

TÜRKİYE'DE VERGİ REFORM İHTİYACI VE 4369 SAYILI YASANIN GETİRDİKLERİ

Hazırlayan : Kadriye AY

Danışman : Prof. Dr. Sabahat AVŞAR

96123

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin Maliye Anabilim Dalı için
öngördüğü **YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak hazırlanmıştır.

Edirne

Trakya Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Şubat, 2000

Jüri Üyelerinin İmza Sayfası

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne

Bu çalışma Jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak Oybirligi / Oyçokluğu ile kabul edilmiştir.

Başkan : Prof. Dr. Sabahat AVŞAR

Üye : Yard.Doç.Dr. İdemen ER

Üye : Yard.Doç.Dr. Fehmi YILDIZ

Onay

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Doç. Dr. Cevat CELEP
Enstitü Müdürü

Tez yazarının

Soyadı : AY **Adı** : Kadriye

Tezin Türkçe Adı : Türkiye'de Vergi Reform İhtiyacı ve 4369 Sayılı Yasanın Getirdikleri

Tezin Yabancı Dildeki Adı : The Need of Tax Reform In Turkey and The Results of The Tax Law Numbered 4369

Tezin Yapıldığı

Üniversite : Trakya Üniversitesi **Enstitü** : Sosyal Bilimler Enstitüsü **Yılı** : 2000

Diğer Kuruluşları :

Tezin Türü : Yüksek Lisans

Dili : Türkçe

Sayfa Sayısı : 119

Referans Sayısı : 87

Tez Danışmanlarının

Ünvanı : Prof Dr. **Adı** : Sabahat **Soyadı** : AVŞAR

Ünvanı : **Adı** : **Soyadı** :

Türkçe Anahtar Kelimeler :

- 1- Vergi Sistemi
- 2- Vergi Reformu
- 3- Gelir Tanımı
- 4- Üniter Vergi Sistemi
- 5- Vergi Denetimi

İngilizce Anahtar Kelimeler :

- 1- Tax System
- 2- Tax Reform
- 3- Definition of Income
- 4- Uniter Tax System
- 5- Tax Control

Tarih :

İmza :

TEŞEKKÜR

Eğitimim süresince, bana yön veren ve özveri ile çalışmalarımı değerlendiren yardımcı olan, sayın hocam Prof.Dr. Sabahat Avşar 'a,

Sağladıkları katkılarından dolayı, Enstitüdeki diğer Hocalarıma ve Fakültemiz Sekreterine,

Gösterdikleri anlayış ve güven için, Mensubu olduğum Saygın Kuruluş T.C. Merkez Bankası 'nın değerli yöneticilerine, mesai arkadaşlarıma ve aileme,

En içten duygularla teşekkür ederim.



ÖZET

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde devletin en önemli gelir kaynağı vergi gelirleridir. Vergilemenin temel amacı devlet harcamalarını karşılamak için gelir toplamaktır. Bu amaçla tüm ülkeler, vergi toplamak üzere çeşitli yol ve yöntemler kullanmakta ve kanunlara dayalı bir vergi sistemi oluşturmaktadırlar. Ülke ekonomisinin ve dünya konjonktürünün durumuna göre zaman zaman vergi sistemleri gözden geçirilerek çeşitli reform ya da düzenlemelerin yapılması gerekli olmaktadır.

Türkiye’de Cumhuriyet’in kurulduğu ilk yıllarda, Osmanlı Devleti’nin kullandığı vergi sisteminin devamı olan vergiler uygulanmıştır. Ardından her alanda yapılan yenilik çalışmaları kapsamında, vergi sisteminde de önemli düzenlemeler yapılmıştır. 1929 Dünya iktisadi buhranının ardından ek vergiler konmuş, 1939 - 1945 İkinci Dünya Savaşı yıllarında vasıtalı vergi oranları arttırılarak yine ek vergiler uygulanmıştır.

1950 Yılı Türk vergi sisteminde önemli bir dönüm noktası olmuş, tüm sistem yasama organında ele alınarak köklü bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Gelir ve Kurumlar Vergileri ile Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. 1960 Yılından sonra Türkiye’de planlı kalkınma dönemi başlamış ve 1963 yılından itibaren de kalkınma planlarında ihtiyaç duyulan vergi düzenlemelerine yer verilmiştir.

Türkiye 1980’li yıllara kadar ithal ikameci bir modelle, dışa kapalı, liberal olmayan, müdahaleci bir ekonomi ve tarımın ağırlıkta olduğu bir ülke görünümündeydi. 1970-1980 yılları arasında ülke ekonomisi mevcut statik yapıyı zorlamaya başladı.

1980 sonrasında ekonominin liberalleşmesi ve serbest rekabete açılması yönünde hızlı reformlar yapıldı. Bunların içinde vergi reformları da yer aldı ve 1985 yılında Katma Değer Vergisi uygulamaya kondu. 1990’lı yıllara gelindiğinde vergi gelirlerinde önemli gelişmeler kaydedilmişti. Ama yine de vergi oranlarını düzenleyen, vergi alınmayan kesimleri kavramaya çalışan ve vergi idaresini güçlendirmeyi amaçlayan bir vergi reformuna ihtiyaç vardı. Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planında da bu konuya önemli ölçüde yer verilmişti.

Vergi reformu konusunda kapsamlı çalışma 1998 yılında tamamlandı. Ancak çok önemli maddeleri hayata geçirilemedi. Devletin aslında gelire gerçekten ihtiyacı vardı ve 1999 yılı sonunda ek deprem vergileri gündeme geldi. Oysa hazırlanan vergi reformunun başarısı için; Toplumun tüm kesimlerine görev düşerken, devlette de ek tasarruf ve düzenli harcama rejimi sağlanmalıydı. Böylece ne vergi reformu yarım kalır, ne de ek vergiler gündeme gelirdi.

SUMMARY

In developed and developing countries, the most important revenue source of the government is tax incomes. The main aim of imposing a tax is to collect incomes to meet the expenses of the government. All countries which have this aim have been using many ways and systems to collect taxes and have made a tax system which is based on the laws. It has been necessary to reform and make arrangements examining periodically according to the situation of national economy and world conjuncture.

In the first years of Turkish Republic, the taxes which were continuing parts of the taxes which the Ottoman Empire used were applied. Following this, including improvements made, in every field important arrangements were made as well. After the economic crises of 1929 in the world, additional taxes were brought. In 1939 - 1945 during the World War II the rates of indirect taxes were increased and additional taxes were applied.

1950 was an important turning point for Turkish tax system. A radical tax reform was realized by handling in Legislative Power. Income and Corporation taxes and tax procedure law were accepted. After 1960 planned developing period began and since 1963 tax arrangements needed in developing plans were taken place.

Since 1980's years, Turkey was like a country in which restricted illiberal and interventionist economy and agriculture were dominant with importable and substitutional model. In 1970 - 1980 national economy began to force available static structure.

After 1980 rapid reforms were made related to liberalisation of economy and opening to free competition. Among these tax reforms were also taken place and Value Added Tax was begun to apply in 1985. In 1990's considerable improvements were seen in revenue of taxes. However, there was need a tax reform which organized tax rates, concerned the parts which didn't give taxes and aimed to strengthen tax management. This subject was taken into consideration in Five - Year - Development - Plan, too.

A comprehensive study about tax reform was completed in 1998. But the most important items of this reform couldn't be applied. In fact, the government needed revenue and at the end of 1999 additional earthquake taxes appeared. Whereas, for the success of prepared tax reform while whole society is responsible, additional saving and regular saving regime should be made. Thus, neither tax reform is discontinued, nor additional taxes take place at the agenda.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No :</u>
Giriş.....	1
a-) Problem.....	2
b-) Amaç.....	2
c-) Önem.....	2
d-) Sınırlılıklar.....	3
e-) Tanımlar.....	3
e.1) Vergi Sistemi.....	3
e.2) Vergi Reformu.....	4
e.3) Gelir Tanımı.....	4
e.4) Üniter Vergi Sistemi.....	5
e.5) Vergi Denetimi.....	6
f-) Araştırma Yöntemi.....	6

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMİ VE REFORM ÇALIŞMALARI

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ.....	7
2. 1950 YILI ÖNCESİ DÖNEM.....	8
2.1 Osmanlı Devleti ve 1925'e Kadar Olan Dönem.....	8
2.2 Türk Vergi Sistemi ve 1925 - 1932 Yıllarını Kapsayan Dönem.....	13
2.3 1933 - 1950 Yıllarını Kapsayan Dönem.....	16
3. 1950 YILI SONRASI DÖNEM.....	18
3.1 1950 - 1960 Yıllarını Kapsayan Dönem.....	18
3.2 1960 - 1980 Yıllarını Kapsayan Dönem	21
32.1 Vergi Reform Komisyonunun Çalışmaları ve Verginin Fonksiyonel Ayırımı.....	23
321.1 Verginin Fiskal Fonksiyonu.....	24
321.2 Verginin Ekstra Fiskal Fonksiyonu.....	24

3212.1 Verginin Sosyal Fonksiyonu.....	25
3212.2 Verginin Ekonomik Fonksiyonu.....	25
32.2 Devlet Planlama Teşkilatının Çalışmaları ve Planlı Dönem ...	29

İKİNCİ BÖLÜM

1980 SONRASI TÜRKİYE EKONOMİSİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1. 1980 YILI BAŞINDA EKONOMİNİN GENEL DURUMU.....	35
1.1 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararları.....	36
2. 1980 YILI SONRASI VERGİ DÜZENLEMELERİ VE 4369 SAYILI YASADAN ÖNCE VERGİ YAPISI.....	39
2.1 Mali Amaçlı Vergi Düzenlemeleri.....	40
21.1 Götürü Vergileme.....	41
21.2 Peşin Ödeme Sistemi.....	41
21.3 Hayat Satındardı Esası.....	43
21.4 En Az Geçim İndirimi.....	44
21.5 Tarım Sektöründe Vergileme.....	45
21.6 Mali Alanda Yapılan Diğer Önemli Düzenlemeler.....	46
2.2 Ekonomik Amaçlı Vergi Düzenlemeleri	47
22.1 Kurumlaşmanın Teşviki.....	47
22.2 Yatırımların Teşviki.....	48
22.3 İhracatın Teşviki.....	51
22.4 Yeniden Değerleme ve Yeni Amortisman Rejimi.....	53
22.5 Vergi Oranlarında Değişiklik Yapma Yetkisi.....	54
22.6 Katma Değer Vergisi.....	54
2.3 Sosyal Amaçlı Düzenlemeler.....	59
2.4 Diğer Düzenlemeler.....	62
2.5 1980 Sonrası Dönemde Vergi Yapısı.....	62
25.1 Vergi Türleri.....	62
251.1 Gelir Vergisi.....	62
251.2 Servet Üzerinden Alınan Vergiler.....	63
251.3 Dış Ticaret Vergileri.....	64
251.4 Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler.....	65

25.2 Vergi Yükündeki Gelişmeler.....	66
25.3 Vergi Esnekliği.....	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMİNİN REFORM İHTİYACI TARTIŞMALARI VE 4369 SAYILI YASANIN GETİRDİKLERİ

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER.....	70
1.1 Verginin Fonksiyonları Yönünden Getirilen Eleştiriler.....	70
11.1 Türk Vergi Sistemi Verimli Değildir.....	71
11.2 Türk Vergi Sisteminin Servet ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri Olumsuzdur.....	72
11.3 Türk Vergi Sisteminin Genel Ekonomi Üzerindeki Etkileri Olumsuzdur.....	75
1.2 Vergileme İlkeleri Yönünden Eleştiriler.....	77
12.1 Vergi Adaleti İlkesi.....	77
12.2 Vergilemede Belirlilik İlkesi.....	78
12.3 Vergilemede Yasallık İlkesi.....	79
2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİ 4369 SAYILI YASAYA GETİREN REFORM İHTİYACI.....	79
2.1 Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planının Vergi Yönü.....	82
21.1 Mevcut Durum.....	82
21.2 Yedinci Beş Yıllık Planda Yer Alan Amaç, İlke ve Politikalar.....	83
2.2 Vergi Reform Talepleri.....	85
2.3 4369 Sayılı Yasanın Getirdikleri.....	86
23.1 Gelir Vergisi Kanunu (193 Sayılı)	87
23.2 Kurumlar Vergisi Kanunu (5422 Sayılı).....	96
23.3 Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı).....	98
23.4 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 Sayılı).....	100
23.5 Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 Sayılı).....	101
23.6 Gider Vergileri Kanunu (6802 Sayılı BSMV).....	101

23.7 Emlak Vergisi Kanunu (1319 Sayılı).....	101
23.8 Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (7338 Sayılı).....	102
23.9 Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (197 Sayılı).....	103
23.10 Damga Vergisi Kanunu (488 Sayılı).....	104
23.11 Harçlar Kanunu (492 Sayılı).....	104
2.4 4369 Sayılı Yasanın Yürürlüğe Girdiği Dönemde Ekonomik Durum.....	104
2.5 4444 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenlemeler.....	105
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	108
KAYNAKÇA.....	114



TABLOLAR VE GRAFİKLER LİSTESİ

Sayfa No

Tablolar:

Tablo 1 :	Osmanlı Devletinde Gelir Payları.(1911)	12
Tablo 2 :	Genel Bütçe Gelirleri Bileşimi (1923 - 1932).....	15
Tablo 3 :	Vergi Gelirleri Bileşimi (1923 - 1932).....	15
Tablo 4 :	Genel Bütçe Gelirleri Bileşimi (1934 - 1949).....	16
Tablo 5 :	Vergi Gelirleri Bileşimi (1933 - 1949).....	17
Tablo 6 :	Gelir Vergisi Mükellefleri Sayısı (1956).....	19
Tablo 7 :	Genel Bütçe Gelirleri Bileşimi (1950 - 1960).....	20
Tablo 8 :	Vergi Gelirleri Bileşimi (1951 - 1960).....	21
Tablo 9 :	Vasıtalı ve Vasıtasız Vergi Payları (1953 - 1961).....	27
Tablo 10 :	Bazı Ülkelerin Vergi Gelirlerinin Milli Gelire Oranı	27
Tablo 11 :	Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Milli Gelire Oranı	28
Tablo 12 :	Genel Bütçe Gelirleri Bileşimi (1962 - 1978)	33
Tablo 13 :	Vergi Gelirleri Bileşimi (1961 - 1978)	33
Tablo 14 :	Sabit Sermaye Yatırımlarının GSMH’ya Oranı ve Yıllık Değişimi..	50
Tablo 15 :	Yıllar İtibariyle Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları (1960 - 1998)...	57
Tablo 16 :	Yerine Geçtiği Vergiler ve Katma Değer Vergisinin Yıllar İtibariyle Genel Seyri (1975 - 1998).....	58
Tablo 17 :	Gelir Vergisi Tarifesi ve Ortalama Vergi Yüğü (1963 - 1980)	60
Tablo 18 :	1981 ve 1998 Yılları Arasında Gelir Vergisi Tarifeleri.....	60
Tablo 19 :	Karşılaştırmalı Vergi Yüğü (1981 - 1997).....	67
Tablo 20 :	Türkiye’de Vergi Yüğü (1981 - 1997).....	68
Tablo 21 :	Yıllar İtibariyle Vergi Esnekliğı (1981 - 1997)	69
Tablo 22 :	Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı (1984 - 1998)	71
Tablo 23 :	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1985-1998).	73
Tablo 24 :	Vergilerin Değişik Ülkelerde Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (1989)	74
Tablo 25 :	Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanan Eski Oranlar.....	103
Tablo 26 :	Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanan Yeni Oranlar.....	103
Grafikler:		
Grafik 1 :	Yıllar İtibariyle Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları.....	57
Grafik 2 :	Türkiye’de Vergi Yüğü.....	67

GİRİŞ

Tarihi süreç içinde Türk Vergi Sisteminde önemli aşamalar kaydedilmiştir. Devlet, harcamalarını karşılayabilmek için en önemli gelir kaynağı olan vergilere her zaman önem vermiş ve sağlıklı bir vergi sistemi oluşturmanın çabası içinde olmuştur.

Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için ihtiyaç duyulan gelirin sağlanması, vergi sisteminin işleyişi ile mümkündür. Çeşitli dönemlerde vergi yasalarında yapılan köklü değişiklikler, yeni vergilerin yürürlüğe konması, vergilerin bazılarının yürürlükten kaldırılarak yerine yeni vergilerin getirilmesi, genişleyen ve değişen ekonomik yaşama ve toplumsal bünyeye göre vergi sistemini geliştirmek amacına dayanmaktadır.

Türkiye’de son yıllarda vergi tabanının darlığı ve kayıt dışı işlemlerin yaygınlığı nedeniyle gerçek matrahları üzerinden vergilerini ödeyen mükellefler, sınırlı sayıda kalmış ve bunların üzerindeki vergi yükü gittikçe ağırlaşmıştır. Vergisini ödemeyenler için de vazgeçilmez alanlar ortaya çıkmıştır. Türkiye’de var olan önemli ölçüdeki kamu finansman açığı nedeniyle, duyulan gelir ihtiyacı ve uygulanan vergi sisteminin adil olmaması, köklü bir vergi reformunu gerekli kılmıştır.

Yapılan bu çalışmada Türk vergi sisteminin tarihi gelişimi ve mevcut vergi yapısı ortaya konulmaya çalışılmış, nihayet 1998 yılında yapılan son vergi reformu olan 4369 sayılı yasada yer alan düzenlemelerin sonuçları incelenmiştir.

a) Problem:

Türk vergi sistemi çağdaş vergicilik sistemine uygun, ileri diyebileceğimiz bir seviyededir. Ancak günümüzde, adil, dengeli, hızlı bir ekonomik ve sosyal kalkınmanın gerçekleşmesi için vergi sisteminden beklenenler artmıştır.

Uluslararası ekonomik ve siyasal entegrasyonların giderek artması ve gelişmesi ile beraber, artık ülkelerin sahip olduğu vergi sistemleri de ülkenin kendi siyasal, ekonomik ve sosyal yapısı yanında uluslararası normlara da uygun olmak zorundadır

Bir vergi sisteminin tabii olduğu sosyal, ekonomik, siyasal ve hukuksal faktörlerin, zaman içinde gösterdiği gelişme ve toplumsal beklentiler ile devlet politikasının amaç ve önceliklerindeki değişiklikler; Sistemi doğrudan etkilemekte ve sistemdeki değişiklikleri kaçınılmaz kılmaktadır.

Bu ve benzer nedenlerle, bugün hemen her ülkenin gündeminde yer alan vergi reformu tartışmaları, Türkiye gibi sürekli değişim ve gelişim içinde olan bir ülkede daha da güncellik ve öncelik kazanmaktadır.

b) Amaç:

Tarihi süreç içerisinde Türk vergi sisteminin geçirdiği aşamaların incelenip, vergilemede aksayan yönlerin ortaya konulması ve vergi sisteminde reform ihtiyacını yaratan koşulların neler olduğunun belirlenmesi.

Ağırlaşan ekonomik ve mali sorunların temelinde yatan kronik bütçe açıklarının kapatılmasında adeta sihirli bir değnek olarak kabul edilen vergi reformu ile Türkiye'nin ekonomik ve sosyal koşullarının ne ölçüde bağdaştığının araştırılması.

c) Önem:

Kamu kesiminin en önemli gelir kaynağı olan vergi, aynı zamanda en etkili maliye politikası araçlarından biridir. Türkiye'nin ekonomik gelişme süreci içinde iyileştirme ve düzenlemelere konu olan vergi yasaları, 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı yasa ile yeni düzenlemelere konu olmuştur.

Mevcut sistemin aksayan yönleri, yeni düzenlemeyle giderilmeye çalışılmıştır. Yeni yasayla kayıt dışı gelirlerin vergilendirilmesi ve yasaların içinde yer almayan bir

gelir kavramının kalmaması, vergi tabanının genişletilmesi amaçlanmıştır. Halen düzenli olarak vergisini ödeyenlerin yükünü ağırlaştırmadan, vergi gelirlerinin artırılması hedeflenmiştir.

Yeni uygulamaların getirdiği değişiklikler ne kadar fazla incelenir ve anlaşılmaya çalışılırsa, ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz sonuçlar daha sonraki düzenlemelere bir gösterge olabilir.

Ayrıca devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi kavramının toplumun tüm kesimlerince anlaşılıp, kişilerin bu konudaki yükümlülük ve haklarını bilerek hareket etmeleri hem devlet, hem de fertlerin çıkarlarının optimizasyonu için gereklidir.

d) Sınırlılıklar:

Türk vergi sisteminde, günümüze kadar yaşanan gelişmeler teknik detaylarına inilmeden incelenmiştir. Gelir vergisi gerek sağladığı hasılat, gerekse kendisinden beklenen fonksiyonların genişliği nedeniyle vergi sisteminin temel taşıdır. Bu nedenle çalışmada gelir vergisi konusuna daha ağırlıklı olarak yer verilmiştir. Ayrıca 1998 yılında yürürlüğe giren, 4369 sayılı, vergi kanunlarında değişiklikleri içeren yasanın yarattığı gelişmeler ortaya konulmuştur.

e) Tanımlar:

e.1 Vergi Sistemi:

Bir ülkede belirli bir zamanda, yanyana uygulanan vergilerin bütünü vergi sistemini oluşturur. Belirli amaçlara ulaşabilmek için bilimsel kurallara dayanılarak düzenlenmiş vergiler topluluğudur¹.

Vergi sistemi dinamik bir kavramdır. Mali, iktisadi, sosyal, politik ve hukuki faktörlere bağlı olarak, ülkeden ülkeye farklı özellikler gösterir. Ayrıca zaman içinde devamlı bir değişme ve gelişme içindedir. Örneğin vergilemede amaç, devlete mümkün olduğunca fazla gelir sağlamaksa, vergi sisteminde dolaylı vergilere ağırlık verilir².

¹ Salih Turhan, (1994): "Rasyonel Vergi Politikaları Açısından Türk Vergi Sisitemi'ne Genel Bakış", *İst.Üniv.İkt.Fak.Maliye Arş.Mrk. Konferansları*, 36. seri İstanbul, s.46

² Halil Nadaroğlu, (1996) : *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayınları, İstanbul, s.373

e.2 Vergi Reformu:

Bir vergi sistemindeki köklü düzeltme ve yenileme çalışmalarıdır. Vergi yükü bölüşümünde eşitsizlikleri azaltıcı yönde önemli ölçüde değişiklikler yapmak, vergi sistemini işlevleri açısından rasyonelleştirmektir.

Kamu maliyesi prensiplerine göre vergi reformlarının amacı, daima vergilemede etkinlik, basitlik ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesidir³.

e.3 Gelir Tanımı

Gelir üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasının karşılığında elde edilen bir değer akımıdır.

İktisadi anlamda gelir bir kişinin belirli bir devre başında ve sonunda aynı zenginlikte kalmak koşuluyla tüketebileceği mal ve hizmetlerin toplamıdır.

Mali anlamda gelir, kazanç ve iratların bir yıllık toplamıdır. Bu anlamda gelir kavramında geçmiş yıl zararları dikkate alınır⁴. Literatürde gelir kavramını açıklayan kaynak teorisi ve net artış teorisi olmak üzere iki teori vardır.

Kaynak Teorisi: Gelir belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerdir. Diğer bir ifade ile üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında o dönem hasılasından sağladıkları payı karşılayan kazanç gelirdir. Örneğin kişinin üretime emeği ile katılması karşılığında ücret, toprağın kiralanması karşılığında rant, biriktirilen para başkasının kullanımına bırakıldığında faiz, girişimcinin elde ettiği gelire de kar, denilen gelir türleri doğar. Ortaya çıkan yeni alım gücünün gelir kavramına girebilmesi için belli bir kaynaktan, üretim faaliyeti sonucu sürekli olarak doğması gerekmektedir⁵.

Safi Artış Teorisi: Gelirin tanımında kullanılan bir diğer yaklaşımdır. Bu teoriye göre, satın alma gücünde belli bir dönemde, hangi kaynaktan doğarsa doğsun ortaya çıkan artış, gelir kapsamına girmektedir. Burada gelir sayılan akımların yanısıra satın alma gücündeki aktarmalardan doğan, herhangi bir üretimin söz konusu olmadığı değer artışları da gelir sayılmaktadır⁶.

³ Mehmet Akbay, (1993) : *Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları*, Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul, s.3

⁴ Tosuner, Arıkan, Yereli (1998) : *Türk Vergi Sistemi*, İzmir, s.10

⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan (1995) : *Vergi Hukuku*, Ankara, s.245

⁶ Öncel vd., 1995 :246

e.4 Üniter Vergi Sistemi

Üniter vergi sistemi vergi mükelleflerinin her türlü kazanç ve iratlarının toplanarak vergilendirilmesidir. Sistemin özünü toplama usulü oluşturmaktadır. Mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlar biraraya getirilerek toplanır, zarar varsa karlarla karşılıklı mahsubu yapılır. Kalan safi gelirden de mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarına göre bazı indirimler yapılır. Böylece bulunan matraha artan oranlı bir tarife uygulanarak borcu miktar olarak tesbit edilir.

Üniter gelir vergisinin tek elemanlı ve çift elemanlı olarak iki uygulama şekli bulunmaktadır.

Tek elemanlı üniter gelir vergilerinde mükellefin bütün kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar birleştirilerek vergilendirilir. Türkiye’de, Fransa’da, Almanya ve Hollanda’da bu sistem uygulanmaktadır.

Üniter gelir vergisinin ikinci türü de çift elemanlı üniter gelir vergisidir. Bu sistemde mükellefin kazanç ve iratları toplanmak suretiyle önce tek oranlı bir tarifeye göre vergiye tabi tutulur. Eğer belli bir miktarı aşıyorsa, o zaman artan oranlı bir tarifeye daha tabi tutulur ve böylece yeni bir vergi daha alınır.

Üniter vergi sisteminden ayrı bir de sedüler vergi sistemi vardır. Sedüler vergi sisteminde ise her gelir unsuru bağımsız olarak düşünülür. Üniter gelir vergilerinde olduğu gibi mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratlar bir araya getirilerek vergilendirilmez. Karlarla zararların karşılıklı mahsubu yapılmaz. Ancak kişisel ve ailevi durumlar dikkate alınarak birtakım indirimler yapılarak yarı kişisel hale getirilebilir. Sedüler gelir vergilerinde ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları gibi gelir unsurları ayrı ayrı vergilendirilir. Ancak bu kazanç ve iratların toplamı belirli bir miktarı aşıyorsa o zaman tekrar global nitelikte bir vergilendirmeye tabi tutulur.

Sedüler vergiler ilk bakışta çift elemanlı üniter gelir vergilerine benzer bir görünüm arzetsede aralarında önemli bir fark vardır. Sedüler gelir vergilerinde önce birbirinden bağımsız gelir unsurlarından tek oranlı ayrı ayrı vergiler alınmakta oysa çift elemanlı üniter gelir vergilerinde tek oranlı vergi gelir unsurlarından ayrı ayrı değil, gelir unsurlarının toplamı üzerinden alınmaktadır.

Kazanç ve iratların genel toplamı belli bir miktarı aşılırsa üniter gelir vergilerinde artan oranlı tarife uygulamasına gidilir. Sedüler gelir vergilerinde ise tamamlayıcı mahiyette global bir vergi alınır⁷.

e.5 Vergi Denetimi:

Vergi kanunlarına göre ödenmesi gerekenden daha az vergi ödemek yada hiç ödememek suretiyle, vergi kanunlarına uymayanlarla (vergi kaçakçılığı) mücadele edebilmek amacıyla, vergi idaresinin geliştirdiği takip ve kontrol sistemidir.

Genel ve özel nitelikli denetim müesseseleri ile vergi kaçakçılığına karşı yapılan mücadeledir. Genel nitelikli denetim müesseseleri Vergi Usul Kanununda düzenlenmiştir. Özel nitelikli vergi denetim müesseseleri ise, gerekli görüldüğü ölçüde herbir özel vergi kanununda yer alan otokontrol sistemidir⁸.

f) Araştırma Yöntemi:

Araştırmada Trakya Üniversitesi, İstanbul Üniversitesi, Maliye Bakanlığı ve T.C. Merkez Bankası kütüphanelerinden, konuya ilişkin kaynaklar incelenmiştir. Ayrıca periyodik dergi ve yayınlardan, konu hakkındaki makaleler takip edilmiş, Hazine Müsteşarlığı ve Devlet Planlama Teşkilatı internet sayfalarından yararlanılmıştır. Televizyon kanallarında yer alan vergi konulu açık oturum ve toplantı programları izlenmiştir.

⁷ Tosuner vd. 1998 : 15

⁸ Abdurrahman Akdoğan, (1998) : *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Ankara,s.31

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMİ VE REFORM ÇALIŞMALARI

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

Tüm vergi sistemlerinde olduğu gibi, Türk Vergi Sistemi de tarihi bir gelişme sonucunda ortaya çıkmış ve Cumhuriyetin kuruluşundan bu güne kadar toplumsal gelişme ve değişikliklere paralel olarak çeşitli reform çalışmalarıyla sürekli değişmiş ve gelişmiştir.

Genel anlamda reform sözcüğünün bilimsel olarak ortak bir tanımı olmamakla birlikte “belli bir alanda iyileştirme yapılması” ya da “yeni bir düzenleme yapılması” anlamına gelir. Vergi sistemi reformu da kökten bir değişiklik olmayıp bir iyileştirme gayreti olarak algılanmalıdır⁹. Toplumsal gelişme süreci içinde Türk Vergi Sisteminde de anlayış, vergi tekniği, uygulama, vergi hukuku alanlarında devamlı değişiklikler yapılması gerekmiştir.

Türk Vergi Sisteminin tarihi gelişimine göz atıldığında, özellikle Osmanlı Devleti'nin son dönemlerinde vergi sisteminde birçok aksaklığın mevcut olduğu ve çağdaş vergiciliğe geçiş için bazı reform çalışmalarının mutlaka yapılmasının gerektiği anlaşılmaktadır. Bu nedenle 1925-1950 yılları arasını kapsayan dönem çağdaş vergiciliğe geçiş için tecrübe, hazırlık ve tartışmalarla geçmiş, 1950-1960 arası yıllarda önemli vergi reformları gerçekleştirilirken vergi sistemi modern bir yapıya kavuşturulmaya çalışılmış, 1960 sonrası ise sisteme yön verme çabaları ile geçen bir dönem olmuştur. 1980 sonrasındaki Türk Vergi Sistemi, o dönemin iktisat politikalarına uygun olarak, önemli değişikliklerle uygulamaya konmuştur.

⁹ Mehmet Pamak, (1982) : *Türk Ekonomi ve Maliyesi Üzerine İncelemeler*, Ankara, s.163

2. 1950 YILI ÖNCESİ DÖNEM

Osmanlı Devleti'nin izlerinin hakim olduğu 1925'e kadar olan dönemin ardından dünya ekonomik buhranının yaşandığı 1925 - 1932 yılları arasındaki dönem ve İkinci Dünya Savaşının da yaşandığı 1933 - 1950 yılları arasındaki dönemi kapsayan vergi gelişmeleri aşağıda özetlenmiştir.

2.1. Osmanlı Devleti ve 1925' e Kadar Olan Dönem

Osmanlı Devleti'nin kuruluş ve genişleme dönemlerinde, devlet gelirleri ilkel, ancak düzenli olarak ödenen vergilere dayanıyordu. Ayrıca Osmanlı Devletinin gelirleri içinde diğer devletlerden alınan haraçlar, bazı gümrük resimleri ve Müslüman olmayan tebadan askerlik yapmamaları karşılığı alınan cizye de önemli yer tutuyordu¹⁰.

OSMANLI DEVLETİ GELİRLERİ

- Diğer devletlerden alınan haraçlar
- Gümrük resimleri
- Cizye
- Şer'i vergiler
 - Aşar
 - Ağnam
- Örf'i vergiler
 - Bac
 - İmdadiye-i Seferiye
 - İmdadiye-i Hazariye
 - İane-i Cihadiye

Devlet gelirlerinin önemli bir bölümü, kamu hizmetlerini görenlere tahsis ediliyordu. Kamu hizmetleri ile görevlendirilenlere, gördükleri hizmetlere karşılık olarak bazı yerlerin aşar¹¹ ve ağnam¹² vergi gelirleri tahsis ediliyordu.

¹⁰ Şerafettin Aksoy, (1991) : *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, s.154

¹¹ AŞAR: Arapçada onda bir anlamına gelen ancak uygulamada zaman zaman bu oranın yüzde elliye kadar yükseldiği, tarım ürünü, bal ve ipek üzerinden alınan aynı bir vergi.

¹² AĞNAM: Hayvanlar üzerinden alınan bir vergidir ve birçok değişikliklerle 1950'ye kadar devam etmiştir.

Osmanlı Devletinin kamu görevlileri, buldukları bölgedeki kamu hizmetini görmeye çalışırken, diğer yandan da harp zamanında merkezi devlet emrine, asker gönderiyordu. Bu hizmetleri karşılığı kamu görevlilerine, yine bazı gelirler tahsis edilmekteydi. Bunlar tımar ve zeamet adı altında tahsis ediliyordu; tımar ve zeamet Osmanlı ekonomisinde savaşta yararlık gösteren sipahilere padişah tarafından verilen topraklardı. Tımar, üçbin akçeyle yirmibin akçe arasında gelir getireceği saptanmış toprak, zeamet ise yirmibeşbin akçeyle yüzbin akçe gelir getireceği saptanmış topraktı. Sahiplerine de tımar erbabı ya da zeamet erbabı (ashabı) denirdi.¹³

Tımar ve zeamet erbabına ödenen “dirlik”, padişah ve umeraya ödenen “has”, harpte yararlılık gösterenlere, aziz ve veli adı verilen şehylere ve onların tekkelerine ödenenlere de ”tahsisat” yada “müstesna evkaf” denilmekteydi. Yalnız aşar gelirlerinden padişaha ve ümerya ayrılmış bulunan “havvası hümayun” merkeze gönderilmekteydi.¹⁴

Osmanlı Devletinin yayılma ve genişleme dönemlerinde yeni fetihlerle kamu görevlilerine daha fazla “tımar ve zeamet” erbabı edinme şansı doğuyordu. Bu sistemle merkezi devlet ekonomik ve askeri bakımdan daha da güçleniyordu. Yeni fetihlerle bir taraftan da “cizye” gelirleri artıyordu.

Gümrük resmine gelince, gerçek anlamda önemli bir gelir kaynağı iken 19. yüzyıla gelindiğinde, bu vergiden tam anlamıyla yararlanma imkanı giderek azalmıştı çünkü 1886 yılında Osmanlı Bankası’ndan alınan 6,5 milyon tutarındaki borca karşılık gösterilmişti.

Osmanlı İmparatorluğunda Tanzimattan önce alkollü içkiler, kahve ve tütün üzerinden alınan damga resmi gibi bazı dağınık yükümlülükler de vardı. Yukarıda sözü edilen vergilere Osmanlı İmparatorluğunda şer’i vergiler (tekalif’i şer’iye) deniyordu.

Bir de örfi vergiler (tekalif’i örfiye) denen vergiler vardı. Bu vergilerin tam olarak ne zaman başladığı bilinmemektedir. Bununla beraber 16. yüzyıldan beri süre geldiği sanılmaktadır.

¹³ Orhan Hançerlioğlu, (1993) : *Ekonomi Sözlüğü*, Remzi Kitapevi, İstanbul, s.494

¹⁴ Aksoy, 1991 : 154

Başka bir görüşe göre de I.Beyazıt zamanında yaşanan ve “küçük kıyamet” adı verilen deprem felaketinden sonra ortaya konulan ve hem nakdi, hem de bedeni bir vergi olan “hudus-u avarız” ile başladığı öne sürülmektedir. Bunun yanında başlangıçta “İmdadiye-i seferiye” adı ile savaşa yardım amacıyla toplanan bir verginin, daha sonra “İmdadiye-i hazariye” adı ile barış döneminde de tahsiline devam edilmiştir. Yine örfi vergilerden olan “İane-i cihadiye” harp ihtiyaçlarının karşılanması için ortaya konulmasına karşılık zaman içinde cari harcamaların karşılanmasında kullanılmıştır. Sonradan bu üç vergi “mürettebat” adı altında toplanarak birleştirilmiş ve dağıtma yöntemi ile tahsil olunan bir baş vergisi haline getirilmiştir. Osmanlı Devleti’ndeki örfi vergiler içinde “bac” adı verilen, şehir ve kasabalardaki panayır ve pazar yerlerine gelen malların satışı üzerinden alınan bir tür muamele vergisinin de önemli yer tuttuğu görülmüştür. Bac resmi varlığını, Tanzimata kadar sürdürmüştür.¹⁵

Osmanlı Devleti’nin genişleme dönemindeki yayılcı politikası, batı ülkelerinin aralarında oluşturdukları birlikler ve teknik ilerlemeler sonucu yavaşlamıştır. Giderek fetihlerin durması, haraç olarak toplanan vergi gelirlerinin azalmasına neden olmuştur. Haraç ödeyen yabancı devletlerin bazıları Osmanlı Devleti’ nin gücünü kaybetmesinden yararlanarak, ödedikleri haracı geciktirmeye hatta ödememeye başlamışlardır. Böylece Osmanlı Devleti’ nin kendi kendini besleyen gelir yapısı giderek bozulmuştur

Osmanlı Devleti’ nin çöküş döneminde, özellikle 19. Yüzyılda, mali konularda reformlar yapılması gerektiği ve ancak bu yolla çöküşün durdurulabileceği anlaşılınca öncelikle askeri ıslahatla işe başlandı. Ayrıca kamu görevlilerine ayrılmış olan vergi gelirlerinin, merkezde toplanması için bazı adımlar atıldı.

Tanzimatla beraber devlet, mali yapısında “ayni - bölgeci sistem” den, “merkeziyetçi ve nakdi ödeme sistemi”ne geçmek çabası içine girdi. Vergi sisteminde yapılacak ıslahatın başarısının, merkezi devletin vergilerindeki artışa bağlı olduğu anlaşılmıştı.

Merkezi devlet gelirleri haline gelen “aşar” ve “ağnam” devletin gelir ihtiyacını karşılayamaz duruma gelmişti. Bu vergiler mültezimler vasıtasıyla toplanıyordu.

¹⁵ Nadaroğlu, 1996 : 397-398

Mültezimlerin vergiyi toplarken, köylüye uyguladıkları baskı ve zulüm, halkta vergiye karşı koyma duygularını başlatmıştı. Ayrıca mültezimler hasılatın büyük bir kısmını vergi toplama masrafı olarak alıyordu. Bu nedenle devlet, kendisine yeni bir vergi yolu olarak, “1858 Kanunnamesi” ile yapılan yeni arazi tesbitlerine göre, belirlenen değerler üzerinden bir arazi vergisi toplamayı kararlaştırdı. Ancak bu vergi de merkezi devleti rahatlatacak bir hasılat yaratmadı.

Bir başka öneri, bu dönemde gümrük vergileri hasılatının artırılması düşüncesiydi. Ancak bu iş o kadar kolay değildi, kapitülasyonlar nedeniyle açık pazar haline gelen Osmanlı ekonomisinin, mali amaçlı koruyucu bir gümrük politikası uygulamasına sanayileşmiş ülkeler fırsat vermiyordu.

1863 Yılından itibaren temettü vergisi ayrı bir vergi olarak toplanmaya başlandı. Bu konudaki yasal düzenleme ise ancak 1907 yılında Temettü Vergisi Nizamnamesi şeklinde yapılmıştır. Vergi nisbi olarak veya maktu bir şekilde alınmıştır. Nisbi mükellefiyet karinelerle (dış belirtiler) belirlenirken, ilk karine usulü bu nizamname ile uygulanmıştır¹⁶. Ancak temettü vergisi asıl ödeme gücü olan “enclave ekonomisi”¹⁷ işletmelerine uygulanamamıştır.

Bu durum karşısında merkezi teşkilatın artan gelir ihtiyacı dış borçlanma yoluyla karşılanmaya çalışılmıştır. Kısa süre sonra da 1881 yılında Muharrem Kararnamesi hazırlanmış ve Tebaasına Osmalı Devleti’nin borçlu olduğu devletler, borçların idare ve ifası için, Osmanlı Devleti’nin mali yetkilerini kısmen devralmış olan Düyunu Umumiye İdaresinin kurulmasını kabul ettirilmiştir. Böylece vergi gelirlerini arttırmak amacıyla ıslahat yapmaya çalışan Osmanlı Devleti, bir kısım vergilerini toplama yetkisini yabancılara devretmiştir¹⁸.

Muharrem Kararnamesi ile Osmanlı Devleti tuz, ve tütün inhisarlarının gelirlerini pul, içki ve balık avı resimlerini, bazı illerin ipek öşürünü, borçlu olduğu ülkelere faiz ve anapara ödemelerinin gerçekleştirilebilmesi için Düyunu Umumiye İdaresine

¹⁶ Tosuner vd., 1998: 5.

¹⁷ ENCLAVE EKONOMİSİ: Batıda sanayileşme gerçekleşikten sonra, sanayileşmemiş ülkelerde geleneksel üretim biçimi içinde yer alan ve sanayileşmiş toplumların talebini karşılayan üretim adacıklardır.

¹⁸ Kenan Bulutoğlu ,(1967) : *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, s.3

bırakıyordu. Ayrıca temettü vergisi fazlası, Bulgaristan vergisi, Kıbrıs gelir fazlası, Doğu Rumeli vergisi, elli bin liraya kadar tömbeki tütün vergisi de bu idareye bırakılıyordu. Borçlar tamamen ödenene kadar Düyunu Umumiye bu gelirleri toplayacaktı. Böylece Düyunu Umumiye İdaresi devlet gelirlerinin yaklaşık olarak üçte birini toplarken, İdarenin istihdam ettiği personel sayısı, Maliye Bakanlığı personel sayısını aşıyordu.¹⁹

Bir fikir vermek amacıyla Osmanlı Devleti'nin gelirlerinin 1911 yılı bütçesi içindeki yüzdeleri tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1:

Osmanlı Devletinde Gelir Payları (1911 Mali Yılı Bütçesi)

<u>Gelir Kaynakları</u>	<u>Gelir Payları</u>
<u>Vasıtasız Vergiler</u>	<u>53</u>
Arazi Vergisi	10.0
Mükellefiye Askeriye Bedeli Nakdisi	3.5
Ağnam	8.0
Temettü	1.5
Aşar	25.0
Sair	5.0
<u>Vasıtalı Vergiler</u>	<u>34.2</u>
Harçlar ve Resimler	4.7
Gümrük	15.0
Tekeller	11.0
Diğerleri	3.5
<u>Çeşitli Gelirler</u>	<u>12.8</u>
Devlet İşletmeleri	1.6
Devlet Mülkleri	2.6
Haraç	3.6
Çeşitli	5.0
<u>Toplam</u>	<u>100</u>

Kaynak: Şerafettin Aksoy, (1991): *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: s.156

Osmanlı maliyesinin çöküş döneminde gösterdiği, dikkati çeken özellik, sermaye birikimine destek olacak sağlam bir vergi sistemi kurulması yerine, dış borçlanma yönteminin sınırsız bir şekilde kullanılması ve mali egemenliğin ortadan kalkmasıdır.

¹⁹ Akbank Kültür Yayını, (1980): *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978*, s.596

Aynı dönemde Japonya (1868 Meiji devriminden itibaren) kalkınmasını besleyecek bir merkezi vergi sistemi kurmuş ve bu yolla sermaye birikimini başlatıp hızlandırmıştır²⁰.

2.2. Türk Vergi Sistemi ve 1925 - 1932 Yıllarını Kapsayan Dönem

Cumhuriyetin ilanından iki yıl sonra tüm alanlarda başlayan yenilik hareketleri vergi sisteminde de kendisini gösterdi. Cumhuriyetin ilk yöneticileri askeri başarıların devamlı ve kalıcı olmasının, iktisadi ve mali yönden güçlü olan bir devletle mümkün olabileceğini anlamışlardı ve Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin ilk kabul ettiği kanun bir vergi kanunu olmuştur. Ağnam resminin devam etmesi yönünde çıkarılan bu kanun, 24.01.1920 de kabul edilmiştir.

Ülkenin içinde bulunduğu büyük ekonomik sorunlara acil çözüm yollarını aramak ve uygulanacak politikaları belirlemek amacıyla, 17 Şubat- 4 Mart 1923'de Lozan barış görüşmelerinin kesintiye uğradığı bir dönemde İzmir İktisat Kongresi toplandı²¹.

Lozan Antlaşmasının 1924'de imzalanmasıyla Türkiye Cumhuriyeti, ekonomik, mali ve siyasi bağımsızlıklarına da kavuşmuş oldu. Düyunu Umumiye İdaresi kaldırılmıştı. 1929 yılından itibaren koruyucu gümrük politikası, uygulanmaya başlandı. Ülke içindeki imtiyaz işletmeleri devletleştirilerek borçları ödeme planına bağlandı. Devletin dışarıda borçlanma olanağı yoktu ve Osmanlıdan kalan borçları da ödemek zorundaydı. Devletin bu işleri yapabilmesi için, güçlü gelir kaynaklarına ihtiyacı vardı.

Osmanlı vergi sistemi tablo 1 de görüleceği üzere, önemli ölçüde tarıma dayanıyordu. Cumhuriyet'in kuruluş yıllarında uygulanan arazi vergisi, tarım kesimini yük altında tutan bir vergi türüydü. Arazi vergisi genel sayımla belirlenmiş olan arazi değerleri üzerinden, öşür alınmış ve alınmamış araziler ayrılarak farklı oranlar uygulanarak alınırdı.

Bir de arazi vergisini tamamlayan nitelikte bina vergisi, binanın türüne göre farklı oranlarda alınmaktaydı. Bina ve arazi vergileri toplamı, devlet gelirleri içinde %5 ila 10 arasında değişen bir gelir sağlamaktaydılar.

²⁰ Bulutoğlu, 1967 : 4

²¹ Akbank Kültür Yayını, 1980 : 77

Ayrıca bütçe gelirlerinin %25'ini sağlayan aşar vergisi gayri safi ürün üzerinden alınan bir vergi olması nedeniyle tarım kesimi üzerinde ağır bir yükü²².

Tarımın üzerindeki bu ağır vergi yükünü hafifletmek amacı ile vergi sisteminde yapılan en önemli değişiklik, 17 Şubat 1925 tarih ve 552 sayılı kanunla aşarın kaldırılması olmuştur. Aşarın kaldırılması devletin önemli ölçüde gelir kaybına uğraması demektir.

Bunun yapılmasındaki amaç, köylü üzerinde çok ağır bir yük olan ve tahsil eden aracılar tarafından katmerleştirilen bir vergiyi kaldırmak suretiyle, genç Cumhuriyetin temellerini daha geniş kütlelere dayandırmaktır. Ancak bu kadar önemli bir gelir kaynağının kaldırılması, eksikliği dolduracak yeni vergilerin konmasını gerektirmiştir²³.

Aşarın kaldırılmasından sonra dolaylı vergilerin, geniş tabanlı muamele vergileri ile tamamlanması amacıyla, 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi Kanunu kabul edildi. 1914 tarihli, tarım kesimi dışında en önemli vasıtasız vergi olan, temettü vergisinin yerini kazanç vergisi aldı. Hususi istihlak ve eğlence vergileri de sistem içine alındı. Bir yıl sonra umumi istihlak vergisi kaldırılarak yerine muamele vergisi kabul edildi.

Bir diğer önemli gelir kaynağı olan inhisar gelirlerinin (mali tekeller), özellikle 1925'lerden sonra yeni maddeleri de kapsamına alarak yaygınlaşması sağlandı. Tütün, şeker, tuz, kibrit, çay gibi geniş kitlelerin tükettiği mallar üzerinde kurulan bu tekellerin etkisi, dolaylı vergilerdeki gibi adaletsiz bir vergi yükü dağılımına yol açmıştır²⁴.

1929 yılından itibaren koruyucu bir gümrük tarifesi kabul edilmiş ve bu şekilde vergi gelirlerinin artırılması amaçlanmıştır. Ayrıca yurt içi sanayi kuruluşlarının da korunması hedeflenmiştir. Bunun yanında, Teşvik-i Sanayi Kanunu ile vergi muafıkları getirilmiş, böylece sanayinin, vergi politikaları yardımıyla gelişimine katkıda bulunulması amaçlanmıştır. Dönemin vergi gelirleri ve bu gelirlerin bileşimi aşağıdaki tablolarda görülmektedir. Tablo 2 izlendiğinde 1929'dan sonra vergi gelirleri payının

²² Oğuz Oyan, (1989): *Dışa Açılma ve Mali Politikalar Türkiye 1980-1989*, V Yayınları, s.43

²³ Bulutoğlu, 1967 : 5

²⁴ Oyan, 1989: 44

önemli ölçüde düştüğü görülür. Vergilerdeki düşüşün baş nedeni dünya ekonomik krizinin Türkiye'ye etkisidir.

Tablo 2 : Genel Bütçe Gelirleri Bileşimi (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Gelirler	Özel Gelir ve Fonlar
1923	86	12	2
1924	83	14	3
1925	81	16	3
1926	83	14	3
1927	81	16	3
1928	82	14	4
1929	82	14	4
1930	75	12	13
1931	76	11	13
1932	76	8	16

Kaynak: Akbank Kültür Yayını, 1980:598.

Tablo 3 : Vergi Gelirleri Bileşimi (%)

Yıllar	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Vergileri	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler
1923	36.7	11.3	52.0
1924	38.1	8.9	53.0
1925	14.8	17.2	68.0
1926	9.3	18.7	72.0
1927	9.8	16.2	74.0
1928	8.8	14.2	77.0
1929	8.1	16.9	75.0
1930	13.0	17.0	70.0
1931	13.0	17.0	70.0
1932	16.8	19.2	64.0

Kaynak: Akbank Kültür Yayını, 1980:599

Tablo 3'deki vergilerin bileşimine baktığımızda 1925 yılından sonra vergilerin bileşiminde önemli değişiklikler olduğu görülür. Aşarın kaldırılmasıyla gelirden alınan verginin payı önemli ölçüde düşerken 1929 yılından sonra gelirden alınan verginin payı yeniden yükselmiştir. 1924'de dolaylı vergilerin payı %50 düzeyinde iken, 1929 yılında bu pay %75'e yükselmiştir.

Bununla birlikte vergileme ilkeleri açısından alınan vergilerin iktisadi hayatın gelişme dinamiklerini çok fazla engellemeyecek şekilde hazırlanmasına, vatandaşların

ödeme gücünün esas alınmasına öncelikle önem verilmiştir. Uygulamaya konulan önlemlerle birlikte 1926 yılından itibaren denk bütçe politikaları hayata geçirilmiştir. Bu dönemde maliye politikalarının ilkeleri gereği, borçlanmaya sıcak bakılmamıştır. Mustafa Kemal'in devlet bütçesinin denklğine ve hazinenin sürekli güvenilirliğinin korunmasına verdiği önem doğrultusunda maliye politikası biçimlendirilmiştir²⁵.

Ülkemiz kalkınma ve sanayileşme çabalarına yeni başlamışken 1929 yılında patlak veren dünya ekonomik buhranı onarılması imkansız kayıplara neden olmuştur. Büyük dünya ekonomik buhranının etkisiyle 1931-1939 yılları arasında vergilemede bazı yeni uygulamalar başlamış, 1931 yılında muamele vergisi kısmen değiştirilmiştir. Ayrıca kazanç vergisine eklenen bir zam şeklindeki iktisadi buhran, muvazene ve hava kuvvetlerine yardım vergileri de kabul edilmiştir.

2.3. 1933-1950 Yıllarını Kapsayan Dönem

İçinde bulunulan dönem İkinci Dünya Savaşını da kapsayan hasas bir dönemdir. Genel bütçe gelirleri ve vergi gelirleri bileşimini gösteren tablolardan da istikrarlı bir trendin seyretmediği görülmektedir.

Tablo 4 : Genel Bütçe Gelirleri Bileşimi :

Yıllar	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Gelirler	Özel Gelir ve Fonlar
1934	60	19	21
1935	63	17	20
1936	60	25	15
1937	63	17	20
1938	63	17	20
1939	50	16	34
1940	43	10	47
1941	49	8	43
1942	75	12	13
1943	73	26	1
1944	82	13	5
1945	80	13	7
1946	71	20	9
1947	68	7	25
1948	74	9	17
1949	81	10	9

Kaynak: Akbank Kültür Yayını, 1980: .602,606,607.

²⁵ İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (1999) : *Osmanlıdan Günümüze Türk Finans Tarihi*, s.106-107

Bu dönemde vasitasız vergiler alanında kazanç vergisi, uygulamadan öğrenilenlerin ışığı altında yeniden kanunlaştırılmıştır (1934). Bu vergi daha önce tarım üzerinde toplanmış olan vergi yükünü, ticaret, sanayi ve bu kesimlerde çalışan ücretliler üzerinde yoğunlaştıran bir vergi türüydü. Yeni düzenleme ile kanunda mükellefler, beyannameliler, karine ile vergilendirilenler ve götürü vergilendirilenler olarak ayrılmıştır²⁶. Bu vergi ile kaynakta tevkif usulü yaygın bir biçimde uygulamaya konulmuştur. Vergi yükünü arttıran bir tedbir olarak, iktisadi buhran vergisinde bazı değişiklikler yapılmıştır.

Tablo 5 : Vergi Gelirleri Bileşimi (%)

Yıllar	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Vergileri	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler
1933	22.1	14.9	63.0
1934	27.3	16.7	56.0
1935	28.4	15.6	56.0
1936	40.7	13.3	46.0
1937	17.1	10.9	72.0
1938	30.4	9.6	60.0
1939	35.6	8.4	56.0
1940	39.4	7.6	53.0
1941	35.9	8.1	56.0
1942	19.9	42.1	38.0
1944	36.1	12.9	51.0
1945	42.6	6.4	51.0
1946	37.2	4.8	58.0
1947	34.5	6.5	59.0
1948	37.0	4.0	59.0
1949	36.3	2.7	61.0

Kaynak: Akbank Kültür Yayını, 1980 : 608-610

İkinci Dünya Savaşı yıllarına gelindiğinde (1939 - 1945) bir yandan kamu harcamalarının artırılması gereği ortada iken, vergi gelirlerinin geriye gidişi devletin en önemli sorunu olmuştur. Bu durumda bazı vasıtalı vergilere zam yapılmış, ayrıca da “varlık vergisi” ve “toprak mahsulleri vergisi” adıyla iki olağanüstü vergi uygulamaya konulmuştur²⁷.

²⁶ Bulutoğlu (1967): 15

²⁷ Aksoy, 1991 :156.

Varlık vergisinin amacı ellerindeki stokları değerlenen, fazla stok yapan ticaret erbabının elde ettiği aşırı kazançların vergilendirilmesidir²⁸

Tablo 4’de görülen 1942 yılındaki vergi gelirleri artışının nedeni varlık vergisidir. Aynı durum Tablo 5’de servet vergilerindeki artış olarak görülmektedir. Getirilen bu iki yeni vergiden biri olan toprak mahsulleri vergisi, aşarın geri dönüşü olarak kabul edilmiş ve aşırı tepki toplamıştır. Varlık vergisi de zaman içinde adaletsizlik ve haksızlıklara yol açmıştır. İç ve dış tepkiler sonunda 1943 yılında varlık vergisi, 1944 yılında da toprak mahsulleri vergileri kaldırılmıştır.²⁹

3. 1950 YILI SONRASI DÖNEM

1980 yılına kadar geçen dönemde gerçekleştirilen vergi düzenlemeleri çok yönlü çalışmaları kapsamaktadır.

3.1. 1950 - 1960 Yıllarını Kapsayan Dönem

1950 yılı Türk Vergi Sisteminde çok önemli bir dönüm noktasıdır. 1949’dan itibaren vergi sisteminin ıslahı çalışmalarına başlanmış, uygulanması zor, oldukça karışmış bir yapıdaki vergilerin bütünü, yasama organında ele alınarak köklü bir vergi reformu gerçekleştirilmiştir. Kazanç vergisi kaldırılarak yerine gelir, kurumlar ve esnaf vergileri kabul edilmiştir. Reformun diğer önemli ayağı da vergi konusundaki uygulama usullerini ortaya koyan Vergi Usul Yasası’nın çıkarılması olmuştur.

Türkiye’de vergi alanındaki bu değişikliklere Türk bilim adamlarının yanında Alman Prof. Fritz Neumark’ın da büyük katkıları olmuştur. Uygulamaya konulan gelir ve kurumlar vergileri tamamıyla çağdaş, gelişmiş toplumlara uygun vergilerdi. Ancak yeni vergi kanunlarıyla Türkiye’de tarım kesimi gelir vergisinin dışında bırakılmıştı. Bu basit bir kusur değil, tamamen siyasi kaygılarla alınmış bir karardı. Büyük arazi sahipleri mecliste tarımın vergilendirilmesi teşebbüsünü önlemişlerdi³⁰.

²⁸ Mehmet Gültekin (1978) : “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası” *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 1, s.89

²⁹ Akbak Kültür Yayını, 1980 : 603,608,610

³⁰ Bulutoğlu, 1967 : 51

1950 seçimlerinin varlığı bu uygulamayı doğurmuştu. Siyasiler bunu tarım kesiminde çalışanların gelir vergisini anlama ve intibak konusunda zorlukları olabileceği gerekçeleri ile vergi dışı bıraktıklarını beyan etmişlerdi.

Reformla gelen çağdaş, şahsileştirilmiş artan oranlı üniter gelir vergisi bazı çevrelerce tepki toplamış ve eleştirilmişti. Zira gelir vergisinin alt ve orta gelir grupları ile tarım dışı ücretliler üzerine yoğunlaşacağı ifade ediliyordu. Nitekim 1956 yılındaki vergi mükelleflerinin sayısını gösteren aşağıdaki Tablo 6'da gelir vergisi mükelleflerinin büyük bir kısmını ücretlilerin oluşturduğu görülür.

Tablo 6 : Gelir Vergisi Mükellefleri Sayısı (1956)

Yıllık Beyanname Verenler	95.000
Ücretliler	600.000
Devlet Memurları	200.000
Emekliler	100.000
TOPLAM	995.000

Kaynak:Hülya Kirmanoğlu, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 36. Seri,1994,s.23.

1950 yılına kadar olan Cumhuriyet dönemi vergi sistemine topluca baktığımızda Osmanlı Vergi Sisteminin kalıntılarının hala devam ettiği görülür. Yol vergisi ve ağnam vergilerinin hala tasfiye edilememiş olmasında, 1944'de aşarın tekrar toprak mahsulleri vergisi adıyla ortaya çıkmasında, asıl kaygının, eski mali sistemin kalıntılarının ortadan kaldırılmasından çok, ne pahasına olursa olsun kamu finansmanı ve sermaye birikiminin aksatılmadan sürdürülmesi amacının ön planda olduğu görülmektedir.

1950'den itibaren kazanç vergisi yerine uygulamaya konulan gelir ve kurumlar vergileri hem 1950'lerin, hem de sonraki dönemin en önemli vergileri arasında yer almıştır.

Gelir vergisi tarım sektörünü tamamen kapsam dışı bırakırken, kurumlar vergisi sermaye şirketleri lehine önemli avantajlar sağlamıştır.

1952'de yol vergisi³¹ kaldırılmıştır. 1953 yılında, Tahsili Emval Kanunu kaldırılarak yerine devlet gelirlerinin daha çağdaş usullerle tahsilini sağlayan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun kabul edildiği görülür.

³¹ **YOL VERGİSİ:** Yol yapımı yada onarılması için bedeni çalışma yada belli bir para ödemeyi gerektiren ve 18 yaşını aşan erkek vatandaşları yükümlü kılan bir vergi.

1955 yılında esnaf vergisi kaldırılmış böylece bu kesim de, vergi dışında bırakılmıştır. Siyasal baskılar gelir vergisine yeni istisnaların getirilmesine yol açmış, vergi kaçaklıkları artarken ciddi önlemler alınamamıştır.

Veraset ve intikal vergisi de günün koşullarına uygun hale getirilmiştir. 1956 yılında kabul edilip 1957 yılında uygulanmaya başlayan ve muamele vergisinin yerini alarak, bünyesinde bazı yeniliklerle uygulamaya konulan Gider Vergileri Kanunu da reform niteliğinde atılan bir adımdır. Ancak gider vergisi reformu çeşitli yönleriyle eleştirilene uğramıştır. Zira vergi, üretimin ilk aşamasına konulmuş bir vergiydi ve o dönemde kamu iktisadi teşekküllerinin üretimdeki payının çok fazla olması sebebiyle, bazı görüşler, verginin bir KİT vergisi olduğunu iddia ediyordu. Ancak o yıllarda ülkenin yayılı bir muamele vergisini uygulamaya, ekonomik koşulları uygun değildi. Bu nedenle mükellef sayısı az olan toplu muamele vergisi sistemi kabul edilmiştir.

Tablo 7 :Genel Bütçe Gelirleri Bileşimi (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Gelirler	Özel Gelir ve Fonlar
1950	82	10	8
1951	72	10	18
1952	66	8	26
1953	75	10	15
1954	81	10	9
1955	78	10	12
1956	78	11	11
1957	76	19	5
1958	74	21	5
1959	79	11	10
1960	75	11	14

Kaynak: Akbank Kültür Yayını, 1980 : 612.

1950 - 1960 Döneminde, 1923 - 1950 dönemine oranla genel bütçe vergi gelirlerinin payı artmıştır. Bileşimine bakıldığında da gelir üzerinden alınan pay %25'den %40'a çıkmıştır.

Tablo 7'de de görüldüğü gibi vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı yüksek oranını korumuş, böylece dönem içinde kamu finansmanında vergi gelirlerinin payının önemli olduğu anlaşılmaktadır.

1951	25.0	3.0	72.0
1952	25.9	2.1	72.0
1953	27.9	4.1	68.0
1954	33.2	1.8	65.0
1955	34.3	1.7	64.0
1956	38.5	1.5	60.0
1957	36.8	3.2	60.0
1959	35.2	0.8	64.0
1960	40.4	1.6	58.0

Kaynak: Akbank Kültür Yayını, 1980 : 614

1950 -1960 döneminde gelir vergilerinin payının belirgin bir artış gösterdiği Tablo 8’de görülmektedir. Buna karşın servet vergileri payında bir düşme eğilimi vardır. Harcama vergileri de 1957 yılına kadar düşerek gelmiş o yıl yapılan gider vergileri düzenlemeleri sayesinde yeniden artış eğilimine girmiştir.

1950 den 1960’a kadar devam eden 10 yıllık dönem içinde gerçekleştirilen reform niteliğindeki değişiklikler, Türk vergi sistemi için bir tecrübe ve gözlem dönemi olarak değerlendirilebilir. Ancak uygulamada doğan sıkıntılar ve aksamalar nedeniyle 1960’lara gelindiğinde Türk Vergi Sisteminde yeni bir reform ihtiyacının varlığından söz edilmeye başlanmıştır.³²

3.2. 1960 - 1980 Yıllarını Kapsayan Dönem:

1950’li yılların sonlarına doğru, yeni bir vergi reform ihtiyacının gerekçesi olarak, vergi gelirlerindeki artışın yetersizliği, vergi yükü dağılımının adil olmadığı iddiaları ortaya konulmaya başlandı. Bu görüşlerin yanı sıra verginin, artık devlet için bir gelir toplama aracı olmasının yanında bir başka yönü olan ekonomik kalkınmanın sağlanmasında da bir araç olarak kullanılması gerektiği görüşleri yaygınlaşmıştı.

³² Nadaroğlu, 1996 : 401

27 Mayıs 1960 devrimini izleyen dönem kalkınmada sanayileşmeye önem verilen bir dönem olmuştur. Anayasa yeniden düzenlenmiştir. Türkiyede çeşitli tarihlerde kabul edilmiş olan bütün anayasalarda vergi konusunda vatandaşın görev ve yetkilerine ilişkin ilkeler yer almıştır.

1876 Anayasasında (Kanun-u Esasi) vergilerin bütün yurttaşlardan ödeme güçlerine ve ancak kanuna dayanılarak alınacağı ilkesi yer almıştır (md.20,25), 1924 Anayasasında ise vergilere amaç yönünden bir sınırlama konmuş ve “vergi devletin genel harcamalarına halkın katılması” olarak tanımlanmıştır. Ayrıca vergilerin ancak bir kanuna dayanılarak alınabileceği ilkesi tekrarlanmıştır (md 84,85)³³. Yeniden düzenlenen 1961 Anayasasında da herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş ve vergilerin ancak kanunla alınabileceği ilkesi devam etmiştir³⁴.

Bu dönemde planlı kalkınma hedefleri ortaya konularak beş yıllık kalkınma planları doğrultusunda, ithal ikameci politikalarla kalkınma ve sanayileşmenin gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Kalkınma planları kamu kesimi için emrediciydi ve vergiler de bu planların gerçekleştirilmesindeki önemli araçlardandı. Nitekim 1961 yılında Devlet Planlama Teşkilatı kurulmuş ve 1963 yılında da ilk beş yıllık plan uygulanmaya başlanmıştır.

Dönem içinde yeni bazı vergi kanunları çıkarıldı. Eski mevcut kanunların birçok hükümleri değiştirildi. Gelir Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanunu yeniden yazıldı. Kurumlar Vergisi Kanununda da önemli değişiklikler yapıldı. Vergi gelirlerini arttırırken vergi yükü dağılımındaki adaletsizliği gidermek amacıyla aşağıda özetlenen değişiklikler yapıldı;

a- Tarım kazançları gelir vergisi kapsamına alındı. Ancak tarım sektörünün çok özel bir sektör olduğu ve Türkiyedeki çiftçilerin topraksız ve çok düşük gelir seviyesinde oldukları düşünüldü.

³³ Kenan Bulutoğlu, (1978) : *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul, s.3-4

³⁴ Sadık Kırbas (1999) : *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitapevi, Ankara, s.39

İşletme büyüklüğü ve satış tutarı ölçüleri esas alınarak küçük çiftçi muaflığı getirildi. Götürü usulde vergilendirilerek götürü gider emsalleri için %70 oranında bir alt sınır kondu³⁵.

b- Kalkınma planlarındaki amaçları gerçekleştirmek ve özel sektörü özendirmek üzere yatırım indirimi, vergi denetimini sağlamak amacıyla da servet beyanı, müesseseleri getirildi.

c- Emlak alım vergisi, motorlu kara taşıtları vergisi, damga vergisi, harçlar, bina ve arazi vergilerinde aksayan yönler yeniden düzenlendi.

Milli Birlik Hükümetinin hazırladığı bu değişiklikler, özellikle tarım kazançlarının gelir vergisi kapsamına alınması ve servet beyanı gibi yenilikler, vergi mükelleflerinin büyük tepkilerine neden oldu. Milli Birlik Hükümeti tarafından aceleye getirilerek hazırlanan bu kanunların oluşturulması sırasında herhangi bir araştırma veya danışma mekanizmasının kullanılmamış olması, tepkilerin diğer bir yönünü oluşturuyordu.

Bu nedenlerle kısa bir süre içinde oluşturulan kanunlar üzerinde yeni bazı değişikliklerin yapılması kaçınılmaz olmuştu. Neticede şiddetli tepkiler nedeniyle, vergi sistemini tamamlamak amacıyla hazırlanmış olan yenilikler askıya alındı.

32.1. Vergi Reform Komisyonunun Çalışmaları ve Verginin Fonksiyonel Ayırımı

1961 yılında Kurucu Meclisin çalışmalarına başlamasıyla vergi kanunlarında bazı değişiklikler yapılmaya başlandı. Bu arada Maliye Bakanının uygun görüşü ile 1961 yılında, vergi sistemini tamamen incelemek ve öneriler hazırlamak üzere bir Vergi Reform Komisyonu kurularak İstanbul'da çalışmalarına başladı. Komisyon üyelerini, Maliye Bakanlığı, özel sektör ve bilim adamlarının temsilcileri oluşturmuştu. 1961 ve 1972 yılları arasında sürekli olarak çeşitli zamanlarda faaliyetini sürdüren bu komisyon, çalışmaları sırasında bazı meslek gruplarının da görüşlerine yer verdi.

³⁵ Bulutoğlu 1967 : 60

Vergi Reform Komisyonu mevcut Türk Vergi Sistemini düzenlerken verginin fonksiyonlarının tam olarak yerine getirilemediğini ve verginin fonksiyonlarının anlaşılması ve düzenlemelerin bu doğrultuda yapılması gerektiği görüşünü ortaya koymuştu. Sözü edilen verginin fonksiyonları fiskal (mali) ve ekstra fiskal (gayri mali) olarak iki kısımda incelenmiştir³⁶.

321.1. Verginin Fiskal Fonksiyonu

Verginin asıl fonksiyonu, kuşkusuz kamu giderlerini karşılamaktır. Verginin bu mali fonksiyonuna, geleneksel vergi fonksiyonu da denilmektedir. Klasik iktisatçıların vergiyi tanımladıkları fonksiyondur. Bu anlamda maliyenin vergi konusunda önem verdiği başlıca iki husus verim ve eşitliktir. Vergilemede amaç optimal hasılanın sağlanması, başka bir ifade ile en fazla verimin elde edilmesi, verginin alındığı kaynaklardan mümkün olduğunca maksimum gelirin sağlanmasıdır. Vergi nedeniyle ortaya çıkan kamu yükünün de mümkün olduğunca adil bir şekilde dağıtılmasıdır.

Bunu sağlamanın yolu ise verginin genelliği, tarifelerin artan oranlılığı, vergi kayıplarını en aza indirecek bir uygulama, kontrol mekanizması, mükelleflerle geniş ölçüde işbirliği yapılarak vergi terbiyesi ve bilincinin oluşturulmasıdır.

321.2. Verginin Ekstra Fiskal Fonksiyonu

Devletin giderek müdahaleci bir yapı kazanması, geleneksel hizmetlerin yanısıra iktisadi ve sosyal alanlarda yeni görevler yüklenmesine neden olmuştur. Her yeni görev yeni bir harcama, her harcama da vergi gelirlerinde bir artışın meydana gelmesiyle sonuçlanmıştır. Bu nedenle vergi gelirlerinin milli gelire oranı yirminci yüzyılın başlarında %5-15 arasında değişirken, 1930'lardan sonra bu oran gittikçe artmış ve %25-40 arasındaki bir düzeye ulaşmıştır. Böylesine ağır bir vergi yirminci yüzyılın müdahaleci devletinin ekonomik ve sosyal hayatı düzenlemesinde önemli bir araçtır. Vergiden devlete gelir sağlama fonksiyonunun yanında sosyal ve ekonomik nitelikteki bazı amaçların gerçekleştirilmesinde de bir araç olarak yararlanılması, bilimsel bir biçimde A. Wagner tarafından önerilmiştir.

³⁶ T.C. Maliye Bakanlığı, (1961) : *Vergi Reform Komisyonu Genel Vergi Reform Raporu*, s.8

Bu anlamda modern verginin eksta fiskal fonksiyonunu, ekonomik ve sosyal fonksiyonlar olarak iki bölümde incelemek mümkündür.

3212.1. Verginin Sosyal Fonksiyonu

Alman İktisatçı ve Maliyeci Adolphe Wagner tarafından, verginin sosyal amaçlar doğrultusunda düzenlenmesi gerektiği fikri ortaya atılmıştır. Mutlak düşünülüp uygulanması gereken bu fonksiyonla, gelirin toplumun varlıklı kesimi ile düşük gelirli kesimi arasında yeniden dağılıma tabi tutulması ve servetin belirli ellerde ölçsüz derecede birikimine izin verilmemesi hedeflenmektedir. Alman yazar bu amaçların gerçekleşmesi için etkin bir araç olarak, artan oranlı vergilerden yararlanılması gerektiğini savunmuştur.

Verginin yeniden dağıtıcı etkisi (redistributrice), günümüzde artık verginin gelir sağlama (mali) fonksiyonu gibi doğal karşılanırken, sosyal bazı amaçların gerçekleşmesinde verginin bu özelliğinden yararlanılmaktadır.³⁷

Sosyal fonksiyon günümüzde, vergilerin ya alınışı ya da sarfi sırasında kendini göstermektedir. Örneğin uygulanan istisna ve indirimler verginin alınması aşamasında görülür. Verginin sarfi sırasında ise, bütçeden sosyal amaçlarla yapılan yardımlarla gerçekleşir.

3212.2 Verginin Ekonomik Fonksiyonu

Verginin ekonomik fonksiyonu, geniş anlamda milli ekonominin vergi yoluyla idaresi olarak anlaşılabilir. Verginin ekonomik bakımdan etkileri şöyle sıralanabilir;

a- Vergi yoluyla özel sektörden kamu sektörüne aktarılan kaynaklar kullanılarak kamu harcamalarına dönüşmekte, dolayısıyla üretim hacmi ve milli gelir artışı üzerinde etkili olmaktadır.

b- Vergi tedbir ve tekniğiyle ekonomik faaliyetlerin belirli yönlerde gelişmesi sağlanabilir.

c- Vergi, konjonktür dönemlerinin düzenlenmesinin bir aracı olarak kullanılabilir.³⁸

³⁷ Nadaroğlu, 1996 :217 .

³⁸ T.C.Maliye Bakanlığı, 1961: *Raporu*, s.8,9

Böylece vergi reformunun amacı: üretim, tüketim, tasarruf, yatırım, istihdam üzerine etki etmek ve ekonomide genel bir düzenleyici rol oynamaktır. Vergi artık sadece gelir sağlama aracı değildir. Ekonomik ve sosyal hayata müdahalenin hatta bazen politik amaçları gerçekleştirmenin araçlarından biridir. Bu nedenle Vergi Reform Komisyonu üyeleri, iyi düzenlenmiş bir vergi sisteminin ekonomik gelişmeyi teşvik edeceği görüşünde birleşmişlerdir. Vergi sistemimizin modern vergi anlamına ve çağdaş vergi sistemlerinin temel prensiplerine uymayan eksikliklerini aşağıdaki şekilde ifade etmişlerdir.

“... Vergi sistemimizin modern vergi anlamına ve çağdaş vergi sistemlerinin temel prensiplerine uymayan kusur ve noksanlarını şu şekilde özetlemek mümkündür:

a) Vergi sistemimiz, modern verginin yukarıda izahına çalışılan fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirebilecek bir seviyeye getirilememiş ve bu maksatlara göre organize edilememiştir.

b) Vergi kanunlarımızın başlangıçtan beri çeşitli saiklerle bünyesinde yer alan ve ayrıca tatbikat ile ortaya çıkan aksak ve kusurlu tarafları bir türlü düzelterilememiştir.

c) Yapılan reform hareketleri, mali tarihimize gerçek birer ileri hamle teşkil etmekle beraber bu reformlarla bütün vergi sistemi topyekün ele alınmamış ve sistem içinde yer alan muhtelif vergiler arasında arzulanan ölçüde bir harmoni sağlanamamıştır. Çeşitli harçlar bilhassa mahalli finans konusu tamamen bakir bir saha olarak bir tarafa bırakılmıştır.

Bu bakımdan vergiciliğimizin bugünkü durumuyla, bu sahada mevzii ve kısmi değil, külli ve organik bir reforma gidilmesi artık bir zaruret halini almış bulunuyordu.”³⁹

Komisyonunda vergi sisteminin mevcut durumu incelenirken, sistem içindeki vasıtalı ve vasıtasız vergilerin nisbi önemi üzerinde de durulmuş, aşağıdaki vergi payları belirlenmişti.

³⁹ T.C.Maliye Bakanlığı, 1961 : 14

Tablo 9 : Vasıtalı ve Vasıtasız Vergi Payları

Yıllar	Vasıtasız Vergiler	Vasıtalı Vergiler
1953	544.700.678	1.308.595.108
1954	687.702.493	1.407.059.883
1955	818.502.055	1.663.059.533
1956	1.047.684.922	1.767.745.067
1957	1.178.844.412	2.412.284.147
1958	1.364.200.000	2.777.100.000
1959	1.850.900.000	3.676.800.000
1960	2.231.000.000	4.789.000.000
1961	2.863.000.000	4.533.800.000

Kaynak: Maliye Bakanlığı, (1961), *Genel Vergi Reform Raporu*, s.14,15.

Tablo incelendiğinde, vergi gelirleri içinde vasıtasız vergilerin, vasıtalı vergilere oranla yaklaşık yarısı kadar yer almakta olduğu görülmektedir. Bu oranın zirai kazançların vergilendirilmesi, esnaf muafiyeti sınırlarının daraltılması gibi, değişikliklerle yükseltilmesi hedeflenmiştir.

Konunun vergi yükü yönünden incelenmesi de önemlidir. Vergi yükü, çeşitli adlarla toplanan vergilerin milli gelir toplamına oranını ifade etmektedir. Vergi yükü diğer ülkelerle karşılaştırılmalı olarak şöyledir.

Tablo 10 : Bazı Ülkelerin Vergi Gelirlerinin Milli Gelire Oranı

Ülkeler	Vergi Gelirlerinin Milli Gelire Oranı
Avusturalya	32.3
Avusturya	43.9
Kanada	34.8
Fransa	43.7
Yunanistan	26.6
İtalya	26.3
japonya	27.0
Hollanda	37.7
İngiltere	39.0
A.B.D.	31.8
Türkiye	17.2

Kaynak: *Genel Vergi Reform Raporu*, 1961,: 16.

Ülkemizde 1953 -1959 yılları arasındaki vergi gelirlerinin, milli gelire oranı da aşağıdaki tabloda görülmektedir.

Tablo 11 : Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Milli Gelire Oranı

Yıllar	Milli Gelir	Vergi Gelirleri	Milli Gelire Oranı
1953	14.696.400	2.227.882	15.15
1954	14.785.000	2.554.581	17.27
1955	18.219.700	3.003.453	16.48
1956	21.196.900	3.417.936	16.12
1957	27.425.600	4.397.942	16.03
1958	33.873.100	5.453.304	16.09
1959	40.220.000	6.919.159	17.20

Kaynak: Genel Vergi Reform Raporu, 1961: 16

Vergi Reform Komisyonunun ortaya koyduğu önemli husus yukarıdaki Tablo 10 ve Tablo 11’ de görüldüğü gibi vergi yükü oranının diğer bazı ülkelere oranla oldukça düşük olduğudur.

Buradan hareketle Komisyonun önerdiği vergi reformunun temel hedefleri dört ana başlıkta belirlenmiştir.

a-Vergiden optimal hasılayı sağlamak,

b-Vergi sistemimizi, sosyal ve ekonomik fonksiyonları gereği gibi yerine getirecek şekilde oluşturmak,

c-Vergi kanunlarımızı, gerek mükellefler gerek bu kanunları uygulayanlar için kolay anlaşılacak şekilde mantıki, rasyonel, açık ve basit hale getirmek,

d-Vergi hukukumuzu, demokratik prensiplere göre geliştirmek, mükellef haklarını koruyacak şekilde yeniden organize etmek.

Belirlenen bu temel hedefler ışığında varılmak istenen nokta öncelikle sosyal adaletin gerçekleştirilmesi, ikinci olarak az gelişmiş bir ülke konumunda olan Türkiye’de yatırımların ve üretimin arttırılması, verimli yatırımların artması neticesinde de milli gelirin yükseltilmesidir. Sözü edilen amaçlara ulaşabilmek için Komisyon ayrıca kısa dönemde vergi gelirlerinde azalmaya sebep olabilecek yatırım indirimi, hızlandırılmış amortisman, ihracatta vergi iadesi, tarıma konulmuş gelir vergisi kapsamının daraltılması gibi bazı tedbirleri de önermekten çekinmemiş, yeniden değerlendirme, servet beyanı, vergi uzlaşması, zarar nakli uygulamaları sisteme dahil

edilmiştir. Vergi Reform Komisyonu önerilerinde daima yükümlülerin tasarruflarını ve yatırımlarını vergi yolu ile teşvik etmeyi ön planda tutmuştur.

32.2. Devlet Planlama Teşkilatının Çalışmaları ve Planlı Dönem

1960'ı takip eden dönemde Vergi Reform Komisyonunun önerilerine katılmayan, hatta tam karşı görüşte olan çevreler de vardı. Vergi Reform Komisyonunun önerilerine öncelikle Devlet Planlama Teşkilatı'ndan olumsuz tepkiler gelmişti. Çünkü Vergi Reform Komisyonu tarım gelirlerinin de gelir vergisi içinde vergilendirilmesini ve götürü vergilendirmenin sınırlarının daraltılmasını savunurken, Devlet Planlama Teşkilatı tarım kazançlarının ayrı bir tekniğe göre vergilendirilmesini ve götürü vergilemenin daha uzunca bir süre geniş kapsamlı olarak uygulanması gerektiğini savunuyordu. Ayrıca vergi düzenlemeleri konusunda farklı bilimsel görüş ve öneriler de döneme damgalarını vurmuştu.

Tartışmalar devam ederken Türk Hükümeti, Alman Büyükelçiliği aracılığıyla Alman Hükümetinden vergi sorunları üzerinde görüş alışverişinde bulunmak üzere bilim adamlarının yer alacağı bir uzmanlar komisyonu talebinde bulunmuştur. Türk Hükümetinin bu talebi kabul edilerek, Prof.G.Schmölders ve Prof.P.Senf'ten oluşan heyet Türkiye'ye gelerek incelemeler yapmıştır.

İncelemeleri sonunda sundukları raporda, o günkü Türk Vergi Sisteminin günün gereklerine uygun ve başarılı bir sistem olduğu görüşünü belirtmiş, Türk vergi rezervinin dolaylı vergilerde (özellikle akaryakıtta) gizli olduğunu vurgulamışlardır. Vergi Reform Komisyonu'nun görüşlerine paralel bir sonuç ortaya koymuşlardır.⁴⁰

Devlet Planlama Teşkilatı da Vergi Reform Komisyonu'nun önerilerine karşı görüşler ortaya koymasının ardından, İngiliz bilim adamı Nicholas Kaldor'u Türkiye'ye davet etmiş, N.Kaldor da Türk vergi sistemi hakkında bir rapor hazırlamıştır. N.Kaldor'un raporunda ifade ettiğine göre;

⁴⁰ Nadaroğlu 1996 : 407

“İktisadi kalkınma konusunda vergileme mes’eleleri birbirinden tamamen farklı iki ayrı görüş açısından ele alınırlar: Teşvik tedbirleri ve kaynaklar. Yatırımların ve kalkınmanın yetersiz oluşunun asıl sebebinin gerekli teşvik tedbirlerinin yokluğu inancında olanlar, kamu gelirleri üzerindeki olumsuz etkisine bakmaksızın, vergileme mes’elelerini teşvik tedbirlerini arttırıcı ve ıslah edici açıdan incelerler. Yatırımların ve dolayısıyla kalkınmanın seviyesinin düşüklüğünün esas itibariyle kaynakların kıtlığının bir sonucu olduğuna inananlar ise, mes’eleyi, ilave vergileme yolu ile yaratılabilecek kaynakların arttırılması yönünden ele alırlar”.

N.Kaldor, önerilerinde ikinci görüşü benimsemiştir.

Ayrıca Kaldor tarım sektörünün vergilendirilmesi için toprağın potansiyel hasılasını, yani orta derecede bir etkinlikle işletilmesi halinde meydana getirebileceği varsayılan ürün değerini öngören bir arazi vergisi önerisinde bulunmuştur⁴¹.

Tarım kesiminin gelir vergisi dışında vergilendirilmesini savunan Kaldor’un görüşleri Devlet Planlama Teşkilatı’na da benimsenmiş olmasına rağmen, dönemin hükümeti uygulamada Vergi Reform Komisyonu’nun önerilerini benimsemiştir.⁴²

02.12.1963 tarihinde Amerike Birleşik Devletleri, Dallas Bölgesi Vergi Dairesi Müdürü B.Frank White de vergi konusunda bir rapor hazırlamış ve vergi yönetiminin iyileştirilmesi konusunda Türkiye’de genel yönetim dışında, ayrı bir örgütsel yapıya ihtiyaç olduğunu ifade ederek alternatif bir örgüt şeması hazırlamıştır. White heyetinin sunduğu örgütlenme yapısı, özünde bölgesel düzeyde bir yapılanmayı öngörmüştür.⁴³

1972 yılında, Birleşmiş Milletler Kalkınma Programı Müşaviri Prof. C. S. Shoup, Türk Vergi Sistemi’nin ıslahı konusunda hazırladığı raporunda, son on yıldan beri önemli aşamalar kaydedildiğine dikkati çekmekle beraber, mevcut vergi sisteminde bazı değişikliklerin yapılmasının da kaçınılmaz olduğunu ve bunun nedenlerini açıklamıştır. Vergi sisteminde yapılması gereken değişikliklerin nedenlerini, Shoup aşağıdaki beş hususta toplamıştır:

⁴¹ Arif Nemli, (1979) : *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası*, Güray Matbaası, İstanbul, s.177

⁴² Nadaroğlu 1996 : 408.

⁴³ İlhami Söylü, (1997) : “Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Gerekli Vergi Reformu”, *Maliye Dergisi*, Sayı:126, s.70

“Evvvela Üçüncü Beş Yıllık Planın tam olarak gerçekleştirilmesi isteniyorsa vergi sisteminin milli gelire nazaran elastikiyeti artırılmalıdır. İkinci olarak, Türkiye’nin Avrupa Ekonomik Topluluğu ile gelişen ortaklığı ve muhtemel nihai tam üyeliği, vergi ahenkleştirmesi mes’elesini ortaya çıkarmaktadır. Üçüncü olarak, Türkiye’nin tarım ve sanayi sektörlerinin gelişmesi vergi bünyesinde bazı değişikliklerle desteklenebilir. Dördüncü olarak, gerçek kullanılabilir gelirin dağılımındaki halihazır adaletsizlik derecesi azaltılarak daha iyi bir vergi yükü dağılımı arzu edilmektedir. Beşinci olarak, halen aynı gelir grubundaki aileler arasında oldukça rastgele bir vergi yükü dağılımı vardır”

Prof.Carl S.Shoup tarım gelirlerinin vergilendirilmesinde de Vergi Reform Komisyonu’nu destekleyen görüşler ortaya koyarak bu gelirlerin Gelir Vergisi konusu içinde vergilendirilmesi tezini uygun görmüştür. Ayrıca raporunda kendi uzmanlık konusu olan katma değer vergisi’ne geçişin gerekliliği konusundaki önerileri de önemli yer tutmuştur. Türk vergi sisteminin son on yıldan beri büyük gelişmeler gösterdiğine dikkat çeken Shoup, bugünkü vergi sisteminin tam olarak uygulanması sağlansa bile, vergi sisteminde değişiklik yapmanın birçok sebepten dolayı gerekli olduğuna işaret etmiştir.⁴⁴

1960’la başlayan yeni dönemi genel olarak değerlendirmek gerekirse; vergi reform komisyonunun çok yönlü teşviklerle donatılmış önerileri ortaya konulmuş, tasarruf ve yatırımları teşvik gerekçesiyle önemli vergi indirimleri uygulanmıştır. Aynı gerekçelerle, kalkınma planı uygulama esasları ile de vergi uygulamaları desteklenmiştir. Örneğin, 1963 yılı başında kabul edilen 202 sayılı kanun ile yatırım indirimi sistemi getirilmiştir. Ayrıca aynı kanunla esnaf muaflığı ile küçük çiftçi muaflığı da genişletilmiştir. Planlı dönemde yatırımları hızlandırmak amacıyla kabul edilen gümrük vergilerinin taksitlendirilmesi ve bu vergide tam muaflık sağlanabilmesi konusunda hükümete yetki verilmiştir.

1961-1979 yılları arasında yapılan vergi değişikliklerinin en önemli özelliği, vergilerin ekonomiyi yönlendirici birer araç olarak kullanılması yolundaki çabaların geçmiş dönemlere oranla daha yoğun olduğudur. Planlı dönemde vergilerle ilgili önemli

⁴⁴ Nadaroğlu 1996 : 409

bir bölüm değişiklik 1970 yılında finansman kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Bu değişiklikler belirli alanlara yönelik harcamaları kısmayı amaçlamıştı. Kaynakların inşaat sektöründen diğer alanlara kaydırılmasını amaçlamıştı. Getirilen değişiklikler şöyle sıralanabilir:

a- Bina ve arazinin vergilendirilmesinde matrah olarak rayiç bedel kabul edilmiş ve bu bedelin yükümlüler tarafından beş yılda bir beyan edilmesi kabul edilmiştir. Artan oranlı tarifelerin uygulandığı bu vergilerin tarh ve tahsili merkezi idarelere bırakılmış, hasıllardan mahalli idarelere pay verilmesi öngörülmüştür. Emlak Vergisi Kanunu 1972 yılında uygulamaya konmuştur.

b- Gayrimenkullerin piyasa değerinde oluşan artışların vergilendirilmesinde gayrimenkul kıymet artışı vergisi uygulanmıştır. Bu vergi gayrimenkullerin iktisap bedeli ile satış tutarı arasındaki farkın artan oranlı bir tarifeye tabi olmasını öngörmüştür.

c- Yine inşaat sektörünün vergilendirilmesi amacıyla bina inşaat vergisi yürürlüğe konmuş, hasılatı belediyelere bırakılmıştır.

d- Tüketim harcamalarına yönelik olarak perakende aşamasında alınacak bir işletme vergisi, ayrıca spor toto vergisi ve taşıt alım vergisi kabul edilmiş ve gider vergisinin kapsamı genişletilmiştir.

Yukarıda özetlenen çalışmalar sonucunda genel bütçe gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı (Tablo 12) artmıştır. Vergi gelirlerinin bileşiminde gelir üzerinden alınan vergiler yükselirken harcamalar üzerinden alınan vergilerin azaldığı görülmektedir (Tablo 13).

Birinci plan (1963-1967) döneminde gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %33 dolayında iken bu payın üçüncü plan (1973-1977) dönemi sonunda %50'yi aştığı ve 1978'de %56,5'a vardığı görülür. Bunu yanında harcamalar üzerinden alınan vergiler birinci plan döneminde toplam vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisini sağlarken, üçüncü plan dönemi sonunda bu oran %50'nin altına düşmüştür. 1978'de ise düşüş daha şiddetli olmuştur.

Tablo 12 : Genel Bütçe Gelirleri Bileşimi (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Gelirler	Özel Gelir ve Fonlar
1962	71	12	17
1963	72	5	23
1964	73	4	23
1965	78	4	18
1966	79	3	18
1967	75	5	20
1968	81	8	11
1969	83	7	10
1970	71	12	17
1971	79	9	12
1972	83	12	5
1973	89	6	5
1974	93	6	1
1975	90	9	1
1976	90	8	2
1977	91	8	1
1978	80	18	2

Kaynak : Akbank Kültür Yayını 1980 : 620

Tablo 13 : Vergi Gelirleri Bileşimi (%)

Yıllar	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Servet Vergileri	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler
1961	41.4	1.6	57.0
1962	35.5	0.5	64.0
1963	33.8	1.2	65.0
1964	33.5	1.5	65.0
1965	32.7	2.3	65.0
1966	33.2	1.8	65.0
1967	34.3	2.7	63.0
1968	34.5	2.5	63.0
1969	34.4	1.6	64.0
1970	35.4	2.6	62.0
1971	35.9	2.1	62.0
1972	37.3	1.7	61.0
1973	41.3	1.2	57.5
1974	45.1	1.2	53.7
1975	45.7	1.3	53.0
1976	48.4	1.2	50.4
1977	51.8	1.2	47.0
1978	56.5	0.9	42.6

Kaynak: Akbank Kültür Yayını, 1980: .620.

Servet üzerinden alınan vergilerin payında ise önemli bir değişim olmamış önemli bir gelir kaynağı olmama özelliğini devam ettirmiştir.

Dolaylı vergilerden dolaysız vergilere kayma olarak ifade edilebilecek bu durum, ilk bakışta olumlu bir gelişme olarak görülmektedir. Dolaysız vergilerin özellikle vergi yükünün dağılımında adalet açısından daha üstün oldukları kabul edilir. Ancak Türkiyede o dönemde dolaysız vergilere doğru kayma, vergi adaletini arttırıcı bir nitelik taşımamıştır. Çünkü dolaysız vergilerin payının artışı olarak görülen olay, gelir vergisine tabi olan kesimlerin hızlı fiyat artışları dolayısıyla daha yüksek bir vergi yükü altına girmeleri neticesinde ortaya çıkmıştır. Başka bir ifadeyle, fiyatlar hızla yükselirken gelir vergisindeki istisna ve muaflik sınırları aynen korunmuş, dolayısıyla gerçek tutar olarak aşınmıştır. Bu gelişme özellikle fiyat artışlarının hızlandığı üçüncü plan döneminde ve plan dışında kalan 1978 yılı ve devam eden yıllarda daha da kuvvetlenmiştir. Vergi yükündeki artış vergi tarifesindeki oranlara tekabül eden dilimlerin enflasyona göre değiştirilmemesi nedeniyle ortaya çıkmıştır⁴⁵.

Dönem içinde bilimsel esaslar üzerine kurularak oluşturulan reform hareketi etkinliğini yitirmiş, yürütme organının, artan kamu harcamalarını karşılamak için gelir elde etme çabaları sonucunda, sistemin yapısı aksamıştır. Devlet açıklarını, para basmak ya da borçlanarak karşılama yolunu tercih etmiştir. Ekonomi 1970'li yılların ortalarına gelindiğinde giderek bozulmaya başlamış ve 1980 yılı başlarında içinden çıkılmayacak bir hal almıştır. Enflasyon rakamları üç haneli rakamlara ulaşmış, kalkınma hızı eksiye düşmüş, vergi sistemi tam anlamıyla tahrip olmuş ve parlamentodan vergi ile ilgili hiç bir yasa çıkarılmamıştır⁴⁶.

Bu ortamda 24 Ocak istikrar kararları adıyla alınan kararlar ile yeni bir iktisat politikası ortaya konmuştur. Bu politika, ekonomik problemlerin "piyasa ekonomisi" modeli içinde çözülmesi temeline dayandırılmıştır.

⁴⁵ Akbank Kültür Yayını, 1980 Ç: 620-624

⁴⁶ Metin Taş (1992) : *Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme*, Ekin Kitapevi. Busa, s.19

İKİNCİ BÖLÜM

1980 SONRASI TÜRKİYE EKONOMİSİ VE TÜRK VERGİ SİSTEMİ

1. 1980 YILI BAŞINDA EKONOMİNİN GENEL DURUMU

Ekonomi 1963-1970 döneminde istikrar içinde kalkınma modelinden özellikle 1970'li yılların ortalarından sonra uzaklaşmaya başlamıştır. 1972 yılından sonra toplam ithalat içinde petrole dayalı ürünlerin oranı da giderek artmaya başlamıştır. 1974'de OPEC'in petrol fiyatlarını 5 kat arttırması petrol ithal eden diğer ülkeler gibi Türkiye'yi de önemli ölçüde etkilemiştir ve Türkiye başlangıçta artışları iç fiyatlara yansıtamamış fark hazineden ödenmiştir. 1978 ve 1979 yıllarında yaşanan döviz darboğazı nedeniyle petrol ithalatı zorunlu olarak kısıtlanmış ve bu durum ekonominin felç olmasına yol açmıştır. Artan petrol faturaları girdi ve enerji maliyetlerini de beraberinde arttırarak enflasyonist baskı yaratmıştır. Dönem içinde Türkiye'nin kısa vadeli borçları artarak 1975'de %24'den 1977'de %58'e yükselmiştir. Artan petrol fiyatları ödemeler dengesi açığını büyütmüş ve mevcut rezervler hızla erimiştir. Bütçe açıklarının oluşmasında bir diğer önemli olay, 1974 yılında gerçekleştirilen Kıbrıs Barış Harekatının getirdiği mali yüküdür.

Bu dönemde Türkiye dışındaki petrol ithal eden diğer ülkeler de krizden etkilenmiş ve ülkeler ekonomik bunalım sonucu paralarını dalgalanmaya bırakırken TL'nin dış değeri belirsizliğe itilmiştir. 1970'li yılların ikinci yarısından sonra yaşanan enerji ve döviz darboğazları, sanayi kesiminde üretimin düşmesine neden olmuştur. Faktör fiyatlarıyla GSYİH (1968 fiyatlarına göre) 1979 ve 1980 yıllarında hızla düşmüştür. 1978 yılında 47.5 milyar lira olan GSYİH, 1980'de 42,5 milyara gerilemiştir.

Ekonomideki genel gidişin giderek kötüleşmesi sonucu Nisan 1978 ve Mart 1979 tarihlerinde birbirine benzer iki istikrar paketi yürürlüğe konulmuştur. Ancak

yürülmüş konulan istikrar programları siyasi istikrarsızlık ve zayıf hükümetler nedeniyle uygulanamamıştır⁴⁷.

1980 Yılına gelindiğinde, Türkiye ekonomisinde temel bir sorun haline gelen ve giderek büyüyen bütçe açıkları ve bunların karşılanması için başvuru finansman yolları, enflasyon baskısının, ekonomiyi önemli ölçüde çıkmaza sokacak kadar yükselmesinin en önemli nedeni olmuştur. Enflasyonist süreç ekonomik kalkınmayı durdurmuş, gelir dağılımı bozulmuş, vergi sisteminin etkinlik ve verimliliği azalmıştır. Vergi adaleti büyük ölçüde zedelenmiş, özellikle ücretliler yönünden vergi yükü tahammül edilmez boyutlara ulaşmıştır.

Türk ekonomisinin 1970'li yılların sonlarına doğru içinde bulunduğu sıkıntıların giderilerek, ekonominin yeniden düzenlenip istikrara kavuşturulması amacıyla, IMF'nin önerileri ışığında hazırlanarak, 24 Ocak 1980'de uygulamaya konulan istikrar programında vergi sisteminde yapılan değişiklikler de yer almıştır.

1980 yılı başında uygulamaya konulan ekonomik istikrar programı; para-kredi, fiyat, döviz kuru, faiz ve bütçe politikaları, özellikle enflasyonist baskıyı kontrol altında tutma hedefine yönelik olarak yoğunlaştırılmıştır. Maliye ve vergi politikasına ilişkin düzenlemelerle de kamu finansmanının sağlam kaynaklara dayandırılması amaçlanmıştır.

1.1. 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararları

24 Ocak 1980 istikrar programı ile kısa ve uzun vadede gerçekleştirilebilecek çeşitli amaçlar ortaya konulmuştur. Ekonominin yapısında önemli değişiklikler yapılması ve piyasada "fiyat mekanizmasının" tek yol gösterici olması temel ilke olarak benimsenmiştir. Daha önceki dönemlerde Türkiye'de uygulamaya konulan 1958 -1970 - 1978 -1979 yılları, istikrar programlarında özellikle döviz ihtiyacı, dış kredi talepleri, etkili olmuş bunun yanında önemli devalüasyonlar yaşanmış ancak kısa vadeli çözümler sağlamak amacıyla hareket edilmiştir⁴⁸. 24 Ocakta alınan kararlar ekonomide yapısal bazı değişiklikleri de hedefleyen bir program olarak sunulmuştur.

⁴⁷ Rıdvan Karluk (1996) : *Türkiye Ekonomisi*, İstanbul, s.397-398-401

⁴⁸ Turgut Özal, (1981): "Geleceğe Bakış" 2. *Türkiye İktisat Kongresi*, DPT Yayını, İzmir, s.4-8.

Programın kısa vadeli amaçları; acil dış ödeme güçlüklerini çözmek, enflasyonun hızını düşürmek, büyüme hızını atıl kapasiteleri harekete geçirerek arttırmaktır.

Bu yönleriyle 24 Ocak kararları “neo liberal” bir yaklaşıma sahiptir⁴⁹. Bu yaklaşımda enflasyonu önlemenin çaresi, para arzını kontrol etmektir. Bir yandan devletin ekonomiye müdahalesi en aza indirilip, toplam arz-talep dengesine müdahale etmeden piyasa ekonomisinin işleyişi sağlanacak, diğer yandan da vergiler azaltılarak özel kesimin elinde daha fazla fon kalması temin edilecektir.

Programın uzun vadede gerçekleştirmeyi hedeflediği yapısal amaçlardan biri, kamu kesiminin daraltılması, diğeri piyasaya müdahalenin kaldırılmasıdır. Temel felsefe, ekonomide devlet müdahalesini asgari seviyeye indirmek, piyasa ekonomisine işlerlik kazandırmak ve fiyat mekanizmasını ekonomide hayata geçirmektir. Bu husus 24 Ocak kararlarının en belirgin özelliği olmuştur. Hedef, mal, hizmet ve faktör piyasalarında, fiyatların piyasa şartlarına göre arz ve talep tarafından serbestçe belirlenmesidir.

Türk lirasının yabancı paralar karşısındaki fiyatının oluşumunda da piyasa şartları esas alınacaktır 1930 yılında kabul edilen 1567 sayılı Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ve 17 sayılı karar kapsamındaki sıkı ve kısıtlayıcı kambiyo uygulamaları ve IMF destekli sabit kur politikası, istikrar programı ile yeniden düzenlenmiştir. 24 Ocak kararları arasında yayımlanan TPKK Hakkında 25 sayılı kararın 2. Maddesiyle verilen yetkiye dayanarak Maliye Bakanlığı 1 Mayıs 1981 tarihinden itibaren döviz kurlarının günlük olarak tesbiti ve ilanı yetkisini Merkez Bankasına vermiştir. Ardından TPKK Hakkındaki 28 sayılı karar ile Merkez Bankasının tesbit ettiği kurun %6 üstünde veya altında döviz ve efektif alış-satış kurlarını uygulayabilme yetkisi bankalara verilmiştir. Bu kararlar birlikte Türkiye’de yerleşik kişilerin üzerinde döviz bulundurma, bankalarda döviz tevdiat hesabı açtırma ve bu hesapları serbestçe tasarruf edebilme imkanı tanınmıştır.

Uygulamaya konulan programla, 1980 yılına kadar izlenen ithal ikameci sanayileşme politikası bir yana bırakılıp, ihracata dönük sanayileşme politikası hedef alınmış ve ekonominin dışa açılmasını sağlayan önlemler alınmıştır.

⁴⁹ Karluk, 1996: 401

24 Ocak istikrar programı ile alınan ve daha sonra farklı tarihlerde yürürlüğe giren önlemlere bağlı olarak alınan kararları özetlemek gerekirse, aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

a) Türk lirası'nın değeri % 48,6 oranında düşürülerek dolar karşısındaki değeri 47,80 iken 71,40 olmuştur. 01.05.1981 tarihinden sonra da günlük kur uygulamasına geçilmiştir⁵⁰.

b) Devletin ekonomideki yerini küçültme yönünde önlemler alınmıştır. KİT'lerin özelleştirilmesi çalışmaları başlatılmış, sigara tekeli kaldırılmıştır. Madenlerin kamulaştırılmasına ilişkin kararlar kaldırılmış, KİT'lerin ürettikleri malların fiyatlarını kendilerinin tesbiti sağlanmıştır.

c) Enflasyonist baskıyı hafifletmek amacıyla, tarım ürünleri destekleme alımları sınırlandırılmış, tarım ürünlerine verilen taban fiyatlar düşük tutulmuştur. Ancak kısa zamanda iç ticaret hadleri tarım ürünleri aleyhine gelişmiş, çiftçilerin milli gelirden aldıkları pay azalmıştır.

d) Sübvansiyonlar kısıtlanarak, gübre, enerji ve ulaştırma sektörleriyle sınırlandırılmıştır.

e) Sendikal hareketlerin 12 Eylül 1980 askeri müdahalesinden sonra yasaklanması, çalışanların maaş ve ücretlerindeki artışların, fiyat artışlarının altında kalmasını sağlamıştır. 24 Ocak kararlarıyla maaş ve ücret artışlarına getirilen sınırlamalar, tarım kesiminde olduğu gibi ücretli kesimin de milli gelirden aldıkları pay oranını azaltmıştır.

f) Dış ticaret serbestleştirilmiş, kar transferlerine kolaylık sağlanarak yabancı sermaye yatırımları, yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, desteklenmiştir. İthalat kademeli olarak libere edilmiş, ihracatta vergi iadesi, düşük faizli kredi, imalatçı ihracatçıların ithal girdilerinde gümrük muafiyeti gibi, sektörlere göre farklılaştırılmış türlü teşvik uygulamaları ile ihracat teşvik edilmiştir.

⁵⁰ Karluk, 1996: 402

Ancak piyasa ekonomisine geçiş olarak sunulan program içinde uygulanan bu teşvikler piyasa ekonomisi kuralları ile çelişen bir durum olarak görülmektedir.

g) 01.07.1980 tarihinden itibaren faiz oranları serbest bırakılıp reel faiz politikası uygulamasına geçilmiştir. Ancak 1983 yılında sistem tekrar düzenlenerek bankalar denetim altına alınmıştır. Faiz oranları denetimi ve uygulanacak taban faiz oranları konusunda Merkez Bankası'na yetki verilmiştir.

2. 1980 YILI SONRASI VERGİ DÜZENLEMELERİ VE 4369 SAYILI YASADAN ÖNCE, VERGİ YAPISI

1970'li yılların başında gerçekleştirilen değişikliklerden sonra uzun bir süre vergi alanında bir düzenleme ya da yenilik söz konusu olmamıştır. Türkiye'nin ekonomisi 1970'li yılların ortalarına doğru giderek bozulmaya başladığından vergi yapısı 1980 yılına ulaştığında daha da olumsuz bir duruma gelmiştir. Enflasyon üç rakamlı boyutlara ulaşmış, kalkınma hızı eksiye düşmüş, vergi sistemi de oldukça yıpranmıştır. Dönemin vergi yapısına genel olarak baktığımızda (Tablo 13) 1980'e doğru vasıtasız vergilerin payının artma eğilimi görülür. Ancak bu durum gerçek kişilerin ödediği gelir vergisindeki artışın bir sonucu olmuştur. Kurumlar vergisinin ağırlığı oldukça azalmıştır. Gelir vergisi dilimlerinin ve vergi dışı tutulan en az gelirin 1961 yılından sonra değiştirilmemiş olması, vergileri kaynakta kesilen ve gelir vergisinin yaklaşık beşte üçünü ödeyen işçi ve memurların yükünü arttırmıştır.

Programa ilişkin vergi kanunları değişiklikleri 12 Eylül 1980 tarihinden sonra yapılabilmektedir. Ancak burada vergi yükü dağılımının adaletli olması amaçlanırken diğer yandan ekonomik programlar doğrultusunda uygulanan vergi teşvik tedbirleri, bir çelişki olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle ulaşılmak istenen amaçlar aşağıdaki başlıklarla belirtilmiştir.

a) Uygulanan iktisat politikasının esasını piyasa ekonomisi oluşturacağına göre, vergi kanunlarında tasarrufu arttırıcı ve bunları yatırıma yöneltici önlemlere yer vermek,

c) vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı yıldan yıla azalma gösterdiğinden, yapılan vergi düzenlemeleri ile kamu finansmanına ek bir katkı yaratılması amaçlanmıştır. Ancak genel anlamda vergi yapısını etkileyecek önlemler alınmamıştır. Burada iki önemli konunun gözardı edilmiş olduğu dikkati çekmektedir. Birincisi hızlı kentleşmenin yarattığı arsa ve konut fiyatlarındaki artışlardan sağlanan rantlar, diğeri de ekonominin parasallaşmasının yarattığı artan sermaye işlemlerinden sağlanan gelirler, vergi kapsamına alınmamıştır.

Burada bir yandan yerli talebi daraltmaya yönelik, diğeri yandan özel sermaye çevrelerinde tedirginlik yaratmayacak biçimde düzenlemeler yapılmaya çalışılmıştır.

2.1. Mali Amaçlı Vergi Düzenlemeleri

Vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı yıldan yıla azalma gösterdiğinden, yapılan vergi düzenlemeleri ile kamu finansmanına ek bir katkı yaratılması amaçlanmıştır. Ancak genel anlamda vergi yapısını etkileyecek önlemler alınmamıştır. Burada iki önemli konunun gözardı edilmiş olduğu dikkati çekmektedir. Birincisi hızlı kentleşmenin yarattığı arsa ve konut fiyatlarındaki artışlardan sağlanan rantlar, diğeri de ekonominin parasallaşmasının yarattığı artan sermaye işlemlerinden sağlanan gelirler, vergi kapsamına alınmamıştır.

Dönemin başında vergi kanunlarındaki düzenlemelerle, gelir etkisi yaratacağı düşünülen aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

a) Vergi kanunlarında yer alan ve uzun yıllardır değiştirilmediğinden, enflasyon nedeniyle yıpranmış olan götürü gelir vergisi matrahları, damga vergisi, harçlar, motorlu taşıtlar vergisi tarifeleri gibi, maktu vergiler ve götürü matrahlar günün ekonomik koşullarına uygun olarak arttırılmıştır.

b) Vergi kanunlarında yer alan istisna ve muafiyet hükümleri tekrar gözden geçirilerek, gereksiz görülenler kaldırılmış, diğeri bir bölümünün de miktar ve kapsamı daraltılmıştır. Örneğin, küçük çiftçi muafılığına esas olan işletme büyüklüğü ölçüleri daraltılmış, bazı esnaf gruplarına tanınan gelir vergisi muafiyetleri kaldırılmıştır.

⁵¹ Hesap Uzmanları Kurulu, 1995: "Türk Vergi Sistemi" s.36

c) Bazı vergi stopaj oranlarında yükseltmeler yapılmıştır. Örneğin, inşaat işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerine uygulanan vergi stopaj oranı %2'den %5'e yükseltilmiş, Tam mükellef kurumlara ödenen tahvil faizleri de stopaj kapsamına alınmıştır. Diğer yandan tarım ürünleri satışından vergi stopajı yapılması, işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerin kira gelirlerinden %25 gelir vergisi stopajı yapılması, sisteme dahil edilmiştir⁵².

21.1. Götürü Vergileme

Gelir vergisi mükelleflerinin götürü usulde vergilendirilmesi 1950 yılından beri uygulanagelmıştır. Ancak özelliği nedeniyle götürü vergileme adil olmayan sonuçlar doğurmaya elverişli olmuştur. Verginin işleyişinde, belirlenen beş gruba göre vergi tahakkuk ettirilmekte ve aynı grup içindeki her mükellef aynı miktarda vergi ödemektedir. Oysa her mükellefin kazancı birbirine eşit olmadığı gibi yıllık faaliyetin zararlar sonuçlanması halinde bile sistem gereği vergi ödenecektir.

Ancak zaman zaman da kayıt ve belge düzenindeki aksaklıklar nedeniyle götürü matrahların üzerinde gelir elde edenler gerçek usule geçmeden, götürü vergileme usulüne tabi olmaya devam edebilmişlerdir. Uygulamada ortaya çıkan bu sonuçlar mükelleflerin gereğinden az vergi ödemeleri sonucunu doğurmuştur⁵³.

Yapılan düzenlemelerle götürü matrahlar önemli ölçüde yükseltilmiş, asgari 50.000 azami 225.000 lira olmak üzere beş ayrı derece halinde 24.12.1980 tarih ve 2361 sayılı yasada gösterilmiştir. 1983 yılından itibaren de Bakanlar Kurulu, götürü matrah hadlerini zaman zaman arttırmıştır⁵⁴.

21.2. Peşin Ödeme Sistemi

1980 yılında Gelir Vergisi Kanunda yapılan bir düzenleme ile gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç ve serbest meslek kazancı sahibi mükellefler, peşin vergi ödeme usulüne tabi tutulmuşlardır.

⁵² Mehmet Karaduman, (1983) : "Yeni Vergi Düzenlemelerinin Amaçları", *Maliye Dergisi*, Mart-Nisan, s.7

⁵³ Hesap Uzmanları Kurulu, 1995 : 85

⁵⁴ Karaduman, 1983 : 8

Bunlar yıl içinde elde ettikleri gelirin vergisinin belirlenecek bir kısmını, yıl sonunda beyan edecekleri vergiye mahsup edilmek üzere avans mahiyetinde, kanunda belirlenen asgari ve azami sınırlar dahilinde değişen miktarlarda ödeyeceklerdir. Sistemin amacı, kazancın elde edildiği takvim yılı içinde vergilendirilmesidir.

1980 öncesinde vergi sistemimizde ticari, zirai ve mesleki kazanç elde eden mükelleflerin geçici veya peşin vergi adı altında kazancın elde edildiği takvim yılı içinde bir ön ödeme yapmaları usulü söz konusu değildi. Mükellefler bir yıl içinde elde ettikleri gelirleri, izleyen yılın mart ayında beyan edip vergilerini 3 eşit taksitte ödüyorlardı. Oysa hizmet kesiminin ücret geliri, elde edildiği ayda gelir vergisi tevkifatına tabi tutulup izleyen ayın 20'sine kadar işverence ödenmekteydi.

Bu iki grup gelir sahibi arasında, ödeme zamanı yönünden var olan farklılık, zaten hizmet kesiminin aleyhine olan gelir dağılımındaki adaletsizliği daha da arttırıcı bir unsur oluşturuyordu. İlk olarak 1981-82 yıllarında mesleklere göre maktu tutarlarda saptanan hadler üzerinden alınan peşin vergi, yerini hayat standardı esasına bırakarak ortadan kaldırıldı. Bu ilk peşin verginin iki temel hedefi vardı.

Birincisi 1980'li yılların bütününe egemen olan bir eğilimin, büyük sermayeden küçük girişimcilere vergi yükü kaydırmasının bir aracı olarak işlev görmesi bekleniyordu. Ancak, maktu tutarların saptanmasındaki keyfilik ve haksızlıklar peşin vergiye karşı yoğun tepkilere yol açtığı için uygulama kısa sürdü. Hayat standardı esası, peşin vergi uygulamasının kaldırılmasından doğan boşluğu doldurmuş ve 1989'un peşin vergisi olan "geçici vergi"nin etkili bir şekilde uygulanmasının zeminini hazırlamıştır.

Peşin verginin ikinci hedefi, diğer vergi ve vergi dışı önlemlerle birlikte, 1982'de üçlü rakamlara tırmanan enflasyonu dizginlemeye yardımcı olmaktı. Ancak enflasyona karşı mücadelede maliye politikası araçları 1981 yılı dışında etkin olarak kullanılmamış ve peşin vergi uygulaması da kısa sürmüştür. O dönemde dışa açılma politikalarının önceliği enflasyonla mücadeleyi geri plana itmiştir. Sonuç olarak uygulama 1983 yılında sona ermiştir.

İkinci peşin vergi uygulaması 1986-1988 yılları arasında "dahili tevkifat" adı ile sürdürüldü. Amaç kamu gelirlerini arttırmak ve bütçe açıklarını daraltmaktı. Ayrıca

dahili tevkifatla gelir vergisindeki erozyon ve elastikiyet kaybının telafi edilmesi amaçlanmıştı. 1989'da başlayan geçici vergi, dahili tevkifattan farklı bir vergi uygulaması oldu. Dahili tevkifat, KDV beyanı tutarının yarısı kadar bir peşin ödeme uygulamasını öngörürken, geçici vergi geçmiş yıl gelir vergisinin yarısı kadar bir peşin verginin 12 eşit taksitte yatırılması şeklindeydi⁵⁵. Uygulamanın olumsuz yanı ise hiçbir faaliyeti ve kazancı olmayan girişimciden de peşin vergi alınmasının söz konusu olmasıydı.

21.3. Hayat Standardı Esası

1983 yılında yapılan vergi düzenlemeleri ile gerçek usulde vergiye tabi birinci ve ikinci sınıf tüccar, gerçek usulde vergilendirilen çiftçiler ile serbest meslek kazancı sahipleri için, asgari vergi niteliğinde olan hayat standardı esası 1.1.1983'de yürürlüğe girmiştir. Hayat standardı esasının uygulaması, belirlenen miktardan az olmamak üzere, kanunda yazılı hayat standardı göstergelerine göre belirlenen verginin ödenmesidir⁵⁶. Bu uygulama Türk Vergi Sistemi içinde vergi güvenlik araçlarından biri olarak değerlendirilebilir⁵⁷.

Hayat standardı esası, mükelleflerin beyan ettikleri gelirleri ile sürdürdükleri hayat standardı ve harcama düzeyini karşılaştırmak suretiyle, beyan edilen gelirin hayat standardı ve harcama seviyesine ulaşmasını temin eden bir otokontrol tekniği olarak ortaya konulmuştur. Bu müessesenin konulması, bazı mükelleflerin belge ve kayıt sistemindeki boşluklardan istifade ile elde ettiklerinin çok altında gelir beyan etmeleri ve beyanlarının vergi incelemeleri yoluyla tespitinin yeterli olmamasından kaynaklanmıştır.

Hayat standardı esasına göre gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve serbest meslek kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelir (zarar beyan edilmesi hali dahil) mükerrer 116 ncı maddede belirtilen temel gösterge tutarlarına, yine aynı maddenin müteakip bölümlerinde yer alan hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilavelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu şekilde tesbit olunan

⁵⁵ Oyan, 1989 : 189-190

⁵⁶ Hesap Uzmanları Kurulu, 1995 :.84

⁵⁷ **VERGİ GÜVENLİK ARAÇLARI:** Özellikle beyana dayanan vergilerde mükelleflerin ödedikleri verginin gerçek yükümlülüklerinin altında kalmamasına ve vergi kaybını en aza indirmeye yönelik müesseseler. Örnek, Servet Beyanı, Asgari Zirai Vergi, Emlak Vergisinde Asgari Beyan .

tutardan 31 nci maddedeki indirim (özel indirim ve sakatlık indirimi) yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınmaktadır. Ancak bu durumda dahi ticari, zırai ve mesleki kazanç sahiplerinin bu faaliyetleri dolayısıyla hayat standardı esasına göre vergi tarhına esas alınacak geliri, temel gösterge tutarlarından aşağı olamayacaktır.

Görüldüğü gibi hayat standardı esası gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zırai ve mesleki kazanç sahiplerine uygulanan bir nevi asgari vergidir. Zira mükellefin zarar beyan etmesi, bu usule göre vergi tarhına engel teşkil etmemektedir. Evvelki yıllarda oluşan zararın mahsubu, sigorta primi, bağış ve yardım gibi indirimlerin bulunması da bu tarhiyatın yapılmasına engel değildir. Hayat standardı esası uygulandığı dönem boyunca (1.1.1983 - 1.1.1999) çeşitli değişikliklere uğramıştır. Temel göstergeler ve hayat standardı göstergeleri önemli oranlarda arttırılmış ve bu konudaki yetki Bakanlar Kuruluna verilmiştir. 1.1.1988'den sonra zırai kazançlar hayat standardı uygulaması dışında bırakılmıştır⁵⁸.

21.4. En Az Geçim İndirimi

Vergilemede asıl amacın, verginin ödeme gücü olandan alınması olduğundan, bir kişinin vergi ödeme gücünün hangi gelir seviyesinde var olduğunun bilinmesi önemlidir. Genel olarak bir kimsenin vergi ödeme gücünün; ancak o kimsenin fizyolojik varlığını sürdürebilecek asgari ihtiyaçları sağlandıktan sonra söz konusu olacağı kabul edilmektedir. Bu durumda belirlenen düzeyin üstündeki gelirin vergilendirilmesi, altındaki miktarın vergiden muaf tutulması gerekir.

Ancak en az geçim haddi ne olacaktır? Bunu belirlemek kolay değildir. Yaşanan ülke ve döneme göre değişen bir seviye sözkonusudur. Çoğu zaman bir miktar gelir vergi dışı tutularak bu kaygı giderilmeye çalışılmıştır. Ancak vergi dışı tutulan miktar zaman zaman en az geçim haddinden düşük kalabilmektedir. Çünkü ülkenin ihtiyaç duyduğu kamu gelirlerinin temini çabası çoğunlukla daha ağırlık kazanmaktadır.

En az geçim indirimi tartışmaları içinde belirlenen asgari ücret tutarlarının vergi dışı bırakılması önerileri gündeme gelmektedir. En az geçim indirimi müessesesi 1950

⁵⁸ Lebib Yalkın ,(1993) : *Mükellefin Dergisi*, sayı 3, s.2

yılında gerçekleşen vergi reformu ile sisteme dahil edilmiştir. 5421 sayılı Kanunu'nun 32. maddesinde yer alan hadler üzerinden belirlenir.

Maliyecilerin vergi ödeme gücünün önemli uygulama unsurlarından biri olarak gördüğü en az geçim indirimi adalet koşullarına daha uygun olduğu için birçok ülkede yararlanılmaktadır.⁵⁹. 1980 yılında yapılan değişiklikle en az geçim indirimi uygulaması çeşitlenerek ve isim değişikliğine uğrayarak;

Genel İndirim, Özel İndirim ve Sakatlık İndirimi olarak Kanundaki yerini almıştır. Görüldüğü gibi en az geçim indirimi kavramı genel indirim dönuştürülmüş, 1986 yılından itibaren de genel indirim uygulamasına son verilmiştir. 1992 yılında çıkarılan 3824 Sayılı Kanunla, asgari ücretin vergi dışı kalması gereği tartışmaları da gözönüne alınarak, gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, özel indirim miktarını asgari ücret seviyesine kadar yükseltmeye, bölge ve faaliyet türüne göre farklı tesbitler yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Sakatlık indiriminde, çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve kanunda belirlenen sakatlık indiriminden faydalanırlar. Sakatlık indirimi özel indirim tutarının; Birinci derece sakatlar için sekiz katı, ikinci derece sakatlar için dört katı, üçüncü derece sakatlar için iki katıdır. Sakatlık derecelerine göre tesbit edilecek indirimler özel indirimde eklenerek hizmet erbabının ücretinden indirilir.

21.5. Tarım Sektöründe Vergileme

1980 yılı sonrasında yapılan vergi düzenlemelerinin en önemlilerinden biri tarımın etkin bir şekilde vergilendirilmesi konusunda yapılan çalışmalar olmuştur.

a) Küçük çiftçi muafiyetinin belirlenmesine esas olan işletme büyüklüğü ölçüleri yeniden düzenlenmiştir.

b) Çiftçilerin gelirlerinden götürü olarak indirebilecekleri gider oranı %70, hayvancılıkta da % 80 olarak sınırlandırılmıştır.

⁵⁹ Oyan, 1989 :189

c) Asgari zirai vergi oranları arttırılarak, asgari zirai kazanç müessesesine işlerlik kazandırılmıştır.

d) Gelir vergisinde yapılan düzenleme ile tarımsal ürünlerin alım bedelleri üzerinden %5 ve %2 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması esası getirilmiştir⁶⁰.

21.6. Mali Alanda Yapılan Diğer Önemli Düzenlemeler

a) Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenlemelerle bina ve arsalar için asgari vergi değeri esası getirilerek emlak vergisi hasılatının arttırılması amaçlanmıştır.

b) Özel Uzlaşma Kanunu çıkarılarak, yeni kurulan vergi mahkemelerinin önünde bekleyen geçmiş dönemlere ait itilafı dosyalar, vergi idaresince takibi yapılan icra konusu mükellefler, bu kanun kapsamına alınarak tahsili gereken vergi alacaklarının kısa sürede devlet gelirleri arasına intikalinin sağlanması hedeflenmiştir. Yeniden yapılması planlanan vergi idaresinin sağlıklı ve etkin çalışması için, geçmiş dönemlerin pürüzlü incelemeleri ile uğraşmaması gerektiği düşüncesiyle hazırlanan Özel Uzlaşma Kanunu'nda⁶¹; şunlar düzenlenmiştir:

c) 1982 mali yılı sonu itibariyle takipteki vergi borçlarının tahsilini kolaylaştırmak amacıyla iki yıl süre ile ertelemeye gidilmiştir.

d) Yargı mercilerinde bekleyen, vergi uyuşmazlıklarının, özel uzlaşma yoluyla tasfiyesi yoluna gidilecektir.

e) Geçmiş vergilendirme döneminden, incelemesi devam eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine özel pişmanlık hakkı verilerek bu haktan yararlanan mükellefler nezdinde incelemeden vazgeçilecektir.

f) Takdir komisyonlarında birikmiş bulunan dosyalara ait vergilerin özel uzlaşma ve kanuni takdir yoluyla kısa sürede tahsilatının sağlanması mümkün olacaktır.

g) Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemeler kapsamında vergi denetiminin etkinleşmesi, muhasebe ve belge düzeninin daha rasyonelleştirilmesi, vergi cezaları ağırlaşırken vergi kaçakçılığının da kontrol altına alınması, kayıtsız mükelleflerin kayıt

⁶⁰ Karaduman, 1983 :.8

⁶¹ Karaduman, 1983 :.7

altına alınması sağlanmıştır.

h) Vergi idaresinin etkinliğinin arttırılması için yargı sistemi basit ve hızlı çalışır hale getirilecek, vergi konusunda çeşitli çalışmalar yapan komisyonların çalışma şartları düzeltilecektir.

2.2. Ekonomik Amaçlı Vergi Düzenlemeleri

1980 sonrasında özellikle 1983 yılında yapılan vergi değişikliklerinin bir kısmı mali amaçlıydı.

Diğer bir kısmı da; yatırımların ve ihracatın geliştirilip buna bağlı olarak ekonomik kalkınmanın sürdürülmesi amacına dayanıyordu.

Sektörler arası vergi yükü dengesizliklerinin giderilmesi ve sınai üretiminin arttırılması başta gelen hedeflerdi. Bu amaçla yapılan düzenlemeler aşağıda sıralanmıştır.

22.1. Kurumlaşmanın Teşviki:

Kurumlar vergisinde değişiklik yapılmadan önce eski uygulamada, iştirak kazançları istisnasına ilişkin düzenleme uyarınca bir kurumun başka bir kuruma iştiraki nedeniyle elde ettiği kazanç kurumlar vergisinden istisna edilebilmekteydi. Ancak bu istisnadan yararlanma koşulu olan; iştirak edilen kurumun sermayesinin en az % 10'nuna kurumun kuruluşu anından ya da bilanço tarihinden en az bir yıl öncesinden beri sahip olma gereği, kurumların birbirine iştirak ederek, yeni kurumlar kurulmasını önemli ölçüde engelliyordu. Kurumlar vergisinde yapılan değişiklikle bu şartlar kaldırılmış istisnadan yararlanmak kolaylaştırılmıştır⁶². Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan bu önemli değişiklikten sonra Gelir Vergisi Kanunu'nda da vergilendirilmeyecek değer artış kazançları içinde iki önemli hususa yer verilmiştir.

Birincisi kazancı bilanço esasına göre belirlenen şahsi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle tamamen devrolunması, devralan şirket bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen şahsi işletmenin sahibinin devir bilançosuna göre hesaplanan özsermayesi tutarında ortaklık payı alması,

⁶² Karaduman, 1983 :10

ikincisi kollektif ve adi komandit şirketlerin yukarıda değinilen şartlar dahilinde tür değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi durumlarında değer artış kazancı hesaplanmayacak ve vergilenmeyecektir.

Sözü edilen kurumlar vergisi ve gelir vergisi teşvikleri ile kurumlaşmanın gelişmesi ve kurumların büyümeleri hedeflenmiştir. Böylece, geniş kapasiteli üretim ve ihtisaslaşmaya giden firmaların, maliyet ve fiyatlarında düşüş sağlaması amaçlanmıştır.

22.2. Yatırımların Teşviki

Türk vergi sisteminde en önemli teşvik tedbirlerinden biri olan “yatırım indirimi” müessesesi, ilk olarak 1963 yılında Gelir Vergisi Kanunu içinde düzenlenmiştir. Buna göre özel sektörün yaptığı yatırımlara ait harcamaların gelir ve kurumlar vergisine tabi kazançlardan indirilmesi yolu ile yükümlüler için, bir vergi istisnası kabul edilmiş olmaktadır⁶³. Yatırımlar belirli şartlar dahilinde ilgili kazançlarından indirilmektedir. Bu şartlardan en önemlileri olarak, yatırımın belli bir miktarı aşması, kalkınma planları ve yıllık programlarda seçilen sektör veya konularda yapılması, Devlet Planlama Teşkilatı tarafından yatırıma başlamadan önce yapılacak yatırım konusunda yatırım teşvik belgesi verilmiş olması, yatırımın onaylanmış şartlar ve süreler dahilinde yapılmış olması sayılabilir⁶⁴. Eski şekliyle yatırım indirimi mükellefler yada kurumların yalnız öz sermayelerinden karşıladıkları yatırımlar için uygulanmaktaydı. Bu şekilde dar bir tabana oturtulan yatırım indirimi müessesesi o güne kadar kendisinden beklenen teşvik edici niteliğine kavuşamamıştı. Yeni vergi düzenlemeleri ile bu konuda yapılan değişiklikler aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

a) Bunlardan en önemlisi, yatırımın asgari miktarının arttırılmasına karşılık, indirimden yararlanacak yatırımların öz sermayeden karşılanması şartının kaldırılması olmuştur. Böylece yatırımların öz sermayeden karşılanmayan kısımları da indirimden yararlandırılarak, teşvik tabanı genişletilmiştir.

b) Bir diğer değişiklik, aktife giren değerlerin yurt dışında kullanılmamış olması şartının getirilmesidir. Böylece yatırımların yeni teknolojiler getirilerek yapılması özendirilmiştir.

⁶³ Nemli 1979 : 198

⁶⁴ Akif Erginay, (1994): *Türk Vergi Kanunları*, Ankara: s.40

c) Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlara tanınan indirim oranları arttırılmış, enerji tasarrufu sağlayacak yatırımlar da yatırım indiriminden yararlandırılmıştır.

d) Maliye Bakanlığının yeniden örgütlenmesi sonucunda, onay teşkilatı da Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı olmuştur.

Bunların dışında Kurumlar Vergisi Kanunu'na yapılan önemli bir ilave ile sermaye şirketleri ve kooperatiflerin de yatırım indiriminden yararlandırılması kabul edilmiştir. Yatırımların finansmanında kullanılmak üzere “ finansman fonu “ ayrılarak, safi kurum kazancından indirebilmeleri esası, 2362 sayılı kanunun 7. Maddesi ile getirilmiştir. Böylece sermaye şirketleri ve kooperatiflerin yatırım indiriminden yararlanacak yatırımlarını vergi ödemeksizin finanse etmelerinin sağlanması amaçlanmıştır. Ayrıca indirimden yararlandırılacak yatırım miktarları da önemli ölçüde artırılarak büyük kapasiteli yatırımların gerçekleştirilmesine çalışılmıştır⁶⁵. Sermaye şirketleri ile kooperatifler, yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımların finansmanında kullanmak ve yatırım indirimi belgesinde bu yatırım için öngörülen süre ile sınırlı kalmak kaydıyla aşağıdaki şartlarla finansman fonu ayrılarak safi kurum kazancından indirebilir.

1- Ayrılacak finansman fonu Kurumlar Vergisi matrahının %25'ini ve yapılacak yatırım tutarını geçemez

2- Finansman fonunun T.C. Merkez Bankası'nda açılacak her an paraya çevrilebilir Devlet Tahvili Hesabına yatırılması mecburidir.

3- T.C. Merkez Bankasında açılacak hesaptan yapılacak çekişler DPT'ca düzenlenecek çekiş belgelerine dayanılarak yapılır ve yıl içinde fiilen yapılan yatırım tutarını aşamaz

4- Bir önceki yıl safi kurum kazancından finansman fonu olarak ayrılan meblağ dönem sonunda safi kurum kazancına eklenir⁶⁶.

Tüm bu düzenlemelerle, Türk ekonomisindeki önemli darboğazlardan biri olan yatırım eksikliğinin giderilmesi, amaçlanmıştır. Ancak yatırım eğilimlerini etkileyen

⁶⁵ Doğan, 1983: 11.

⁶⁶ Kani Ekşioğlu, (1994) : *Türk Vergi Mevzuatı*, s 122

önemli etkilere biri, kamu yatırımlarının seyridir. Kamu yatırımlarının yüksek olduğu yıllar, özel yatırımların da arttığı görülür. Özel yatırımlar piyasa koşullarında talebe bağlı olarak uyarılmış bir şekilde artış gösterirken, kamu yatırımları siyasal veya genel ekonomik koşullara bağlı olarak artış göstermektedir. Dönemin ekonomi politikasında yer alan, kamu kesimini küçültmenin bir gereği olarak, kamu yatırımları sınırlı tutulmuştur. Bu durumun etkisiyle özel yatırımlarda da bir kararsızlık gözlenmektedir.

Tablo :14 Sabit Sermaye Yatırımlarının GSMH'ya Oranı ve Yıllık Değişimi (1978-1992)

Yıllar	Sabit Ser. Yat/ GSMH%	Sabit Fiyatlarla Yıllık Değişim (K)%	Sabit Fiyatlarla Yıllık Değişim (Ö)%
1978	22.6	(-) 13.6	(-) 6.1
1980	19.6	(-) 3.7	(-) 17.3
1982	18.0	2.2	5.5
1984	17.9	0.6	5.4
1986	23.1	7.5	16.4
1988	24.0	(-) 13.7	13.5
1990	22.4	5.0	18.8
1992	21.6	1.1	1.4

Kaynak: Kepenek ve Yentürk (1999) : Türkiye Ekonomisi s.276,

(K) : Kamu, (Ö): Özel

1980'li yılların ikinci yarısından sonra da sabit sermaye yatırımlarının GSMH'ya oranında önemli bir değişim olmadığı görülmektedir. Bu sonucun ortaya çıkmasında, piyasa ve fiyat hareketlerindeki uzun dönem süren belirsizlik ve devam eden yüksek enflasyon oranları etkili olmuştur. Enflasyonun etkisiyle üretim dışı faaliyet alanları cazip hale gelmiştir. Özellikle yüksek reel faiz politikasının sürdürüldüğü bu dönemde, yerli ve yabancı para yada değerli kağıt alım satımı, kısa vadeli karlı alanlar haline gelmiştir.

Yukarıda sözü edilen yatırım teşviklerinden etkilenen yatırım alanları üretken sektörlerden ziyade, konut, ulaştırma ve haberleşme gibi hizmet sektörleri olmuş, bir ölçüde de turizm kesiminde yatırım artışı gerçekleşmiştir. 1985 - 1993 yılları arasında gerçekleşen yatırımlar içinde enerji sektöründe özel kesimin payı %1,1 ile %0,5

arasında değişirken yine aynı yıllar arasında ulaştırma alanında %14 ile %18 arasında, konut sektöründe %39 ile %44 arasında yatırım oranı gerekleřmiřtir⁶⁷.

22.3. İhracatın teşviki

Türk ekonomisinde en önemli sorunlardan biri ihracat performansının, dolayısıyla ihracat gelirlerinin artırılmaması olmuştur.

Yıllardır ithalat hacmi ihracat üzerinde seyretmiş, dış ticaret ve ödemeler dengesi bu durumdan her zaman olumsuz etkilenmiştir. Geliřmekte olan Türkiye'nin özellikle sanayi girdilerinin ithaline olan ihtiyaı inkar edilemez. Bu nedenle ithalatı belli bir seviyenin altına dūřürmek mümkün olamamaktadır. Bu durumda are ihracatın arttırılması yönünde çaba harcanmasıdır. Bu nedenle özellikle 1980 yılından beri ihracatın teşviki yönünde çeşitli ekonomik tedbirler alınmıştır. Bu arada vergi kanunlarında yapılan bazı değişikliklerle de vergi politikası araçları kullanılarak, alınan ekonomik tedbirlerin desteklenmesi ve ihracatın teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Bunların önemli olanları aşağıda özetlenmiştir:

a)Sanayi ürünleri ihracatının teşviki

Sanayi ürünleri ihraç eden ve yıllık ihracat tutarı 250.000 \$'ı aşan imalatçı kurumların yaptıkları bu ihracatlardan sağladıkları hasılatın %20'sinin safi kurum kazancından indirilmesi esaslı 2573 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile getirilmiştir

.Bu arada amaç ihracatın teşviki olduğundan, kendi imal etmediği sanayi ürünlerini ihraç edenlerin de yukarıda sözü edilen imalatçı ihracatçıya tanınan indirimlerin dörtte biri oranında kurumlar vergisi indiriminden yararlanmaları imkanı sağlanmıştır.

Türkiye'de yaş meyve ve su ürünleri, kullanılabilir hazır bir kaynakken, yıllardır ihracatı istenilen düzeye ıkarılamamıřtır⁶⁸.Yapılan düzenleme ile bu ürünlerin, miktar konusunda bir limit konmaksızın, ihracatının gerçekleşmesi halinde, ihracatçıya %20 oranında kurumlar vergisi indiriminden yararlanma imkanı, yine aynı değişiklik kanunu ile sağlanmıştır

⁶⁷ Kepenek ve Yentürk (1999) : *Türkiye Ekonomisi*, Ankara, s.279

⁶⁸ Karaduman, 1983:12,13

Böylece ihracat konusu içinde fındık, incir, kuru üzüm vb. gibi geleneksel tarım ürünleri ile beraber yaş meyve sebze ve su ürünleri ihracatının teşvik edilmesi ile dünya piyasalarında talep bulan bu ürünlerin, diğer ülke ürünleriyle rekabet edebilmesi sağlanmıştır.

b) Görünmeyen kalemlerden sağlanacak döviz gelirlerinin teşviki için kurumlar vergisine bazı ilaveler yapılmış ve turizm, müteahhitlik hizmetleri ile dış navlun hizmetleri yoluyla döviz geliri elde edilmesi özendirilmiştir. Yurt dışında yapılan inşaat onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan gelirlerin Türkiye'ye getirilmiş olduğunun belgelenmesi koşuluyla, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Taşımacılık hizmetleri karşılığı elde edilen döviz hasılatının %20'sinin kurum kazancından indirilmesi yine 2573 sayılı Kanun ile kabul edilmiştir. Turizme yönelik yatırımların hem yatırım indirimi hem de turizm kazançlarından indirim müesseseleriyle teşvik edilerek geliştirilmesi ve dolayısıyla Türkiye'nin o güne kadar yeterince yararlanamadığı turizm potansiyelinin de ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

1980 Yılından sonra Türkiye'de önemli sayılabilecek oranda ihracat artışı gerçekleşmiştir. 1980 yılı öncesinde ihracat yaklaşık 2,3 milyar dolar iken 1987'de 10 milyar doların üzerine çıkmıştır. 1989'da 11,6 milyar dolar, 1991'de 12,8 milyar dolar gerçekleşmiştir⁶⁹. Bu durum dış ticaret açığının azalmasına 1988 yılına kadar katkı sağlamıştır. Daha sonraki yıllarda dış ticaret açığı hızla artmış ihracatın ithalatı karşılama oranı düşmeye başlamıştır.

Bunun nedeni dönem içinde uygulanan ihracata yönelik politikalaradır.

İhracat artışını sağlamak amacıyla büyük oranda yapılan devalüasyonlarla Türk mallarının fiyatlarının dünya piyasalarında ucuzlaması sağlanmış, diğer yandan ihracatçı firmalar düşük ücret politikasından yararlanarak maliyetlerinin bir bölümünü düşürmüştür. Yine bu yolla iç talebin daraltılması sağlanmıştır.

1980 Yılı sonrasında ihracat artışını sağlayan imalat sanayiinin hemen tümü 1980 öncesi kurulmuş üretim kapasitelerine dayandırılmıştır. Bunlar gıda, demir-çelik, hazır giyim sektörleridir.

⁶⁹ Kepenek ve Yentürk, 1999 :286

1988 yılına gelindiğinde üretim ve kapasite artışına gereken önem verilmediğinden ve iç devalüasyonlarla fiyatların artık daha fazla düşürülemeyeceği anlaşıldığından, ihracat artışının da sınırına gelinmiştir. Ayrıca 1990'lı yıllarda imzalanan uluslararası anlaşmalardan kaynaklanan ihracat desteğine getirilen sınırlamalar, ihracat artışını sınırlandıran nedenler olmuştur.

22.4. Yeniden Değerleme ve Yeni Amortisman Rejimi

1.1.1983 tarihinde "yeniden değerlendirme" kurumu uygulamaya konulmuştur. Ekonomik sonuçları itibariyle önemli olan bu müessese ile beraber vergi sisteminde yer alan amortisman rejiminde de değişiklikler yapılmıştır. Yeni amortisman rejimi 1.1.1983' itibaren uygulamaya konulmuştur.

Yaşanan yüksek enflasyon nedeniyle işletmeler gerçek sermayelerini koruyacak miktarda amortisman ayıramamışlar ve gerçek yenileme fonlarını üretim maliyetlerine yansıtamamışlardır. Sonuçta işletmeler fiktif karlar üzerinden enflasyon vergisi öderken, fiktif temettü dağıtımlarının yarattığı finansman sorunları ile yüzyüze kalmışlardır. Yeniden değerlendirme müessesesi ile bu finansman sorunlarına yardımcı olunması amaçlanmıştır.

Gelecek yıllarda yine yeniden değerlemeye gidilmesini gerektiren benzer sorunları da, amortisman rejiminde yapılan değişikliklerle çözmek hedeflenmiştir. Böylece normal usulde %25, hızlandırılmış usulde ilk yıl %50'ye varan bir oranda amortisman ayırma imkanı tanınmıştır. Yeniden değerlendirme ile fon yaratılması, bunun vergisiz olarak sermayeye ilave edilmesi, yeni değerler üzerinden amortisman ayrılması imkanları tanınmıştır.

31.12.1982 tarihine kadar aktifleştirilmiş olan iktisadi kıymetler yeniden değerlendirme imkanından bir defaya mahsus olmak üzere yararlanacağından yeni sistem 1.1.1983 tarihinden itibaren aktifleştirilecek iktisadi kıymetler için uygulanacaktır. Bu tarihten sonra gerçekleştirilen yatırımlar ve aktifleştirilen amortisman tabi kıymetler hızlı bir şekilde itfa edilecek, enflasyonun ikame fonlarını ve şirket sermayesini yıpratıcı etkisi azalacaktır.

22.5. Vergi Oranlarında Değişiklik Yapma Yetkisi

1980 Yılına kadar olan gelişmeler, Bakanlar Kuruluna vergi oranlarında değişiklik yapma yetkisini vermemiştir. Yeni Anayasal düzenleme ile bu yetki Bakanlar Kuruluna verilmiştir. 1982 Yılında düzenlenen yeni Anayasanın 73. Maddesi, ekonomideki enflasyonist ortamın gereği olarak aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi Yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

474 Sayılı Kanunda yapılan değişiklikle gümrük ve ithalde alınan istihsal vergisi, rıhtım resmi, belediye hissesi, ithalde alınan damga resmi oranlarını ayrı ayrı sıfıra kadar indirme ve kanunda yer alan hadlere kadar yükseltme yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Banka Sigorta Mumameleleri Vergisi ve Gider Vergileri Kanununda yer alan dahilde alınan istihsal vergisi oranlarını belli hadler içinde değiştirme yetkisi de Bakanlar Kuruluna tanınmıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi, Vergi Usul Kanunlarında yer alan birtakım oranlarda değişiklik yapma yetkisi, yine 1.1.1983 tarihinde kanunda yazılı hadler içinde olmak kaydıyla Bakanlar Kuruluna devredilmiştir.

22.6. Katma Değer Vergisi

Türkiye’de planlı döneme geçiş ile beraber sanayi kesimi kalkınmanın öncü sektörü olarak kabul edilmiştir. Vergi kesiminde yapılan önemli değişikliklerin ve reformların temelinde sanayi sektörünün teşvik edilmesi hedeflenmiştir. Ancak sanayileşmenin teşvikinde gelir ve kurumlar vergisi teşvik uygulamaları dışında, vergi politikası uygulamalarına da ihtiyaç olduğu kesindir. Türkiye’de 1957 yılından beri uygulanmakta olan gider vergileri sistemi içinde yer alan istihsal vergisinin, sanayileşme üzerinde bazı olumsuz etkileri olmuştur. Türkiyenin KDV’ne geçişi ile aşağıda sayılan istihsal vergisinin sakıncalarının ortadan kaldırılması amaçlanmıştır:

a) İstihsal vergisi içinde yer alan “ilk madde indirimi” sisteminin, yatırım harcamaları açısından geçersiz olması, yatırım kararı alan müteşebbisi daha başlangıçta

bir vergi engeliyle karşı karşıya bırakılmaktaydı. Bir yatırım için makine alan bir işletmenin bu vergiyi mahsup etme imkanı olamamıştır.

b) İstihsal vergisi sanayi sektörü üzerinde ağır bir vergi yükü oluşturmuş, özellikle bu yük ilk üretim aşamasında ağırlığını hissettirmiştir. Verginin tek aşamalı olması ve az sayıda malı kapsamaması, vergi oranlarının yüksek tutulması zorunluluğunu ortaya çıkarmıştır. Bu durumda da vergi kaçakçılığı artmıştır.

c) İstihsal vergisi ilk üretim aşamasında yüksek oranlı olarak alındığından işletmeler maliyetlerini bu vergili oranlar üzerinden tesbit etmek zorunda kalmışlar, sonucunda da üretim - dağıtım zincirinin her halkasında fiyatlar, artan maliyetlere uygulanan kar oranları nedeniyle yükselmiştir.

Katma Değer vergisi otokontrol sağlayan ek avantajlara sahiptir. Vergiden kaçınmaya karşı etkili bir silahtır. Geniş kapsamlı bir KDV, her firmanın alış ve satışları hakkında devamlı geniş bilgi elde etmeyi sağlar. Böylece dolaysız vergilerin uygulanması için sağlam bir temel oluşturulabilir⁷⁰.

Avrupa Birliğine uyum çalışmaları kapsamında da KDV'ne geçiş Türkiye için kaçınılmaz bir uygulamadır. AET Başkanlar Konseyi 1967'de KDV'ne geçiş anlaşmasını yapmış ve topluluğa giren üyelerin tümü 1973 yılına kadar KDV sistemine geçmişlerdir⁷¹. Türkiye'de Katma Değer Vergisi Kanunu 1984 yılında kabul edilerek 1985 yılından itibaren uygulamaya konulmuştur.

KDV, Gider Vergileri Kanunu içinde çeşitli isimlerle yer alan vergilerin önemli bir kısmının yerine geçmiş, banka sigorta muamele vergisi ve akaryakıt tüketim vergisi'nin tahsiline devam edilmiştir. Katma değer vergisi tüm mal ve hizmetleri kapsayan ve tüm aşamalarda alınan bir vergi olduğundan, oranlar fazla yüksek olmayacak böylece firmalar üzerindeki vergi baskısı azalacaktır. Vergi kaçakçılığı eğilimleri azalacaktır. Üretim ve dağıtım zincirinin tüm aşamalarını kapsayan KDV vergi hasılatını arttırırken Türk Vergi Sistemini de dolaylı vergilere doğru kaydıracaktır. Sistemde yer alan dolaylı vergilerde görülen spesifik(miktar esasına dayanan) tarifeler

⁷⁰ Nicolas Kaldor (1965) : "Taxation in Developing States" Çeviren Ziyactin Bildirici, *Anadolu Üniv. İkt.İd.Bil.Fak.Dergisi*, Cilt:1, Sayı:2, Eskişehir,s.25

⁷¹ Tülay Arın (1985) : "Dünyada Katma Değer Vergisi Uygulamaları" *İstanbul Üniversitesi İktisat Fak.Maliye Araştırma Merkezi Konferansları* 30.Seri, s.36

yerine KDV ile belirlenen advalorem (değer esasına dayanan) tarifeler ile tarife aşınması da önlenecektir.

Katma değer vergisi yatırım mallarının maliyetine giren ve alış sırasında ödenmiş bulunan verginin, üretilen malların satış bedelleri üzerinden tahsil edilen vergiden indirilmesine imkan tanımaktadır. KDV bir harcama vergisidir. Malların ve hizmetlerin fiyatlarına eklenerek alınır. Gelirin elde edilmesi sırasında kavranamayan kısmı, harcanması sırasında vergilendirilmektedir⁷². Katma değer vergisinin tüketim harcamaları üzerindeki frenleyici etkisi de enflasyonist baskıyı hafifletmekte önemli bir araçtır.

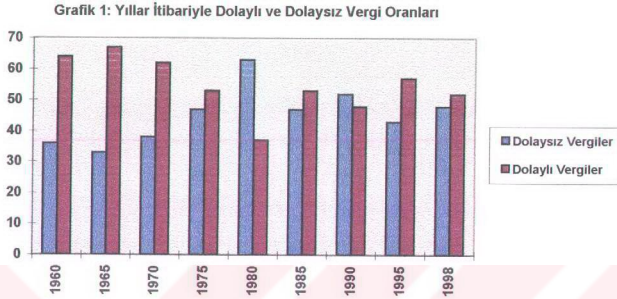
Bu verginin konjonktürel esnekliği yüksek olduğundan milli gelirdeki artışa paralel olarak yaratılan katma değer, istenilen bölümü kamu maliyesine aktarılabilir. Bu özellikten kısa zamanda yararlanılarak, bazı mallarda KDV oranları ilk düşünülen oranların çok üstüne çıkarılmıştır. İlk aşamada %10 olarak belirlenen oran daha sonra %1 ile %23 arasında malın cinsine göre farklı oranlarda uygulanmıştır. Otokontrol özelliği nedeniyle vergi kaçacağını önlemede de etkin bir vergi türü olarak KDV'den beklenen hasılatla ulaşılmıştır.⁷³

1976 yılına kadar bazı yıllar dışında toplam vergi gelirlerinin %50'den fazlası dolaylı vergilerden oluşmuştur. 1975 yılından sonra, 1985 yılına kadar dolaylı vergilerin payında azalma yönünde bir gelişme olmuştur. KDV Kanunu'nun uygulamaya başlamasından sonra dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içindeki payı yeniden artmaya başlamış 1980 yılında %37 iken 1985 yılında % 53 oranına ulaşmıştır, 1990'lı yılların başında bu oran bir miktar düşmekle beraber daha sonra yine artış kaydetmiştir. (Tablo 14). Katma Değer Vergisinin genel seyrinin izlenebileceği tablo 15'de 1975-1984 yılları arasında KDV'nin olmadığı gider vergileri tahsilatları yer almaktadır. Bu vergilerin genel bütçe vergi gelirleri içindeki oranın 1975-1984 yılları içinde giderek azaldığı görülmektedir. 1975'de %30 olan bu pay 1984'de %20,6 olarak gerçekleşmiştir. 1985 yılında gider vergileri yerine geçen KDV'nin uygulamaya girmesi ile birlikte birinci yılda bu pay %28,2, 1986'da %29,2'lik bir paya sahip olmuştur.

⁷² A.Kurtcebe Alptemoçin (1985) : "Katma Değer Vergisi ve Uygulaması", *İst. Üniv.Maliye Araş.Merk.Konferansları*, 30. Seri.

⁷³ Hesap Uzmanları Kurulu, 1995 : 46

İzleyen yıllarda da bu orana yakın payı devam etmiştir. KDV tahsilatının GSMH'ya oranı da 1985'de %3.9'luk seviyedeyken, %4,5-5 oranlarına çıkmıştır.



Tablo 15- : Yıllar İtibariyle Dolaylı ve Dolaysız Vergi Oranları

Yıllar	Vergi Gelir.%	Dolaysız Ver. %	Dolaylı Vergiler%
1960	100	36	64
1965	100	33	67
1970	100	38	62
1975	100	47	53
1980	100	63	37
1983	100	57	43
1985	100	47	53
1987	100	50	50
1990	100	52	48
1991	100	52	48
1992	100	50	50
1993	100	48	52
1994	100	48	52
1995	100	43	57
1996	100	41	59
1997	100	42	58
1998 (İlk 5 Ay)	100	48	52

Kaynak : - Hesap Uzmanları Kurulu Yayını :67-68. - Maliye Bakanlığı Yıllık Raporları

Tablo 16- : KDV'nin Yerine Geçtiği Vergilerin Yıllar İtibariyle Genel Seyri

Yıllar	KDV veya yerine geçtiği vergiler hasılatı (milyar TL)	Genel Bütçe Vergi Gelirleri içindeki Payı %	GSMH'ya Oranı
1975	28.40	30.0	5.3
1980	138.09	18.4	3.1
1981	212.88	17.9	3.2
1982	281.40	15.9	3.2
1983	370.43	19.1	3.2
1984	487.68	20.6	2.7

KDV'nin Yıllar İtibariyle Seyri

1985	1.079.63	28.2	3.9
1986	1.743.71	29.2	4.5
1987	2.852.44	31.5	4.9
1988	4.464.72	31.4	4.4
1989	6.921.39	27.1	4.1
1990	12.858.66	28.3	4.5
1991	23.436.40	29.8	5.1
1992	42.275.30	29.8	5.3
1993	81.765.00	30.9	5.9
1994	176.742.00	30.0	4.5
1995	354.917.00	26.4	4.7
1996	785.861.00	28.8	5.2
1997	1.619.533.00	27.9	5.5
1998(Tahmin)	2.469.210.00	23.0	4.6

Kaynak: Hesap Uzmanları Kurulu age. S.74 - Maliye Bakanlığı Yıllık Raporları.

İdareye gelir sağlama açısından KDV, hiç kuşkusuz, gerek geniş matrahı, gerek tarife yapısı ile diğer dolaylı vergilerden daha üstündür.

Bu vergi yaygın tabanı ile bol gelir sağlayan bir gelir elemanı olduğu gibi, fiyat artışlarını da izleyerek enflasyona karşı duyarlı ve etkili bir sonuç sağlamaktadır⁷⁴.

KDV'nin en belirgin özelliği tüketimi vergilendirmesidir. Dolayısıyla dolaylı vergilerin sakıncalarını taşımaktadır. Bununla beraber kayıt dışı alanların kavranmasına önemli katkıları olmuştur.

2.3. Sosyal Amaçlı Düzenlemeler

Vergi kanunlarında düzenleme yapılırken, dar ve orta gelirli mükelleflerin, ve ücretlilerin vergi yükleri Gelir Vergisi Kanununda ve diğer vergi kanunlarında yapılan sosyal amaçlı bazı istisna ve muafiyetlerle günün koşullarına uyarlanmaya çalışılmıştır.⁷⁵ Bunların içinde en önemlisi yapılan tarife değişikliğidir

1970'li yılların sonlarından itibaren Türk Vergi Sistemi'nin reform ihtiyacı büyürken, 1963 yılından beri el sürülmemiş olan gelir vergisi tarifesi, yükselen enflasyon karşısında giderek yıpranmış, çok düşük gelirlilerin bile, ortalama vergi oranları, yüksek gelirlilerinkine yaklaşmıştı. Bu durumda gelir vergisi tahsilatının %70'e yakın kısmını ödeyen ücretliler açısından vergi esnekliği artıyor, ancak ücret artışları reel anlamda sınırlandırılmış oluyordu⁷⁶.

Gelir Vergisi Kanunu'ndaki eski vergi tarifesi 2.500 liralık matrah için %10 ile başlamakta ve dik bir artan oranlılıkla %68'e kadar ulaşmaktaydı. 1.000.000 lira ve aşan matrahlar %60 oranına dönüşmekteydi. Vergi tarifesinin kademeleri oldukça dar ve yıllardır değiştirilmediği için düşük gelirler yüksek oranlarda vergilendiriliyordu. Ücretlilerin yada sabit gelirlilerin nominal gelirlerindeki küçük bir artış, bu dar tarifede hemen bir üst dilime tekabül ediyor, diğer kesimler reel gelirlerini korurken sabit gelirlilerin reel gelirleri düşüyordu.

1980 yılından sonra yapılan düzenlemeyle 1.000.000 liraya kadar olan gelirlerin, düşük bir oran olmamakla beraber %40 olarak vergilendirilmesi kabul edilmiş, böylece %55-60 arasında vergi oranlarına tekabül eden düşük gelir gruplarının bu durumu bir ölçüde önlenmeye çalışılmıştır. Ayrıca gelir vergisi tarifesinin 1982 yılından başlayarak,

⁷⁴ İzzettin Önder (1985) : "KDV'nin Ekonomik Etkileri" *İstanbul Üniv. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 30 Seri, s.28

⁷⁵ Karaduman 1983 : 16

⁷⁶ Oyan 1989 : 58

gelirden sonra %60'da sabitleşerek artan oranlılığını kaybetmektedir.

Tablo 17 : Gelir Vergisi tarifesi ve Ortalama Vergi Yüğü (1.1.1963 - 31.12.1980)

Gelir Dilimleri	Vergi Oranları	Kümülatif Gelir	Kümülatif Gelirin Vergisi	Ortalama Vergi Oranı (Vergi Yüğü) 4/3
İlk 2.500	10	2.500	250	10,00
Sonra Gelen 2.500	15	5.000	625	12.50
“ “ 5.000	20	10.000	1.625	16.25
“ “ 15.000	25	25.000	5.375	21.50
“ “ 30.000	35	55.000	15.875	28.86
“ “ 60.000	45	115.000	42.875	37.28
“ “ 150.000	55	265.000	125.375	47.31
“ “ 225.000	60	490.000	260.375	53.14
“ “ 225.000	65	715.000	406.625	56.87
“ “ 225.000	68	1000.000	600.425	60.04
1.000.000'u Aşan	60	-	-	-

Kaynak: Oyan, 1989 : 155.

Tablo 18 - 1981 ve 1985 Yılları Arasındaki Gelir Vergisi Tarifeleri

Gelir Dilimleri	1981	1982	1983	1984	1985
1 Milyona kadar	40	39	36	30	25
1-3 Milyon arası	45	44	41	35	30
3-5 Milyon „	50	49	49	43	38
5-10 Milyon „	60	59	59	53	48
10-15 Milyon „	70	69	69	63	58
15-25 Milyon „	75	74	74	68	63
25 Milyondan Fazla	66	65	65	60	55

Kaynak: Oyan, 1989: 157.

1986 yılından sonra da her yıl matrahlar artırılarak aynı oranlar uygulanmıştır. Ayrıca 1967 yılından beri değiştirilmeyen, ücretlilerin özel indirim miktarları da önemli ölçüde artırılarak, ücretlilere avantaj sağlanmaya çalışılmıştır

1981'de ilk dilimin %40 olması uygun değildi. Zaman içinde her yıl vergi oranları yavaş yavaş azaltıldı. 1986 Yılından sonra oranlar sabitlenerek %25'den başlayıp, %50'ye varan bir artan oranlılık düzenlendi. 4369 sayılı yasadan önce uygulanan tarifede, 1980 yılı başında 1 milyon olan ilk dilim, 750 milyona kadar çıkmıştır.

1986-1992 Yılları Gelir Vergisi Tarifeleri (Milyon TL.)

Vergi Oranları	1986-1987	1988	1989	1990	1991	1992
% 25	3Milyon'a kadar	5 Milyona kad.	6 Milyona kad.	8 Milyona kad.	12 Milyona kad.	20 Milyona kad.
% 30	3 - 6	5 - 10	6 - 12	8 - 16	12 - 24	20 - 40
% 35	6 - 12	10 - 20	12 - 24	16 - 32	24 - 48	40 - 80
% 40	12 - 24	20 - 40	24 - 48	32 - 64	48 - 96	80 - 160
% 45	24 - 48	40 - 80	48 - 96	64 - 128	96 - 192	160 - 320
% 50	48 Milyon Üstü	80 Milyon Üstü	96 Milyon Üstü	128 Milyon Üstü	192 Milyon Üstü	320 Milyon Üstü

Kaynak : Maliye Bakanlığı Yıllık Raporları

1993 - 1997 ve 1998 I.Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri (Milyon TL.)

Vergi Oranları	1993	1994	1995	1996	1997	1998
% 25	32Milyon'a kad.	75 Milyona kad.	150 Milyon	300 Milyon	500 Milyon	750 Milyon
% 30	32 - 64	75 - 150	150 - 310	300 - 600	500 - 1000	750 - 1500
% 35	64 - 128	150 - 300	310 - 620	600 - 1200	1000 - 2000	1500 - 3000
% 40	128 - 256	300 - 600	620 - 1240	1200 - 2400	2000 - 4000	3000 - 6000
% 45	256 - 512	600 - 1200	1240 - 2490	2400 - 4800	4000 - 8000	6000 - 12000
% 50	512 Milyon Üstü	1200 - 2400.	2490 - 4980	4800-9600	8000 - 16000	12000 - 24000
% 55		2400 Mil.Üstü	4980 Mil. Üstü	9600 Mil.Üstü	16000 Mil.Üstü	24000 Mil.Üstü

Kaynak: Maliye Bakanlığı Yıllık Raporları

2.4. Diğer Düzenlemeler

Vergi Kanunlarında yapılan düzenlemelerle götürü vergiye tabi olmanın sınırı, küçük esnafın lehine olmak üzere genişletilmiştir. Ayrıca bilanço esasına göre defter tutulmasını gerektiren hadler de yükseltilmiştir.

Yazar, sanatçı ve mucitlerin elde ettiği serbest meslek kazancı sayılan gelirlere uygulanan istisna hadleri yükseltilmiştir. (GVK Md.18, 2574 S.Yasa ile düzenlenmiştir).

Vergi Kanunlarında yapılan diğer bazı düzenlemelerle mahalli idarelerin gelirlerinin arttırılması, vergi denetimlerinin daha etkin ve yaygın hale getirilmesi ile, vergi yargı sistemine işlerlik kazandırılması sağlanmaya çalışılmıştır.

2.5. 1980 Sonrası Dönemde Vergi Yapısı

Dönem içinde vergilerin gelişimine bakıldığında (Tablo 23) dolaylı vergilerin payının arttığı, doğrudan vergilerin payının ise azaldığı görülmektedir. Dolaylı vergilerin vergilemenin temel ilkelerinden olan etkinlik, verimlilik, gelir bölüşümü noktalarında doğrudan vergilere oranla olumsuz oldukları görüşünden hareket edildiğinde, vergilerin bu yönde geliştiği görülmektedir.

Vergi türleri, vergi yükü ve vergi esnekliği yönlerinden dönem içindeki gelişmeler aşağıda özetlenmiştir.

25.1. Vergi Türleri

Vergi sistemi içinde yer alan vergiler; gelir vergisi, servet üzerinden alınan vergiler, dış ticaret vergileri ve harcamalar üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergi türlerinde dönem içinde olan gelişmeler aşağıda özetlenmiştir.

251.1. Gelir Vergisi

1980-1982 yılları arası bir istikrar dönemi olarak geçmiş, ardından 1983-1987 yılları arasında arz yönlü iktisadın temel maliye politikası seçeneği doğrultusunda, tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerin vergi yüklerinin düşürülmesi hedeflenmiştir.

Ekonomideki kamu kesiminin ağırlığını azaltmaya yönelik olarak gelir vergileri yönüyle, tasarruf eğilimi yüksek olan kesimlerin vergi yükünü azaltarak sermaye birikimi ve özel yatırımların desteklenmesi amacı güdülmüştür. Burada iki yönlü bir beklentiden söz edilebilir: Birincisi daha düşük olan oranlar nedeniyle vergiden

kaçınmanın cazibesinin azalması ve vergi hasılatının yükseltilmesi, diğeri de azalan vergi yükü nedeniyle sermaye kesiminin yatırıma yönelmesi, böylece ekonomik canlılık ve gelişmeye bağlı olarak vergi hasılatının arttırılması amaçlarıdır.

Ticaret ve sanayi kesimine tanınan gelir ve kurumlar vergisi avantajları 1990'lı yıllara gelindiğinde de korunmuş ve gelir vergisinin üniter yapısı oldukça bozulmuştur.

Gelir vergisinin elde edildiği kaynaklara göre dağılımında, verginin üniter yapısının getirdiği beyan usulünden, stopaj usulüne döndüğü görülmektedir. Toplam gelir vergisi tahsilatının tevkiyat oranı 1988'de %73,5'dan 1994'de %84,35'e 1996'da %86,42 oranına ulaşmıştır⁷⁷. Götürü usulde tahsil edilen gelir vergisi ihmal edilecek boyuttadır. Beyan üzerinden tahsilat %10'lar seviyesine gerilemiş ve beyanname veren mükelleflerin de vergilendirilebilir kazanç beyan etmemeleri nedeniyle hayat standardı üzerinden vergi ödemekle, sistem beyannameli mükellefler yönünden hayat standardı sistemine dönüşmüştür⁷⁸.

251.2. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Türk vergi sistemi içinde payları oldukça düşük olan vergilerdir. Aşağıda sayılan bu vergi türleri, servet dağılımında gözlenen eşitsizlik ve adaletsizliği azaltmaya yardımcı olamamıştır.

Emlak Vergisi

Veraset ve İntikal Vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi

Taşıt Alım Vergisi

- **Emlak Vergisi:**

Arazi ve bina vergileri 1936'da il özel idarelerine devredilmiş ancak 1970 yılında çıkarılan finansman kanunu çerçevesinde bu iki vergi birleştirilerek emlak vergisi adı ile uygulamaya konulmuş ve merkezi bütçe gelirleri arasına alınmıştır. 1986'da yapılan düzenleme ile bu verginin uygulama yetkisi bu kez belediyelere devredilmiştir.

⁷⁷ *Maliye Bakanlığı Yıllık Raporları*

⁷⁸ Hakan Yılmaz, (1996): "Türkiye'de Vergi Yapısı ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi", *DPT Uzmanlık Tezi*, Ankara, s.88

Emlak vergisi 1971’de yürürlüğe girdiğinde toplam vergi gelirleri içindeki payı %0,73 oranıyla, birin altında kalmış, 1987’de bu oran %1,05’e ulaşmış bu tarihten sonra da yine düşme eğilimine girmiş ve 1993’de %0,22 olarak gerçekleşmiştir⁷⁹.

- **Veraset ve İntikal Vergisi:**

1926 yılında sisteme girmiş olan bu verginin konusu taşınır ve taşınmaz servet unsurlarının el değiştirmesidir. Bu vergi, miras suretiyle elde edilen serveti verginin konusuna dahil ederken ivazsız bir surette elde edilen değerlerin de vergilendirilmesini öngörmektedir⁸⁰. Çeşitli değişikliklere uğramış olan vergi hiç bir dönemde önemli bir gelir kaynağı olamamış, %1’lere bile ulaşamamıştır. 1926’da tüm vergi gelirleri içinde % 0.07 ile başlayan vergi gelirleri oranı, 1930’da 0.43’lük oranla rekor düzeye çıkmış, 1980’de 0.30 ve 1997 yılında da 0.18 oranıyla devam etmiştir.

- **Motorlu Taşıtlar Vergisi:**

1980 yılında yapılan değişiklikle, Kanunun motorlu kara taşıtları vergisi olan adı motorlu taşıtlar şeklini almıştır. Bu verginin de payı, veraset ve intikal vergisinde olduğu gibi %1’e ulaşamamıştır.

Kanunun ilk çıkarıldığı 1957’de 0,27 oranındaki toplam vergi gelirleri içindeki oranı, 1980’de 0,40 olarak gerçekleşmiştir⁸¹. Daha sonra ufak bir artışla 1993 yılında %0,65 olmuş, 1998’de ise ancak 0,70 oranına ulaşabilmiştir⁸².

251.3 Dış Ticaret Vergileri

Döneme genel olarak baktığımızda dış ticaretten alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının 1980’de %9,78 iken, 1985’de %19,50, 1990 ve 1993 yıllarında %17,50 1997 ve 1998 yıllarına gelindiğinde %17 civarında olduğunu görürüz. Dönem içinde belli bir seviyeye geldiği söylenebilir, ancak 1960-1965 yıllarındaki %30’lara yakın payın oldukça altına indiği de gözlenmektedir.

1985 Yılında KDV uygulamasına geçilince dış ticaret üzerinden alınan vergilerin bir bölümü kaldırılmıştır. Dış ticaret vergileri içinde en önemli paya, gümrük ve ithalde alınan katma değer vergisi sahiptir.

⁷⁹ Yılmaz, 1996 : 92

⁸⁰ Salih Turhan, (1993) : “*Vergi Teorisi ve Politikası*” İstanbul:..s.370

⁸¹ Yılmaz, 1996 : 95

⁸² Maliye Bakanlığı Yıllık raporları

Aşağıda sıralanan dış ticarete uygulanan vergiler üzerinde 1993 yılından sonra yapılan değişikliklerle Gümrük Birliğine hazırlık yapılmıştır.

- Gümrük Vergisi
- Tek ve Maktu Vergi
- İthalde Alınan Damga Resmi
- Ulaştırma Altyapı Resmi
- Toplu Konut Fonu
- Destekleme Fiyat İstikrar Fonu
- Kaynak Kullanımı Destekleme Fonu
- Tütün Fonu
- Madencilik Fonu

1993 yılından sonra yapılan değişikliklerde damga resmi, ulaştırma alt yapı resmi ve ithalde alınan DFİF kaldırılarak, toplu konut fonu kesintisi ile birleştirilmiştir.

1.1.1996 tarihi itibarıyla Türkiye Gümrük Birliğine girmiştir. Böylece Avrupa Birliği ülkeleri ile sanayi ürünleri için dış ticaret vergileri sıfırlanmış, üçüncü ülkelere karşı sanayi ürünleri için ortak bir gümrük tarifesi uygulanmaya başlanmıştır⁸³.

Türkiye'nin Avrupa Birliğine girmesinde önemli bir adım olan Gümrük Birliğinin getirilerinin yanında, vergi yönünden bakıldığında bugüne kadar yaklaşık 3 milyar euroluk bir vergi kaybından söz edilmektedir. Bu kayıp Avrupa Birliği'nden gelecek düşük faizli mali yardımla kapatılacaktı, ancak henüz gerçekleşmiş bir mali yardım uygulaması söz konusu olamamıştır⁸⁴.

251.4. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

1957 yılında muamele vergisi kaldırılarak yerine istihsal vergisi adı ile getirilen gider vergisi dönemi 1984 yılına kadar devam etmiştir.

Harcamalar üzerinden alınan vergiler açısından 1985'den sonraki dönemde katma değer vergisinin sisteme dahil edilmesiyle önemli bir reform gerçekleşmiştir. 1985 yılında KDV'nin sisteme girmesiyle,

- Dahilde alınan istihsal vergisi
- İşletme vergisi
- Şeker istihlak vergisi
- PTT hizmetleri vergisi

⁸³ Özgür Volkan Açar, (1999): "Dış Ticaret Mevzuatı", *Dış Ticaret Müsteşarlığı Seminer Notları*, Ankara.

⁸⁴ Nahit Töre, (1999) : "Avrupa Birliği ve Türkiye", *Konferansı* , Ankara.

- Nakliyat vergisi
- İlan ve Reklam vergisi
- İthalde alınan istihsal vergisi
- Spor toto vergisi

yürürlükten kaldırılmıştır.

Uygulanan tüketim tipi katma değer vergisinde, başlangıçta standart vergi oranı %12 olarak, daha sonraki yıllarda gıda maddeleri için 1986'da %3 iken, 1989'da %6 ve 1991'de %8 oranına yükseltilmiştir. Lüks tüketim mallarına uygulanan KDV oranı 1986'da %15 iken bu oran 1990 ve 1991 yıllarında %20 seviyesine yükseltilmiştir.

1985 yılında yurt içinde ve ithalattan alınan KDV toplam vergi gelirlerinin %24,8'ini karşılarken, bu oran 1991'de %30 civarında olmuştur⁸⁵.

25.2. Vergi Yükündeki Gelişmeler

Ekonomide toplanan tüm vergilerin milli gelir içindeki payı olarak tanımlanan vergi yükü hesaplamasında, GSMH alınabileceği gibi, sektörlerin gelirini kapsayan, uluslararası karşılaştırmalara olanak veren GSYİH serisi de kullanılarak daha sağlıklı vergi yükü oranları bulunabilir⁸⁶.

Vergi gelirleri kapsamına da, merkezi ve yerel yönetimlerce alınan tüm vergi, resim, harçlar ile merkezi idare vergi hasılatından il özel idareleri, belediyelere ait fonlara ayrılan paylar ile kamu kesimi genel dengesine dahil olan fonların vergi niteliğindeki gelirleri girmektedir. Türkiye'de vergi yükü esasen düşük olmasına karşın 1990'lı yıllara doğru bir miktar yükselme göstermiştir

Burada belirtilmesi gereken önemli nokta Tablo-19'da görüldüğü gibi bazı OECD ve bunun içinde Avrupa Birliği ülkelerinde vergi yükünün Türkiye'ye oranla yüksek olduğudur. Ancak ülkeler arasında vergi yükü bakımından bir karşılaştırmaya gidilirken sosyal ve ekonomik yapı farklılıklarının, kişi başına düşen gelir seviyesinin ve benzer diğer faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

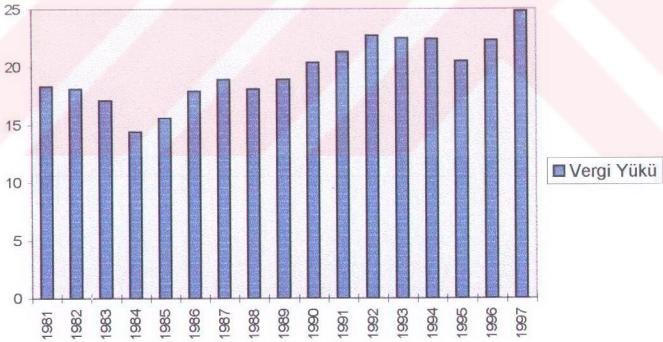
⁸⁵ Cevat KARATAŞ, (1994) : "Türkiye'de Kamu Borçları, Vergi Sistemi ve Kamu Harcamaları 1980-1993" *İst. Üniv. Maliye Araş. Merk. Konferansları*, 36. seri.

⁸⁶ Karluk 1996 : 120-121

Tablo : 19 Karşılaştırmalı Vergi Yükü

	1988	1989	1990	1991	1992	1993
Almanya	23.4	24.3	23.8	23.7	24.4	23.9
Danimarka	50.0	48.7	47.2	47.8	48.3	48.3
İtalya	24.7	25.3	26.3	29.2	30.1	30.1
İspanya	21.1	22.5	22.2	22.7	21.7	21.7
İsveç	41.6	41.4	41.2	35.6	36.1	36.1
Portekiz	25.3	25.9	25.1	24.6	23.0	23.0
Yunanistan	24.0	22.8	26.1	28.1	27.3	27.3
Türkiye	15.5	15.6	16.3	17.0	18.1	18.9

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı 1992-1996

Grafik:2 Türkiye'de Vergi Yükü

Kaynak: Tablo 20'de Yer Alan Rakamlar Kullanılmıştır.

Tablo 20 : Türkiye'de Vergi Yüklü

	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Konsolide Bütçe Vergi gelirleri	1.190	1.567	1.938	2.376	3.843	5.991	9.072	14.250	25.572	45.431	78.734	141.797	264.435	588.058	1.084.941	2.245.290	4.748.102
Mahalli İdare Vergi Payları	90	130	168	308	625	1.042	1.503	2.379	3.880	7.419	12.340	22.028	42.675	90.771	180.963	367.300	773.893
Fonların Vergi Nitelikli Gelirleri	-	-	-	75	362	1.193	1.695	3.347	5.887	11.342	16.185	33.905	57.628	71.006	137.480	223.197	555.542
VERGİ	1.280	1.697	2.106	2.759	4.830	8.226	12.270	19.976	35.339	64.192	107.259	197.730	364.738	749.835	1.403.384	2.835.787	6.077.537
GEL.TOP. (1)																	
Parafiskal Gel.	166	217	304	479	649	926	1.877	3.359	7.654	16.199	27.128	50.927	80.303	115.733	189.780	458.230	1.065.598
*																	
VERGİ VE BENZERİ GELİRLERİ (2)	1.446	1.914	2.410	3.238	5.479	9.152	14.147	23.335	42.993	80.391	134.387	248.657	445.041	865.568	1.593.164	3.294.017	7.142.135
GAY.SAFİ Y. İÇİ HAS. (3)	7.918	10.580	14.084	22.545	35.095	51.079	74.722	129.225	227.324	393.060	630.117	1.093.368	1.981.867	3.868.429	7.762.456	14.772.110	28.835.883
VERGİ YÜKÜ (1/3)	16.2	16.0	14.9	12.2	13.8	16.1	16.4	15.5	15.6	16.3	17.0	18.1	18.4	19.4	18.1	19.2	21.1
VERGİ YÜKÜ (2/3)	18.3	18.1	17.1	14.4	15.6	17.9	18.9	18.1	18.9	20.4	21.3	22.7	22.5	22.4	20.5	22.3	24.8

Kaynak: Maliye Bakanlığı Yıllık Raporları 1980 - 1997 Yılları

*: Sosyal güvenlik kuruluşları ile bazı meslek kuruluşlarının üyelerinden tahsil olunan kesintiler.

25.3. Vergi Esnekliği

Vergi gelirlerinin, milli gelirdeki değişmelere karşı duyarlılığını vergi esnekliği gösterir. Vergi sisteminin ekonomik gelişmelere (fiyat artışları, GSMH'deki reel artışlar ve gelir dağılımı değişmeleri gibi) uyabilme kabiliyeti vergi esnekliğinin ölçülmesi ile ortaya çıkar. Esneklik, toplam vergi gelirlerindeki yıllık % artışın, GSMH'deki nominal % artışa oranı olarak hesaplanmaktadır⁸⁷.

Tablo:21 Yıllar İtibariyle Vergi Esnekliği (1981-1990)

	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990
Vergi Gelirleri % (1)	63.9	32.6	24.1	31.0	75.1	70.3	49.2	62.8	76.1	79.6
GSYİH ARTIŞ % (2)	49.7	33.6	33.1	60.1	58.4	45.5	46.9	75.7	73.29	68.0
ESNEKLİK (1/2)	1.28	0.97	0.73	0.52	1.29	1.54	1.05	1.83	1.04	1.17

Vergi Esnekliği (1991-1997)

	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997
Vergi Gelirleri % (1)	67.1	84.3	84.5	104.3	88.3	102.1	114.3
GSYİH ARTIŞ % (2)	60.3	73.5	81.3	95.2	100.7	90.3	95.2
ESNEKLİK (1/2)	1.11	1.15	1.04	1.10	0.88	1.13	1.20

Kaynak : Maliye Bakanlığı Yıllık Rapor 1981-1997)

1982 - 1985 yılları arasında esneklik 1'in altında olmuş, vergiler gelirler oranında artmamıştır. 1985 Yılından sonra KDV'nin de etkisi ile esneklik 1'in üzerine çıkmıştır.

⁸⁷ Hesap Uzmanları Kurulu, 1995 : 62

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMİNİN REFORM İHTİYACI TARTIŞMALARI VE 4369 SAYILI YASANIN GETİRDİKLERİ

Ülkemizde 1980 yılından sonra izlenen politikalarla, verginin çağdaş anlamda ekonomik ve sosyal fonksiyonları yeterince yerine getirilememiştir. Özellikle yüksek ve sürekli enflasyon nedeniyle, vergiye karşı bilinçli yada bilinçsiz bir direnç oluşmuş ve verginin mali fonksiyonu da yeterli düzeyde sağlanamamıştır. Böyle bir kısır döngü içinde günümüz Türkiye'sine gelindiğinde kamu açıklarının kapatılmasından, enflasyonla mücadeleyle ve gelir dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesine kadar çeşitli amaçların gerçekleştirilmesi için vergi politikasından daha etkin bir şekilde yararlanılması gereği, kabul gören genel bir görüş olmuştur. Cumhuriyet Türkiye'sinde vergi tartışmaları ve vergi tedbirleri sürekli devam etmiştir. Bu tedbirlerin bir bölümü mevcut durumu hayli radikal bir biçimde değiştiren nitelikte olmuştur. Buna rağmen Türkiye vergi reform arayışını tüketmemiştir⁸⁸

Temel yapısı yönünden çağdaş vergicilik esaslarına uygun olduğu kabul edilen Türk Vergi Sisteminin, tarihi süreç içindeki gelişimi geçen bölümlerde özetlenmeye çalışılmıştır. Geline nokta Türkiye'nin vergi sistemine yöneltilen bazı eleştirilere değinilerek yeni bir reform ihtiyacının neden doğduğu ortaya konmaya çalışılacaktır.

1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

Türk vergi sistemine yöneltilen eleştiriler, verginin fonksiyonları ve vergileme ilkelerine göre bir ayırım yapılarak aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

1.1. Verginin Fonksiyonları Yönünden Getirilen Eleştiriler

Vergi sisteminin hızlı, adil, dengeli bir ekonomik ve sosyal kalkınma sağlayabilmesi için üç temel fonksiyonu bir arada yerine getirmesi beklenir.

⁸⁸ Memduh Yaşa, (1998) : "Vergi Politikalarıyla ilgili Alternatif bir yaklaşım" *Finans Dünyası*, s.60

a) Vergi sistemi devletin normal hizmetleri yanında hızlı ekonomik kalkınma için ihtiyaç duyduğu maddi kaynakları ekonomik gelişmeye paralel olarak artan ölçülerde sağlamalıdır. Vergi sistemi verimli olmalıdır.

b) Vergi yükünün vatandaşlar arasında adil dağılımının sağlanmasının yanında toplumda gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri de giderici yönde etkili olmalıdır.

c) Vergi sistemi ekonomik hayatı geliştirici ve kalkınmaya aktif şekilde yardımcı bir rol oynamalıdır⁸⁹.

11.1. Türk Vergi Sistemi Verimli Değildir.

Vergilemenin temel fonksiyonu kamu giderlerinin finansmanıdır. Türkiye’de sözü edilen mali amacın, uygulamada nasıl gerçekleştiğini görmek açısından, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranları aşağıda gösterilmiştir.

Tablo 22 : Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı

Yılları	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
%	57.8	63.9	71.8	70.8	66.4	65.7	66.4	60.2	63.8	54.4	65.5	63.9	56.9	59.3	59.2

Kaynak : - Maliye Bakanlığı Gelir İstatistikleri Yıllığı (1982-1991)

- TCMB Yıllık Raporları (1992-1998)

Görüldüğü gibi en sağlam kamu finansman aracı olarak kabul edilen vergi gelirleriyle kamu harcamalarının yarısı karşılanırken, diğer yarısı için de borçlanma yöntemine başvurulmaktadır⁹⁰. Devletin harcamaları vergi gelirlerini fazlasıyla aşmış durumdadır. Bu durum devlet bütçesinde çarpık bir yapı ortaya çıkmaktadır. Toplanan vergi gelirlerinin büyük bir bölümü faiz harcamalarına ayrılmaktadır. 1996 yılında toplanan vergilerin % 66’ sı⁹¹, 1997 yılında % 48’ i, 1998 yılında da % 66,8’ i⁹² faiz ödemelerine kullanılmıştır⁹³.

⁸⁹ Ali Baki Usta, (1993): “Türkiye’de Vergi Sisteminin Köklü Bir Değişikliğe İhtiyacı Varmı?” *Hesap Uzmanları Kurulu Konferansı*. No: 339, s.5

⁹⁰ Usta 1993: 7

⁹¹ *Türk İş Yıllığı* 1997 s.79

⁹² *TC.Merkez Bankası Raporu* 1988 :. 209

⁹³ Turhan, 1993.: 384

Bu oranlar göz önüne alındığında Türk Vergi Sisteminin vergi kapasitesinden optimal hasıla sağlandığı söylenemez. Optimal hasıla, mükellef sayısı, vergi oranı gibi faktörler veri iken vergilemeden en yüksek gelirin sağlanmasıdır. Burada görünen, geliri aşan bir harcamanın varlığıdır. O halde ya vergi kadar harcama veya harcama düzeyinde vergi geliri sağlama ihtiyacı vardır.

11.2 Türk Vergi Sisteminin Servet ve Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkileri Olumsuzdur.

Vergilemenin piyasa mekanizmasında kendiliğinden oluşan gelir ve servet dağılımındaki farklılıkları bir ölçüde azaltmak amacı ile bir araç olarak kullanılabileceği ve kullanılması gereği tezi, Adolphe Wagner tarafından ortaya atılmış ve mali literatürde uzun süre tartışılmıştır. Sözü edilen görüş günümüzde kamusal ve sosyal harcamaların giderek artması nedeniyle büyük ilgi görmektedir⁹⁴.

Vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri bu vergilerin yansıtılabilme ölçüsüne bağlıdır. Yansımanın gerçekleşmemesi halinde orta ve özellikle yukarı düzeydeki gelirler, vergilemeden etkilenir ve böylece gelir dağılımını denkleştirici bir etki oluşturur. Bu nedenle şahsi özellikleri dikkate alan artan oranlı bir gelir vergisi, gelir dağılımını denkleştirici bir etkiye sahiptir. Aynı şekilde servet vergileri de yansıtılmama özellikleri nedeniyle gelir dağılımı üzerinde olumlu sonuçlar yaratırlar. Muafiyet ve istisnalara yer vermeyen ve yansıtılan genel nitelikteki muamele vergileri ise, tersine artan oranlı bir etki yaratarak alt gelir gruplarını orta ve yukarı gelir gruplarına kıyasla daha ağır yükümlü kılar. Bu nedenle bu tür vergiler gelir dağılımı dengesizliğini artırıcı yönde etki yapar.

Türkiye'deki genel bütçe vergi gelirleri tahsilatının yüzde dağılımı Tablo 23'de gösterilmiştir. Yukarıdaki tabloda görüldüğü gibi genel bütçe vergi gelirlerinin yapısı zaman içinde dalgalanmalar göstermiştir. Önemli vergi payları, gelir üzerinden alınan vergilerden, mal ve hizmetlerden alınan vergiler ile dış ticaretten alınan vergilerden oluşmaktadır. Servet üzerinden alınan vergilerin payı ihmal edilebilecek boyuttadır.

⁹⁴ Usta, 1993 :8.

Tablo 23 Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzdde Dağılımı

GELİRİN ÇEŞİDİ	1985	1987	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998*
GELİRDEN AL VERGİLER	46.3	48.9	52.7	51.2	51.2	49.5	47.6	41.9	40.1	38.6	39.9	42.3
Gelir Vergisi	34.6	34.2	38.6	41.0	42.4	41.5	40.3	30.9	30.4	30.1	31.6	33.3
Kurumlar Vergisi	11.7	14.7	14.1	10.2	8.8	8.0	7.3	7.5	9.4	8.5	8.3	9.0
Ekonomik Denge Vergisi								3.5	0.3	-	-	-
SERVETTEN AL VERGİLER	0.6	0.8	0.7	0.9	0.9	0.8	0.9	6.3	2.2	0.8	0.8	0.8
Motorlu Taşıtlar Vergisi	0.4	0.6	0.5	0.7	0.7	0.6	0.7	0.7	0.6	0.7	0.6	0.6
Veraset ve İntikal Vergisi	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.2	0.1	0.2	0.2
Net Atif Vergisi								5.2	1.4			
Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi								0.2	-			
MAL VE HİZMETL. AL. VER	28.7	30.6	29.9	30.1	31.6	33.2	33.8	36.4	39.7	43.3	41.7	41.0
B.S.M. Vergisi	1.5	1.7	2.5	2.6	2.7	2.4	2.7	2.8	2.3	2.5	3.4	2.1
Dahilde Alınan KDV	14.8	17.3	16.4	16.8	18.4	16.8	19.2	18.9	19.5	18.8	18.4	17.0
Danga Vergisi	4.8	4.2	3.4	3.3	3.1	2.9	3.0	2.3	2.7	2.6	2.6	2.4
Diğerleri(Taş.Al-Akr.Tük.vd)	7.6	7.4	7.6	7.4	7.4	11.1	8.9	12.4	15.2	19.4	17.3	19.5
DIŞ TİC. VERGİLERİ	19.5	19.6	16.6	17.7	16.3	16.5	17.5	15.4	18.0	17.3	17.6	15.9
DİĞERLERİ	4.9	0.1	0.1	0.1	-	-	0.2	-	-	-	-	-

Kaynak: Maliye Bakanlığı Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1994) - Kamu Hesapları Yıllığı (1995-1996) - Bütçe Gereksesi (1998) Kamu Hesapları Aylık Bülteni (Eylül 1998)* Bütçe Hedefi

1985 yılından bu yana mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin payı yükselirken gelir üzerinden alınan vergilerin payı 1990-1991 yıllarında artmakla beraber son yıllarda düşüş göstermiştir.

Bu konuda çeşitli ülke uygulamalarını görmek açısından OECD üyesi ülkelerdeki çeşitli vergilerin toplam vergi gelirlerine oranları Tablo 23'de gösterilmiştir.

Tablo 24 : Vergilerin Değişik Ülkelerde Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (%)1989

ÜLKELER	Gelirden	Servetten	Mal ve Hizmetlerden
	Alınan Vergiler	Alınan Vergiler	Alınan Vergiler
AVUSTRALYA	63.0	8.8	28.2
AVUSTURYA	63.5	2.7	32.5
BELÇİKA	71.8	2.7	25.5
KANADA	60.4	8.8	29.5
DANİMARKA	62.5	4.3	33.0
FİNLANDIYA	58.3	3.9	37.7
FRANSA	63.2	5.0	28.7
ALMANYA	71.3	3.1	25.6
YUNANİSTAN	51.6	3.4	45.0
İZLANDA	32.9	8.0	55.3
İRLANDA	50.9	4.8	44.3
İTALYA	70.8	2.3	26.9
JAPONYA	77.0	10.2	12.6
LÜKSEMBURG	67.3	8.3	24.4
HOLLANDA	69.8	3.8	26.1
YENİ ZELENDA	59.6	8.2	32.2
NORVEÇ	59.9	2.9	36.3
PORTEKİZ	52.7	1.5	45.1
İSPANYA	67.5	3.8	28.7
İSVEÇ	72.4	3.3	24.1
İSVİÇRE	72.6	8.6	18.7
İNGİLTERE	56.5	12.6	30.9
A.B.D.	73.4	10.3	16.2
TÜRKİYE	51.2	2.1	46.7
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA			
Toplam OECD	62.3	5.6	30.5
Avrupa OECD	61.2	4.6	32.3
AET	63.0	4.6	32.0

Kaynak: Usta, (1993) :12.

Tablo incelendiğinde görünen, gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının en düşük olduğu üçüncü ülke Türkiye'dir. Ülke oranlarının ağırlıksız ortalaması % 60'ın üzerinde iken, Türkiye'deki oran % 51'dir.

Servet üzerinden alınan vergilerin payına baktığımızda Türkiye, Portekiz dışında diğer ülkelerin gerisindedir. Türkiye oranı % 2.1, OECD ortalaması %5.6, yarısından daha az olduğu görülmektedir. Gelir ve servet üzerinden alınan vergiler birlikte ele alındığında ülkeler ortalaması %67.9 iken, Türkiye'deki oran %53'dür⁹⁵.

⁹⁵ Usta, 1993 : 12

Oranlar bize, Türk Vergi Sistemi'nin servet ve gelir dağılımı üzerinde etkisinin olumlu olmadığını, gelir ve servet üzerinden alınan vergilerin oran olarak diğer ülkelerin gerisinde olduğunu göstermektedir.

Bir başka yönden, gelir üzerinden alınan vergilerin yükümlülere göre dağılımında ülkemizde gelir vergisinin büyük ölçüde ücretlilerin omuzlarına yüklenmiş olduğu yönünde yaygın bir görüş hakimdir ve rakamlar da bu görüşü doğrulamaktadır. 1992 Yılında ücretliler, esnafın 15, ticaret ve serbest meslek erbabının 2 katı vergi ödemişlerdir⁹⁶. Ücretliler milli gelirden % 26 oranında pay alırken, gelir vergisinin %47'sini ödemektedirler⁹⁷

Türk gelir vergisi sistemi içinde yer alan götürü usul, hayat standardı uygulaması, ilk matrah dilimine uygulanan oranın %25 gibi yüksek bir oran olması, gelir dağılımını düzenleme amacını etkisiz bırakmaktadır. Kurumlar vergisi açısından yaygın muafiyet ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisinin de gelir dağılımına etkisi oldukça sınırlı olmuştur.

Harcama vergileri grubu içinde önemli paya sahip olan katma değer vergisi, diğer gider vergilerinde olduğu gibi alt gelir gruplarını orta ve yukarı gelir gruplarına kıyasla daha ağır bir yükümlülük altına sokmaktadır. Bu yönüyle tersine artan oranlı bir etkiye sahiptir. Verginin gelir dağılımına ilişkin bu olumsuz etkisini azaltmak için zorunlu tüketim malları normal orandan daha düşük (%1 - %8), lüks olarak nitelendirilen tüketim malları ise daha yüksek (%23) oranda vergilendirilmiştir. Ancak bu uygulama hem vergi idaresinin yükünü arttırmakta, hemde nisbi fiyat yapısını değiştirerek verginin tarafsızlığını olumsuz yönde etkilemektedir.

Veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar vergisinin gelir dağılımına etkisi, vergi gelirleri içinde oldukça düşük bir paya sahip olmaları nedeniyle çok önemli değildir.

11.3. Türk Vergi Sisteminin Genel Ekonomi Üzerindeki Etkileri

Olumsuzdur

Ekonomik istikrarı bozucu nitelikte olduğu kabul edilen konjonktür dalgalanmalarının hafifletilmesinde ve iktisadi büyümenin sağlanmasında maliye

⁹⁶ Güneri Akalın, (1994) : "Maliye Bilimi Açısından Son Vergi Reformunun Değerlendirmesi", *Vergi Dünyası*, Sayı:151, s.7

⁹⁷ T.C.Maliye Bakanlığı (1998) : *Bir Reformun Anatomisi*, s.159

politikasına ve dolayısıyla vergi politikasına önemli görevler düşmektedir. Vergi sisteminin ekonomik hayat üzerindeki olası olumsuz etkilerinin minimize edilmesi ve vergi politikasının ekonomik hayatı geliştirmesi ve kalkınmaya aktif şekilde yardımcı olması gereklidir.

Önceki bölümde sözü edilen, kamu harcamalarının ancak yarısının vergi geliriyle karşılanıyor olması ve kalan yarısı için açık finansman yöntemine başvurulması, ülkemizde uygulanan vergi politikalarının, ekonomik sorunların çözümünde yardımcı olmaktan öte, bizzat bazı sorunların kaynağı olduğunu ortaya koymaktadır. Bugün ülke ekonomisi, vergiden çok enflasyonun etkisi ve baskısı altındadır. Bazı OECD ülkeleri ile Türkiye'deki fiyat artış oranlarına baktığımızda, Türkiye'nin büyük ölçüde enflasyon baskısı altında olduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. 1997 yılı rakamlarına göre tüketici fiyatlarındaki yıllık artış oranı; Yunanistan'da %7.6, İtalya'da %3.3, Kore'de %5.5, Mexico'da %22.1, ABD'de %2.5, Türkiye'de ise %88.8'dir⁹⁸. Ayrıca Türkiye bu yüksek enflasyonu istikrarlı bir şekilde yıllardır yaşamaktadır.

Bugün artık vergi sistemi enflasyon ilişkisini gözardı etmek mümkün değildir. Vergileme ölçütünün parasal değerler olması nedeniyle enflasyonun vergi sistemi üzerinde direkt etkide bulunduğu söylenebilir. Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkisi nedeniyle vergilemedeki mali amaçlar aşılırken, sistemin genel yapısının bozulması, vergilerin amaçlarından sapması, sosyal amaçların ortadan kalkması, işletmelerde enflasyon vergisinin doğması gibi sonuçlar karşımıza çıkmıştır. Bu nedenle enflasyonla mücadele ederken vergi politikasını etkin bir araç olarak kullanmanın yolu, enflasyonun vergi sistemi üzerindeki tahribatının giderilmesidir.

Vergi sistemimiz içinde yer alan ekonomik amaçlı teşvik uygulamaları konusunda da ciddi eleştiriler vardır. Haklı gerekçesi olmadan sağlanan vergi ayrıcalıkları büyük boyutlara ulaşan vergi kayıp ve kaçaklarına neden olmaktadır. Enflasyonist ortamda oluşan fiktif karlar sanayi kesiminde vergi yükünü artırırken, rant gelirleri teşvik görmüştür. Diğer yandan sermaye yatırımları üzerinde teşvik uygulamaları devam ederken, emek geliri üzerinde yüksek oranlı gelir vergisi uygulanmıştır.

⁹⁸ OECD Economic Surveys, (1999) : June

Tüm bunların yanında, bir an için vergi kanunlarının vergilemeye bağlanan mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmeye yönelik bir şekilde oluşturulduğu varsayılsa bile, vergi kanunlarını uygulayacak vergi idaresinin etkin bir şekilde çalışması sağlanamadığından vergi sisteminden beklenen sonuçlara ulaşamamıştır. Bu bakımdan Türk Vergi İdaresi'nin vergi yasalarını etkin şekilde uygulayabilecek, vergilerin denetimini gereği gibi yapabilecek bir yapıda olmasını sağlayacak önlemlerin alınması zorunludur⁹⁹.

1.2. Vergileme İlkeleri Yönünden Eleştiriler

Vergi sistemini oluşturan vergilerin gerek kapsamı, gerekse yapılarının belirlenmesi bakımından uyulması gereken normlar vergileme ilkeleri olarak adlandırılır¹⁰⁰. Bu ilkelere yüklenen anlamlar zaman ve ülke koşullarına göre değişmekle birlikte akademik anlamda genel mutabakata varılmış önemli ilkeler olan vergide adalet, belirlilik ve yasallık ilkeleri yönünden getirilen eleştiriler aşağıda özetlenmiştir.

12.1. Vergi Adaleti İlkesi

Adil bir vergilemenin ancak, genellik, eşitlik ve nisbilik ilkeleri doğrultusunda olduğu takdirde gerçekleşebileceği, F. Neumark tarafından belirtilmiştir. Genellik, eşitlik ve nisbilik ilkeleri aşağıdaki şekilde açıklanabilir.

a) Vergilemede Genellik İlkesi

Bu ilke vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanun gereği, vergiyi doğuran olay ile ilişkisi bulunan herkesin vergiye tabi tutulmasını gerektirir. Ekonomik ve sosyal gerekçeleri tam olarak anlaşılmayan vergi istisna ve muafiyetleri, denetim eksikliğinden kaynaklanan kayıt dışı faaliyetlerin yaygınlığı ve büyük boyutlara ulaşan vergi kayıp ve kaçakları, gelir vergisinin bozulan üniter yapısı, özellikle menkul sermaye iratları konusundaki ayrıcalıklar, vergilemede genellik ilkesini zedelemiştir.

b) Vergilemede Eşitlik İlkesi

Vergilemede eşitlik ilkesi; herhangi bir vergide, vergisel açıdan önem taşıyan koşullar itibarıyla eşit veya benzer durumda bulunan kişilerin, ilgili vergi konusunda aynı işleme tabi tutulmalarını gerektirir.

⁹⁹ Turhan, 1993 : 384

¹⁰⁰ Usta, 1993 . : 16

Götürülük uygulamasının sistem içindeki payı %31 iken, toplam vergi gelirleri içindeki payları %1 civarındadır¹⁰¹. Ayrıca çok sık gündeme gelen vergi afları da vergi sisteminde eşitlik ilkesine aykırı olan uygulamalardır.

c) Vergilemede Nisbilik İlkesi

Vergilemede nisbilik ilkesi, herkesten şahsi ödeme gücüne göre vergi alınmasıdır. Bu çerçevede tüm vergi sisteminin yüksek gelirli yükümlülerin, düşük gelirlilere göre nisbi olarak daha fazla vergi ödeyecekleri şeklinde düzenlenmesi gerekli olmaktadır (Dikey Adalet). Diğer yandan aynı durumda olanların vergileme açısından aynı işleme tabi tutulmaları (Yatay Adalet) gereklidir.

Vergi sistemimiz içinde mükelleflerin zaman zaman vergi yükümlülüklerini yerine getirmekle beraber, adaletsizlikle karşı karşıya kaldıkları düşüncesiyle vergi kaçırma eğilimleri de doğmaktadır.

Ödeme gücüne göre vergi alınması prensibiyle bağlantılı olarak emek gelirlerine ayrıcalığı öngören ayırma ilkesi de, oldukça sınırlı olarak belirlenen özel indirim tutarı nedeniyle tam anlamıyla uygulanamamaktadır. Vergi gelirleri içinde ücretlilerin payının yüksek olması, vergi sistemimizin ayırma ilkesine tamamen ters bir durum arz etmiştir.

12.2. Vergilemede Belirlilik İlkesi

Bu ilkenin amacı, herkesin ödeyeceği verginin keyfi değil, kesin, açık ve belirli olmasıdır. Türkiye uygulamasına bakılırsa, karmaşık bir mevzuat, belge ve muhasebe düzeninde belirli bir standardın sağlanmasındaki gecikmeler, Bakanlar Kurulu ve Maliye Bakanlığına tanınan yetkiler, belirlilik ilkesini tahribata uğratmaktadır.

Türk vergi mevzuatına konulan ek maddeler, geçici maddeler, ek geçici maddeler, mükerrer maddeler, vergi kanunları ile özel hukuk kanunları (Türk Ticaret Kanunu, Borçlar Kanunu vb.) ile paralellik kurulmadan oluşturulan düzenlemeler, vergi mevzuatını karmaşık bir hale getirirken, vergi idaresi ve vergi yargısı arasında görüş ve uygulama farklılıkları da sık sık gündeme gelmektedir.

Her vergi için belirlenen oranların aynı yıl hatta aynı ay içinde bile değişmesi karşılaşılan durumlardır.

¹⁰¹ Usta, 1993 : .17

Mükelleflerin ne zaman yeni bir ek vergi ile karşılaşacağı, her an bir oran değişikliğinin gündeme gelme olasılığı, belirliliği ortadan kaldırdığı gibi mükelleflerin idareye olan güvenini de ortadan kaldırmıştır¹⁰².

12.3. Vergilemede Yasallık İlkesi

Vergi ve benzer yükümlülüklerin yasalarla konulmasını, değiştirilmesini ve kaldırılmasını öngören anayasal ilkedir (Anayasa Md.73). Anayasa, oran, indirim, istisna ve muafiyet sınırlarının tesbiti için, yasada belirlenmek koşulu ile Bakanlar Kurulu'na ve Usul Kanunlarında da Maliye Bakanlığına yetki vermektedir. Vergilerin yasallığı ilkesi zedelenmeden bu yetkilerin kullanılması gerekir. Bu düzenleme daha önce uygulamada görülen aksaklıkların giderilmesi için sisteme konmuştur. Ancak sıklıkla değiştirilmesi sorun yaratmakta, kararnamelerle oran, rakam ve hadlerin belirlenmesi, vergi sistemimizde, olması gereken istikrarı ortadan kaldırmaktadır.

2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİ 4369 SAYILI YASAYA GETİREN REFORM İHTİYACI

Ülkemizde Cumhuriyetin ilanından sonra Osmanlı Vergi Sisteminin tasfiyesiyle beraber vergi yükü dağılımı kırsal kesimden şehir ve sanayi kesimine kaydırılarak ilk önemli vergi reformu gerçekleştirilmiştir.

II. Dünya Savaşı'ndan sonra dışa açılan ve çok partili yaşama geçen ülkemizde 1950 yılında "beyan esası"na dayanan gelir ve kurumlar vergisi reformları yapılmıştır. Bundan sonra gelir idaresinin yeniden örgütlenmesi sorunu gündeme gelmiştir. 1960 devriminden sonra da emek geliri lehine düzenlemeler yapılmıştır. Ardından gelen iktidarlar yaptıkları vergi düzenlemeleriyle sermaye kesiminin vergi yükünü azaltmışlardır.

Özellikle 1980 sonrası dönemde arz yanlı iktisat temeline dayanan değişmeler dolayısıyla dolaylı vergilere ağırlık verilmiş, ardından 1985 katma değer vergisi reformu gerçekleştirilmiştir. Avrupa Birliği - Türkiye arasındaki anlaşmalardan doğan yükümlülükler ile de önemli bir vergi reform talebi oluşmuştur. Nitekim gümrük birliği

¹⁰² Bünyamin Doğrusöz, (1998) : "Kayıt Dışı Ekonomi ve Ekonomik Büyüme" *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Nisan, s.20

ile birlikte bazı vergilerin ve fonların kaldırılmasıyla ortaya çıkan mali kayıpların özel tüketim vergileri ile giderilmesi gerekmektedir.

1990 yılı sonrasındaki döneme baktığımızda vergi oranlarını düzenleyen, vergi alınmayan kesimleri kavramaya çalışan, vergi idaresini güçlendirmeyi amaçlayan bir vergi reformu gerçekleştirilememiştir. 1994 Yılında yaşanan ekonomik kriz sonrasında kamu gelirlerini arttırmak amacıyla acil vergi önlemleri alınmış ve ekonomik denge vergisi, net aktif vergisi, ek taşıt alım vergisi gibi kayıtlı mükellefi hedef alan ek vergiler salınmıştır.

Bazı düzenlemeler yapılmakla beraber kayıt dışı ekonomiyi kayda alacak adil ve dengeli bir vergi reformunun gerçekleştirilmesi toplumun hemen tüm kesimlerinin beklentisi olmuştur. Türkiye’de kamu açıkları son yıllarda makro ekonomik dengelerin bozulmasında temel bir sorundur. Kamu harcamaları ile gelirleri arasında bir denge kurulamamıştır. Kamu harcamalarında etkinliğin sağlanamaması sorunun bir yönünü oluştururken, etkili olmayan vergi uygulamaları ve vergi idaresinin yapılandırılmaması ise diğer yönünü oluşturmuştur. Türk vergi sisteminde vergi yükünün artırılması yanında vergi yükü dağılımındaki adaletsizliklerin giderilmesi gereği öncelikli bir konudur.

Ülkemizde sosyal adalet ilkesine ve ekonomik kıstaslara dayalı bir vergi yükü dağılımını amaçlayan bir vergi reformuna gerçekten ihtiyaç vardır. Türkiye’de vergi reformu ile hedef; vergi çeşidi ve oranlarının artırılması değil vergilendirilen kesimin genişletilmesi ve vergi yükünün adil biçimde dağıtılması olmalıdır.

Türkiye’de vergi gelirlerinin düşük olmasının asıl nedeni, vergi oranlarının veya vergi çeşitlerinin yetersiz olması değil, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınarak vergilendirilememesidir¹⁰³. Bütçelerin en sağlam gelir kaynağı vergilerdir. Hükümetlerin başarısı ancak herkesin ödeme gücüne göre vergilendirilmesini sağlayacak, ciddi ve gerçek bir reformun yapılmasına bağlıdır¹⁰⁴.

¹⁰³ İsmail Aktürk, (1996) : “Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sisteminde Reform arayışlarının Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Ocak 1996, s.145

¹⁰⁴ Bedi N.Feyzioğlu (1994) : “Devlet Yönetiminde Vergi ve Bütçe”, *İst.Ün.Maliye Araş.Merkezi Konferansları*, 36. Scri,

Ayrıca vergi yapısının, kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alacak şekilde iyileştirilmesi çalışmalarının yanında, etkin bir denetimle kaçak ve kayıpların önlenmesi sağlanabilirse, vergi geniş bir tabana yayılacak, üretim faktörleri üzerindeki yük hafifletilebilecektir¹⁰⁵.

Günümüzde Türk Vergi Sistemi, kamu harcamalarına kaynak sağlamak olan mali fonksiyonunu, gelir ve servet dağılımındaki eşitsizlikleri azaltıcı sosyal fonksiyonunu ve ekonomik istikrar sağlama fonksiyonunu etkin olarak yerine getirememektedir. Vergiler giderek adil olmayan biçimde alınmakta vergi yükü dağılımı adaletsizleşmektedir.

Adil olarak nitelenen gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %40 civarındadır. Akaryakıt tüketim vergisi kurumlar vergisinin iki katı hasılat sağlamaktadır. Gelir vergisi adeta bir stopaj vergisi haline gelmiş olup, toplam vergi gelirlerinin %83'ü tevkifat yoluyla ödenmektedir. Milli gelirden aldıkları pay %26'ı geçmeyen ücretli kesim toplam gelir vergisinin %47'ini üstlenmiştir. Bu durum, Türk vergi sistemi uygulamalarının gelir ve servet dağılımı üzerinde olumsuz etkilerini ortaya koymaktadır. Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin mükellef dağılımı, %63,5 gerçek, %31,5 götürü, %5'de kurumlar vergisi mükellefidir. Bu mükelleflere tahakkuk ettirilen vergi tutarı ile tahsil edilen vergi oranlarında yaklaşık %20'lik sapmalar olmaktadır¹⁰⁶. Bu durum, vergi sisteminin köklü bir reforma olan ihtiyacının göstergesidir. Yapılacak vergi reformu ile vergi kaçakları en asgari seviyelere indirilmek zorundadır.

Vergi kaçakçılığının boyutları milli ekonomi içinde önemli bir orana ulaşmıştır. Ekonominin vergilendirilemeyen bölümü olan kayıtdışı ekonomi kapsamı içine bir çok sektör girmektedir. Çocuk bakıcılığı, falcılık, meyve, sebze, oto ve emlak komisyonculuğu, uyuşturucu satıcılığı, fahişelik, evlerde yapılan imalatlar, inşaat sektörü, sayılabilecek örnek faaliyet alanlarıdır. Ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin yaklaşık olarak %35-45 civarında olduğu tahmin edilmektedir¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Sabahat Avcı, (1997) : "1997 Yılı Programı ve Kamu Kesimi Finansman Dengesi" *Edirne Ticaret Sanayi Odası Dergisi*, Mart, s.15

¹⁰⁶ Aktürk, 1996 : 146

¹⁰⁷ Aktürk, 1996 147

Kayıt dışı ekonomi büyüdükçe kayıtlı ekonomi küçülmekte, kayıtlı ekonominin küçülmesi de vergisizliği, vergisizlik borçlanmayı arttırmaktadır¹⁰⁸. Bu günkü iktisadi ve sosyal sorunlara uygun bir vergi sisteminin olmayışı, kayıt dışı ekonomi ile de mücadeleyi imkansız kılmıştır.

Ayrıca vergi oranlarının yüksek oluşu, tarifelerde yer alan dilimlerin enflasyona göre düzenlenmemesi, vergi tabanını genişletme çabalarının yetersizliği, muafiyet, istisna ve teşviklerin uygulanması sırasında yeterli denetimin yapılmaması, ceza sistemindeki dengesizlikler, Türk vergi sisteminde reform ihtiyacının en önemli göstergeleri olmuştur¹⁰⁹.

2.1. Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planının Vergi Yönü

Yedinci beş yıllık planda, vergi konusundaki mevcut durum özetlenmiş, amaç, ilke ve politikalar belirlenmiştir. Plana göre:

21.1. Mevcut Durum

Altıncı Plan döneminde çok sayıda vergi düzenlemesi yapılmasına rağmen vergi yükünde arzu edilen seviyeye ulaşılamamıştır. OECD ülkeleri ortalamasına göre vergi yükündeki düşüklük, sektörler ve üretim faktörleri itibariyle dağılımındaki adeletsizlik devam etmiştir.

Gelir üzerinden alınan vergi yükünün 1993 yılının tahakkuk bazındaki rakamları; tarım kesiminde %2,7, tarım dışı maaş ve ücret gelirlerinde %16,9, kira gelirlerinde %0,4 dür. Faiz gelirlerinde %5,9 ve tarım dışı diğer faktör gelirlerinde ise %11,3 olduğu görülmektedir.

Mükellef başına ödenen vergiler de vergi yükünün ağırlığı ve dağılımının bir göstergesidir. 1994 yılında, gelirlerini yıllık beyanname ile beyan eden mükellefler ortalama 16 milyon lira, gelir vergisini tevkifat yoluyla ödeyen ortalama bir ücretli 23 milyon lira, götürü mükellefiyete tabi bir mükellef de ortalama 3,4 milyon lira gelir vergisi ödemiştir. Bu rakamlar gelirden alınan verginin ücretler üzerine yoğunlaştığını göstermektedir.

¹⁰⁸ Osman Altuğ, (1998): "Kayıt Dışı Ekonomi ve Ekonomik Büyüme", *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Nisan,s.5

¹⁰⁹ Erdoğan Alkin (1998) : "Kayıt Dışı Ekonomi ve Ekonomik Büyüme", *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Nisan,s.16

Yedinci Planda, vergisel teşviklerin yoğun olarak kullanılması sonucunda vergi matrahlarının erimesi, belge ve kayıt düzeninin yerleştirilememesi, yönetim ve denetim fonksiyonlarının işletilememesi sonucunda vergi kayıp ve kaçaklarının önemli boyutlarda olduğu vurgulanmıştır.

Ayrıca vergi kayıp ve kaçaklarında vergi idaresinin merkez ve taşra teşkilatlarının gerekli nitel ve nicel kapasiteye ulaşmamış olması da, vergi kayıp ve kaçaklarında rol oynayan önemli faktörlerden olduğu belirtilmiştir.

Vergi idaresinin yeterince etkin olmaması nedeniyle yapılan vergi düzenlemelerinin kayıtlı sektörü hedef alması kaçınılmaz olmuş, bu ise vergilemede adalet prensibine aykırı bir durum yaratmıştır. Sonuçta gelir vergisi adeta bir istihdam vergisi ve götürü vergi niteliğine dönüşmüş, kurumlar vergisi de istisna ve muafiyetler nedeniyle reel olarak düşmüştür. Gelir vergisinde beyannameli mükelleflerin %90'nının hayat standardı esasına göre vergilendirilmesi, bu verginin tamamen götürü bir vergiye dönüştüğünün göstergesidir.

1993-1994 yıllarında yapılan vergi düzenlemelerinde bazı aşamalar kaydedilmiş olmakla beraber, Yedinci Plan içinde, kayıt dışı iktisadi faaliyetlerin vergi kapsamına alınması, vergi yükünün dağılımında iktisadi etkinliğin sağlanması, vergi sisteminin basitleştirilmesi gereği ve vergi idaresi ve denetim sisteminin yeniden yapılandırılması ihtiyacı ortaya konulmuştur.

21.2. Yedinci Beş Yıllık Planda Yer Alan Amaç, İlke ve Politikalar

Yedinci Planda vergi düzenlemelerinin amacı; kayıt dışı ekonominin vergi kapsamına alınması, iktisadi etkinliğin sağlanması ve yatırımların özendirilmesi ile vergi adaletinin gerçekleştirilmesidir.

Planda belirtilen temel strateji, Avrupa Birliği vergi politikası ve vergi yapısını dikkate alarak tüm ekonomik faaliyetleri kapsayan, üretim faktörleri üzerindeki vergi yükünü azaltan, tüketim vergilerine ağırlık veren, gayrimenkul rantlarını vergileyen bir sistem oluşturulmasıdır.

Bu amaçla, ücretliler üzerindeki vergi yükünü azaltacak şekilde gelir vergisi tarifelerinin yeniden düzenlenmesi hedeflenmiştir.

Ayrıca Yedinci Plan döneminde, öncelikle vergi idaresi ve denetiminin daha etkin hale getirilmesi ve idarenin yeniden yapılandırılması sağlanarak vergi kayıp ve kaçığının asgari seviyeye indirilmesi amacıyla, herkese bir vergi numarası verilmesi, vergi idaresinin teşkilat ve otomasyonunun düzenlenmesi, yeminli ve serbest mali müşavirlik müesseselerinden etkin bir şekilde yararlanılması, vergi kanunlarının daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi planlanmıştır.

Planda yer alan diğer önemli hedefler de aşağıdaki gibidir.

Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında yer alan istisna ve muafiyetlerin yeniden gözden geçirilerek, yatırım teşviklerinin etkinliğinin artırılması sağlanacaktır.

Vergilemede kayıt düzenini bozan götürü vergilendirme daraltılacak, diğer yandan üniter sistemin uygulamada uğradığı sapmalar düzenlenecektir.

Gelir vergisine götürü niteliği kazandıran hayat standardı uygulamasına, vergi sisteminde belge ve kayıt düzeni yerleştirildikten ve etkin bir denetim sağlandıktan sonra son verilecektir.

Katma değer vergisinde, Avrupa Birliği'nin kısıtlamalarını dikkate alan bir yapıya geçilmektedir. Emlak Vergisi daha anlamlı bir seviyede düzenlenerek, enflasyona endeksleneyecektir.

Gelir üzerinden alınan vergilerin tasarruflar ve yatırımlar üzerinde yarattığı olumsuz etkiler dikkate alınarak tüketim vergilerine ağırlık verilecektir.

Belge, kayıt ve denetim sisteminin etkinleştirilmesine ve vergi oranlarının düşürülmesine paralel olarak, enflasyon muhasebesinin daha geniş bir şekilde uygulamaya geçilmesine imkan verecek bir sistem geliştirilecektir.

Plan döneminde, vergi idaresinin güçlendirilmesi, kayıt ve belge düzenin yerleştirilmesi ile birlikte vergi sisteminde öngörülen değişikliklerin gerçekleştirilmesi sonucunda, 1995 yılında yüzde 18,1 olan vergi gelirlerinin GSMH'ya oranı, 2000 yılında yüzde 20'nin üzerine çıkarılacaktır.

2.2 Vergi Reform Talepleri

Yedinci Planda yer alan göstergeler devlet tarafından bir vergi reformu yapılmasının gereğini ortaya koyarken, Türk vergi sisteminde vergi reform talepleri giderek yoğun bir şekilde artmış ve toplumun çok geniş bir kesimini temsil eden kuruluşlar, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği öncülüğünde “Vergide Toplumsal Uzlaşma Arayışı” adı ile bir süreç başlatmıştır. Amaç adil, basit bir vergi sisteminin kurulması ve ekonomik gelişmeyi destekleyici, etkin bir vergi idaresinin gerçekleştirilmesi konusunda bir uzlaşmaya varmaktır. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği önderliğinde oluşturulan uzlaşma taslağında aşağıda sıralanan düşüncelere yer verilmiştir.

Vergi Sistemi adil değildir. Vergi yükünün çok büyük bir kısmı, vergisini ödeyen beyannameli mükellefler ve ücretliler üzerindedir. Vergi tabanı olması gerekenden çok küçük olduğu gibi bu taban içinde istisna ve muafiyetlerin yaygınlığı önemli bir rol oynamaktadır. Ayrıca götürü usulün varlığı bu adaletsizliği arttırmaktadır.

Vergi sistemi çok karmaşıktır. Vergi sistemi giderek keyfilik kazanmaktadır. Vergi oranlarındaki sürekli değişmeler, Bakanlar Kurulu’na tanınan serbesti ve vergi afları vergiyi zamanında ödemeyi anlamsızlaştırmaktadır.

Vergi sistemimiz ekonomik kalkınmayı engelleyici niteliktedir. Vergi oranları yüksektir. Başta faiz gelirleri olmak üzere bazı gelirler vergi kapsamı dışında kalmıştır. Vergi sistemi yapılan bölük pörçük düzenlemelerle gittikçe karmaşıklaşmıştır¹¹⁰. Vergi idaresi etkin değildir. Vergi idaresinin gerek örgütlenme biçimi ve gerekse görevlerinin çokluğu vergilerin etkin toplanmasını ve denetimini güçleştirmektedir¹¹¹.

¹¹⁰ Şükrü Kızılot (1998): *Memleketimden Vergi Manzaraları*, Sabah Kitapçılık, İstanbul, S.465

¹¹¹ Aktürk, 1996: 147

2.3 4369 Sayılı Yasanın Getirdikleri

1998 yılı Bütçesinin hükümet yetkililerince sunulması sırasında gelir politikasının ilke ve hedefleri şu şekilde sıralanmıştır.

- 1- Anti enflasyonist bir vergi politikası uygulamak,
- 2- Vergi yükünü ekonomik kesimlerin milli gelir içerisindeki paylarıyla orantılı bir şekilde dağıtmak,
- 3- Bütün bu hedeflere ulaşmayı kolaylaştırmak amacıyla gelir idaresinin yeniden yapılandırılmasına ağırlık vermek,

Yeni vergi reform yasası tasarısının özünde de buraya kadar ortaya konulmaya çalışılan problemlerin çözümlenmesi hedefi vardı ve yapılan düzenleme ile;

- Vergi tabanının genişletilmesi,
- Kayıt dışı ekonominin kayda alınması,
- Vergi sisteminde basitlik ve açıklık,
- Bireylerin vergi yükünü arttırmaksızın vergi gelirlerinde artış sağlanması hedeflenmiştir¹¹².

Nitekim 29 Temmuz 1998 tarih, 23417 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren yeni vergi düzenlemeleri ile 15 ayrı vergi kanununda çeşitli değişiklikler gerçekleştirilmiştir.

Kanunun hazırlık çalışmaları sırasında TOBB Vergi İhtisas Komisyonu Raporu ve Gelirler Genel Müdürlüğü'ne ulaşan tüm taslak ve görüşler ele alınmıştır¹¹³. Uzun ve titiz bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Kamuoyunun bilgilendirilmesi için de yazılı ve görsel medya yoğun olarak kullanılmıştır. Yeni yasanın getirdiği değişiklikler aşağıda özetlenmiştir.

4369 Sayılı Kanun aşağıda sayılan vergi kanunlarımızda kapsamlı değişiklikler yapılması hakkındadır. Yapılması düşünülen reform niteliğinde ya da düzenleyici bir çok değişikliği kapsamaktadır. Değişiklik yapılan vergi kanunlarımız şunlardır:

¹¹² T.C.Maliye Bakanlığı: *1998 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi*.

¹¹³ T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: *Bir Reformun Anatomisi*, Ankara, 1998

- 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 21.07.1953 Tarihli ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
- 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 03.06.1949 Tarihli ve 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 25.01.1984 Tarihli ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 13.07.1956 Tarihli ve 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu
- 29.07.1970 Tarihli ve 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu
- 08.06.1959 Tarihli ve 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- 18.02.1963 Tarihli ve 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
- 28.02.1957 Tarihli ve 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 17.02.1964 Tarihli ve 492 Sayılı Harçlar Kanunu
- 06.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı KDV Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihaz Kullanmaları Hk.Kanun
- 26.05.1981 Tarihli ve 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu
- 29.07.1970 Tarihli ve 1318 Sayılı Finansman Kanunu (Taşıt Alım Vergisi)
- 13.11.1996 Tarihli ve 4208 Sayılı Kara Paranın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun

Değişen vergi kanunlarının önemli maddeleri aşağıda özetlenmiştir¹¹⁴.

23.1. Gelir Vergisi Kanunu (193 Sayılı)

Gelir Vergisi Kanununda mevcut 126 adet maddenin, 59 tanesinde, 10 mükerrer madde, 7 ek madde ve 6 geçici madde üzerinde değişiklik yapılmıştır. En önemli değişiklik gelirin tanımının değiştirilmiş olmasıdır. Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tassarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanarak gelir tanımının kapsamı genişletilmiştir..

4369 Sayılı yasayı ve gerekçelerini tanımlayan Maliye Bakanlığının “Bir Reformun Anatomisi”¹¹⁵ adlı çalışmasında, değişik ülkelerin gelir tanımları aşağıdaki şekilde verilmiştir.

¹¹⁴ Kanun Değişikliklerine ilişkin geniş açıklama için aşağıdaki kaynaklardan yararlanılabilir.

- T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1998): *Vergi Reformu*

- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (1999): *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 99*

¹¹⁵ Maliye Bakanlığı (1998) : *Bir Reformun Anatomisi*, S.152-153

Geliri en geniş anlamıyla kavrayan ülkelere örnek olarak Amerika Birleşik Devletleri verilebilir. Amerikan Gelir Vergisi kanununda gelir kavramı tanımlanmamış olup sadece, aksi kanunda belirtilmedikçe, hangi kaynaktan elde edilirse edilsin bütün gelirlerin brüt gelir “gross income” kavramına girdiği belirtilmiştir. Uygulamada bütün kaynaklardan elde edilen gelirlerin yasama tarafından spesifik olarak istisna edilmedikçe verginin konusuna girdiği kabul edilmektedir.

İsveç’te de vergiye tabi gelir tanımlanmamıştır. İstisna edilmediği sürece, her ne şekilde olursa olsun elde edilen gelir vergiye tabidir.

İngiltere’de ise sınırlayıcı bir nitelikte sedüler sistem kabul edilmiş ve sedüller gelirin kaynağına göre belirlenmiştir. İngiltere’de vergiye tabi gelir bir gerçek kişinin bir yılda elde ettiği toplam gelir, yabancı ülkeler dahil tüm kaynaklardan elde edilen ve ilgili bulunduğu sedüller ile vergilendirilebilen gelirlerdir.

Gelişmiş ülkelere Amerika, Fransa, Almanya ve İsviçre’de uygulama net artış teorisine, İngiltere’deki uygulama kaynak teorisine yakındır.

Türkiye’deki uygulamaya baktığımızda; Gelir Vergisi Kanununun birinci maddesinde gelir, “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı” olarak tanımlanmıştır. GVK’nun ikinci maddesinde ise gelire giren kazanç ve iratlar; 1- Ticari kazançlar, 2- Zirai kazançlar, 3-Ücretler, 4-Serbest meslek kazançları, 5-Gayrimenkul sermaye iratları, 6- Menkul sermaye iratları, ve 7-Sair kazanç ve iratlar olarak yedi grupta belirlenmiştir.

Sair kazanç ve iratlar ilk bakışta öteki altı grup içine dahil edilemeyen gelir unsurlarının bu grupta değerlendirilebileceği izlenimini veriyorsa da, kanunda sair kazanç ve iratların ayrı ayrı belirtilmiş olması, sair kazanç ve iratlara gerçek anlamda bir sınırlama getirmektedir. Bu durumda gelirin yalnızca el değiştirmesinden ibaret olan transfer niteliğindeki intikaller (miras, bağış, kumar, bahşiş, piyango ikramiyeleri vb.) vergiye tabi gelir içinde yer almamıştır.

Yapılan düzenleme geliri “bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlamıştır. Böylece belirli bir kaynağa bağlı olarak elde edilen gelir unsurlarının yanı sıra belirli bir kaynağa atfedilmeyen veya devamlılık unsuru taşımayan

bazı gelir unsurlarının da ayrıca belirtmek suretiyle vergiye tabi tutulması amaçlanmıştır. Gelişen ekonomik çevre ile beraber elde edilebilecek, devamlılık niteliği bulunmayan gelir unsurları çeşitlendiğinden ve bu gelir unsurlarına ilişkin açık bir hükmün bulunmaması durumunda, kanunla bir değişiklik yapılmadığı sürece vergilendirme dışı kalmaktadır. Gelirin tanımı genişletilerek bu durum önlenmeye çalışılmıştır.

İnsanların üretim sürecine katkıları nedeniyle elde ettikleri gelirler vergilendirilirken, üretime katkı sonucu elde edilmeyen, gelirin yeniden paylaşımı olarak nitelendirilebilecek bazı gelir unsurlarının vergilendirilmemesi, vergilendirmenin genellik ve eşitlik ilkesini zedelerken toplum içinde vergi ödemeye karşı bir direnç oluşturabilmektedir.

Mevcut sistemin yarattığı sakıncaları gidermek amacıyla gelirin tanımı yeniden düzenlenmiş ve birinci madde ile gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri gelirlerin gelir vergisine tabi olduğu belirtilerek gelir, tasarruf ve harcama konusu olan her türlü kazanç ve iradın safi tutarı olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan diğer düzenlemeleri özetlersek;

GVK. Md.9 ile vergiden muaf olacak yada olan esnafın, muafiyet şartlarını taşıyıp taşımadığını belli ölçüde takibe almak amacıyla, esnaf muafılığı şartlarını topluca taşıyanların bu muafılıktan yararlanabilmesi için, ilgili esnaf odasına kayıt olması ve Belediyeden esnaf muafılığı belgesi alınması zorunluluğu getirilmiştir. Bu muafiyetten faydalanan esnaf, faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldığı mallara ve giderlere ilişkin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldığı belgeleri saklamak zorunda olacaktır. Daha önce vergiden muaf esnafın satın aldığı mallara ve giderlerine ilişkin belge alma zorunluluğu olmadığından kayıtsız ve belgesiz bir alan yaratılmış oluyordu. Bu alanın ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

GVK. Md.21 ile gayrimenkul sermaye iratlarının beyanında uygulanacak miktar istisnası düzenlemesi yapılmıştır.

GVK.Md.25'de, gelir vergisinden istisna olan tazminat ve yardımlarda yapılan düzenleme ile, kamu idare ve müesseseleri ile kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumları dışında kalan tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ve sigorta şirketleri ve

yardım sandıkları tarafından ödenen tazminat yada toplu ödemelerin en yüksek devlet memuruna ödenen tutarı aşan kısmı, ücret olarak vergilendirilecektir.

GVK.Md.46'da Bazı mükelleflerin kazançlarının götürü olarak tesbit edilmesi vergi sistemimizde belge düzeninin yerleştirilmesinde önemli sorunlar yaratmaktadır. Yapılan düzenleme ile götürü usulde vergilendirilen mükellefler yaptıkları satış ve hizmetler karşılığı belge vermemektedir. Götürü mükellefler gerçek kazançları üzerinden vergiye tabi olmadıklarından, zorunlu olmalarına karşın aldıkları mal ve hizmetler karşılığında belge almak için herhangi bir gayret göstermemektedirler. Ayrıca götürü mükellefler, belirli bir alış tutarını geçmeleri halinde gerçek usulde vergiye tabi olacakları için belge almamayı tercih etmekte yada aldıkları belgeleri saklamaktadırlar. Böylece götürü usulün devamı kayıt dışı ekonomiyi besler hale gelmiştir.

Bu nedenle götürü usulde ticari kazanç tesbit yöntemi tamamen kaldırılarak yerine belli şartları taşıyan mükelleflerin ticari kazançlarının basit usulde tesbit edilmesi yöntemi getirilmiştir. Basit usule tabi olmanın genel ve özel şartları belirlenerek daha gerçekçi ve objektif ölçülerin kullanılması suretiyle kayıt dışı kalan alanlar daraltılmaya çalışılmıştır.

Götürü usulün kaldırılmasına paralel olarak 47 nci maddede yer alan götürü usule tabi olmanın genel şartları basit usule tabi olmanın genel şartları olarak değiştirilmiştir. Ayrıca getirilen basit sistemle kira giderleri artık gider olarak yazılabilecektir. Gider olarak yazıldığı için basit usule tabi mükellef için de kirayı gizlemenin bir avantajı kalmamıştır.

Basit usule tabi olmanın özel şartları; sadece alış, satış ve hasılat tutarları esas alınarak belirlenmiş olup, faaliyet hacimleri belirli bir düzeyi aşmayan mükelleflerin bu usulden yararlandırılması hedeflenmiştir.

GVK.Md. 53-54'de zirai kazançta vergilendirmenin tanımı yeniden düzenlenerek, çiftçilerin Ziraat Odasından, bulunmayan yerlerde Tarım İl veya İlçe Müdürlüklerinden "Çiftçi Belgesi" almaları zorunluluğu getirilmiştir. Avans, kredi, sübvansiyon, pirim vb. ödemelerden yararlanacak olanlar bu belgelerini kullanacaklardır.

Küçük çiftçi muaflığı ve zirai kazancın götürü gider usulüne göre tesbiti yöntemleri kaldırılmıştır. Böylece zirai kazançlar ya sadece stopaj yoluyla ya da gerçek usulde vergilendirileceklerdir.

Zirai faaliyetlerden elde edilen hasıllata dayanarak, satış tutarı ölçüsü ve küçük çiftçi muaflığı sistemlerine bağlı vergilendirme durumu sona ermiştir. Böylece çiftçilerin satışları ile ilgili olarak belge almaktan kaçınmalarını gerektiren bir durum söz konusu olmayacaktır. Yeni düzenlemeye göre daha önce küçük çiftçi muaflığını taşıyanlar stopaj usulü ile kaynakta vergilendirilecekler, diğerleri de gerçek usulde vergiye tabi olacaklardır.

GVK.Md. 66'da gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabının kapsamı genişletilmiştir. Bu maddeye eklenen dördüncü fıkra ile, dava vekilleri, müşavirler, diş protezcileri, kurumların ve tüccarların, serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları bu kapsama alınmıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 155.maddesinde yer alan şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar da bu kapsama dahil edilmişlerdir.

GVK. Md.74'ye yapılan ilave ile gayrimenkul sermaye iratlarında safi iradın bulunması için indirilebilecek giderler ile konut olarak kiraya verilen gayrimenkullerin iktisap bedelinin %5'i her yıl , 5 yıl süre ile gayrisafi hasıllattan indirilebilecektir. Yapılan düzenleme ile gayrimenkul edininip, konut olarak kiraya verenlerin vergi yükleri dengelenmeye çalışılmıştır.

GVK. Md.75-76'da menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde uygulanacak indirim oranının tesbitinde enflasyona endeksleme formülü gerçek bir arındırma sağlamak amacıyla yeniden belirlenmiştir.

Eski Formül: İndirim Oranı= Yeniden Değerleme Oranı / 1 Yıl vadeli devlet tahvili faizi

Yeni Formül: İndirim Oranı= Yeniden Değerleme Oranı / Devlet tahvili ve hazine bonusu ihalelerinde oluşan bileşik faiz oranı

Menkul sermaye iratlarında alış bedelleri de yeniden değerlendirilmesinde artırılarak fiktif kazançların vergilendirilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır. (Vergilendirilecek tutar belirlenirken 1999 yılı gelirleri için 3,5 milyarı aşan gelirler vergi kapsamına girecektir).

Gelir vergisi kanununun 76. Maddesine eklenen fıkra ile Türk Lirası bazındaki menkul kıymetlerden elde edilen iratların, enflasyon oranında bir endeksleme yapılarak bulunacak kısım indirildikten sonra vergiye tabi tutulması sağlanmıştır. Menkul sermaye iradı üzerinden yapılmış olan tevkifatlar vergiden mahsup edilecektir.

GVK. Md.80'de yapılan düzenleme ile vergiyi doğuran olayın başka kanunlarla yasaklanmış olması ya da suç sayılması vergilendirmeyi engellemiyecektir. Ayrıca uzun vadeli yatırımlardan elde edilecek gelirlerden ziyade kısa süreli süpekülatif yatırımlardan kazanç elde etmeyi tercih edenleri de vergi kapsamı içine almak amacıyla, gelire giren diğer kazanç ve iratlar kapsamında gayrimenkul ve menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan, alış ve satış bedeli arasındaki fark, sermaye kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır. Yalnız üç aydan fazla elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanacak kazançlar istisna kapsamına alınmıştır.

GVK Md.85'de yer alan uygulamada sıkça yanlışlıklar yapılmasına yol açan gelirin toplanması ve beyanı düzenlenmiştir. Böylece gelir unsurları tek başına değerlendirilecek ve farklı gelir unsurlarından elde edilen kazanç ve iratlardan ancak tek başına değerlendirildiğinde beyanname verme yükümlülüğü getirenler yıllık beyannameye birleştirilecektir. Her bir kazanç unsuru tek başına ele alındığında beyan zorunluluğunun dışında kalıyorsa beyannameye birleştirilmeyecektir.

GVK. Md.86'da beyanname verilmeyecek haller düzenlenerek, ihtiyari toplama ve beyana ilişkin hükümleri içeren 87. Madde yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre:

Tek işverenden alınan tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,

Birden fazla işverenden alınan, tevkif suretiyle vergilendirilmiş ve yıllık gayrisafi tutarı toplamı 103. Maddede yer alan tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan ücretler,

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103. Maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan menkul sermaye iratları ve vergi alacağı dahil kurumlardan elde edilen kar payları,

Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103. Maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan gayrimenkul sermaye iratları

Gerçek usulde vergilendirilmeyen zırai kazançlar, diğer ücretler, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları, beyannameye dahil edilmeyecektir. Dar mükellefler için de benzer hükümler aynı maddeye eklenmiştir.

GVK.Md.89’da yer alan “sakatlık indirimi” genişletilmiş ve basit usulde vergilendirilen terzi, tamirci, berber, marangoz gibi küçük sanat işleriyle uğraşanların da sakatlık indiriminden yararlandırılması sağlanmıştır. Bunun yanında bakmakla yükümlü bulunan özürsüz yakınlar için de indirim imkanı getirilmiştir. Özürsüz vatandaşları topluma kazandırmak ve özürsüzler ile özürsüz olmayan mesleki kazanç sahipleri arasında rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla, serbest meslek ve ticari faaliyette bulunan özürsüzlerin beyan edecekleri gelir vergisi matrahından Gelir Vergisi Kanununda düzenlenen esaslara göre hesaplanan sakatlık indiriminin, yıllık olarak yapılmasına imkan tanınmıştır. Öte yandan bakmakla yükümlü olduğu özürsüz kimsesi bulunan hizmet erbabına bu indirim, ücret gelirinin tevkif suretiyle vergilendirilmesi sırasında uygulanacaktır.

Mükelleflerin yıllık beyanname ile bildirecekleri gelirlerinden indirebilecekleri bağış ve yardımlara da sınırlama getirilerek belli miktarı aşan bağış ve yardımların vergilendirilmiş kazançtan yapılması ilkesi getirilmiştir. Bu durumda bir yıl içinde yapılacak bağış ve yardımların tutarı o yıla ait beyan edilecek gelirin %5’ini, kalkınmada öncelikli yöreler için %10’unu aşan kısmı indirilemeyecektir.

GVK. Md.92’de düzenlenen beyanname verme zamanları mükelleflere göre değişik dönemlere ayrılmıştır. Örneğin, gelirin sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olması halinde izleyen yılın Ocak ayı içinde, gelirin sadece basit usulde vergilendirilmesi halinde izleyen yılın Şubat ayı içinde, diğer hallerde izleyen yılın mart ayı içinde beyannameler verilecektir.

Beyanların belli bir döneme yoğunlaşması nedeniyle mükelleflerin karşılaştığı sorunları gidermek ve hazineye düzenli bir nakit akışı sağlamak amacıyla farklı gelir unsurları için farklı beyanname verme zamanları getirilmiştir.

GVK. Md.18’de yer alan heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar gibi sanatçıların elde ettikleri telif kazançları istisnasının, kanunun 103. maddesinde yazılı tarifcinin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamını aşan kısmı için 1.1.1999 / 31.12.2008 tarihleri arasında uygulanmayacağı hükmü Geçici Madde 7 ile getirilmiştir

Ek Madde 1-2-3-4’de yatırım indirimi müessesesi düzenlenerek değişiklikler yapılmıştır. Yatırım indiriminin amacı, genel kalkınma planları ile yıllık programlarda

belirlenen alanlarda yapılacak yatırımlarla ilgili harcamaların belli tutarının vergiye tabi matrahın hesabında indirim konusu yapılması suretiyle, yatırımların teşvik edilmesi ve bu yolla kalkınmanın hızlandırılmasıdır.

Ancak yüksek seyreden enflasyon, yatırım indirimi uygulamasının teşvik özelliğini kaybetmesine neden olmaktadır. Bunun nedeni ilk olarak; indirimin yatırım harcamalarının yapıldığı yıl kazançlarına uygulanmasıdır. Yüksek oranlı enflasyon ortamında ilgili yıl kazancı, izleyen yılda beyan edildiğinden yatırım indirimi tutarının reel değeri düşmekteydi. İkinci olarak, ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarının izleyen dönem kazançlarının indirilmesinde endeksleme imkanının üç yıllık bir süre ile sınırlandırılmış olmasıydı. Bu durumda üç yıllık sürenin sonrasına sarkacak yatırım indirimi tutarı reel olarak azalmaktaydı. Yapılan değişiklikle bu sorunların giderilmesi amaçlanmıştır. Böylece bir sonraki yılda yapılacak harcama tutarı yatırım indirimi oranında cari yıl kazancından indirilebilecektir. Endeksleme uygulaması da sürekli hale getirilmiştir.

Ayrıca küçük yatırımcıların (KOBİ'ler) ayrıntılı planlar, programlar dahilindeki teşvik belgesine bağlanmadan hemen anında, yıl içinde yapabilecekleri yatırımların da (makine temini gibi) yatırım indiriminden yararlanması için bir düzenleme yapılmıştır.

Kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlarda teşvik belgeli yatırım indiriminden yararlanmak için gerekli en az yatırım tutarı %50 indirimli olarak dikkate alınacaktır.

Genel yatırım indirimi oranı %30'dan %40'a yükseltilmiş, bu oran Bakanlar Kurulunca kalkınmada öncelikli yörelerde ve organize sanayi bölgelerinde ve özel önem taşıyan sektör yatırımlarında %100'e kadar arttırılabilecektir.

Sınai yatırımlarında, uluslararası yatırımları çekmek amacıyla 250 milyon ABD \$ karşılığı TL.sını aşan yatırımlarda indirim oranını %200'e kadar arttırma yetkisi Bakanlar Kuruluna tanınmıştır.

GVK Md.103 ile gelir vergisi matrah ve tarifeleri değiştirilerek ücretliler lehine önemli bir düzenleme yapılmıştır. Yeni belirlenen tarife aşağıda gösterilmiştir.

<u>Gelir Vergisine Tabi Matrah</u>	<u>Gelir Vergisi Oranı</u>
2 Milyar liraya kadar	% 15
2 Milyar - 5 milyar arası	% 20
5 Milyar - 10 milyar arası	% 25
10 Milyar - 25 milyar arası	% 30
25 Milyar - 50 milyar arası	% 35
50 Milyarın üstü	% 40

GVK.Mük. Md.120'de yer alan düzenlemeye göre, ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden 103. Madde de yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici verginin hesaplanmasında bir önceki takvim yılına ilişkin olarak hesaplanan gelir vergisi tutarının esas alındığı durumda ödenecek geçici vergi tutarı ile mükellefin cari yıldaki faaliyeti arasındaki ilişki kopmaktaydı. Mükellef bazen cari yıl faaliyeti zararlarla sonuçlanmasına karşın, hesaplamada bir önceki yıl faaliyetleri esas alındığından geçici vergi ödemek zorunda karmaktaydı.

Bu sakıncanın giderilmesi amacıyla, geçici verginin geçmiş yılın kazancı esas alınarak hesaplanması yöntemi kaldırılmaktadır. Yapılan değişiklikle herhangi bir ayırım yapılmaksızın kazançları gerçek usulde tespit edilen ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı için geçici verginin cari dönemde, üçer aylık dönemler itibarıyla oluşan kazançları üzerinden hesaplanarak ödenmesi yöntemi zorunlu hale getirilmiştir. Böylece olmayan kazançtan vergi alınması sonucunu doğuran bir uygulama kaldırılmış, gerçek gelirin vergilendirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Geçici 47. Madde ile, Gelir Vergisi Kanunundaki gelirin tanımının değiştirilmesi sonucu gelir geniş anlamıyla kavranmaya ve servetteki artışlar da gelirin kavranmasında bir amaç olarak kullanılmaya başlanacaktır. Kişilerin servetlerinde meydana gelen artışın tesbiti yoluyla vergilendirilebilir gelirin kavranabilmesi için mükelleflerin geçmişten gelen servetleri ile bu artışı açıklayabilme imkanı sağlanmakta ve mevcut servetin ne şekilde edinildiği konusunda geçmişle bağlantının kesilmesi söz konusu olmaktadır.

Burada vergi kanunuyla getirilen yeni vergilendirme rejiminin, geçmişte oluşmuş olan değerleri etkilememesi, geçmişe yürümemesi açısından 30.9.1998 tarihinde bir Mali Milat uygulaması başlatılmıştır. Bu güne kadar vergi yasalarıyla istisna ve muafiyet kapsamında tutulan yada gelirin tanımına girmemesi nedeniyle vergilendirilemeyen bir çok kazanç unsurundan dolayı insanların sahip olduğu değer ve varlıkları olabilir. İşte bu değer ve varlıkların belirli bir tarihte, geçmişle ilişkilendirilmeden devlet tarafından yada devlet güvencesinde tutulan kayıtlarda yer alması koşulu getirilmiştir. Sözü edilen devlet güvencesi örneğin; tapu kayıtları, bankalar, özel finans kuruluşlarında yer alan kayıtlardır.

Yine kayıt dışı faaliyetlerin kayıt altına alınabilmesi için işletmelerde mevcut olmasına rağmen, kayıtlara yansıtılmamış emtia, makina, teçizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilebilmesini sağlayacak düzenleme yapılmıştır.

Böylece gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yasal kayıtlarının gerçek durumu yansıtır bir hale getirilmesi hedeflenmektedir. Ayrıca faturalı olarak alınıp kayıtlara geçen, ancak belge düzenlenmeksizin satılan malların halen stokta görünmesi nedeniyle oluşan gerçek dışılık için de bir defaya mahsus olmak üzere fatura düzenlenerek, kayıt ve beyanlara hasılat olarak intikal ettirilmesi imkanı verilmiştir.

Bu düzenlemelerle geçmişe bir çizgi çekmek ve insanlara kendilerini yasal duruma uydurmaları konusunda bir olanak tanımak mükellefler adına bir fırsat, yasanın başarısı yönünden de bir zorunluluk olarak değerlendirilmiştir.

23.2. Kurumlar Vergisi Kanunu (5422 Sayılı)

Kurumlar vergisinin mevcut 48 maddesinin 12'sinde, 3 mükerrer madde ve 4 geçici madde de değişiklik yapılmıştır.

KVK. Md.14'de gelir vergisinde olduğu gibi kurumlar vergisinde de kurum kazancından indirilmesi kabul edilen giderlerden bağış ve yardımların vergilendirilmiş kazançlar üzerinden yapılması, belli oranların üzerindeki vergi matrahının tesbit edilmesinde indirim konusu yapılmaması, genel esas olarak getirilmektedir. Kanunda yer alan genel bütçeye dahil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu menfaatlerine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve

kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancından indiriminde dikkate alınan üst sınır %2'den %5'e, kalkınmada öncelikli yörelerde ise %10'a çıkarılmıştır.

KVK.Md.25'de kurumlar vergisi oranları yeniden düzenlenmiştir. Eskiden %25 olan ve kurum kazancının %20'sinden az olmaması gereken kurumlar vergisi oranında yapılan düzenleme ile %20 lik asgari kurumlar vergisi uygulaması kaldırılarak vergi oranı % 30'a çıkarılmıştır. Oran yükselmiş gibi görünmekle beraber, dönemin Maliye Bakanı Zekeriya Temizel'in açıklamasına göre, gerçek vergi yükü %40'dan %30'a indirilmiştir. Şöyle ki; yürürlükte olan kurumlar vergisi oranı %25'di. Dağıtılan kazançlar üzerinden net %15 stopaj yapılmakta, bunun kurumlar üzerindeki yükü toplam %40 olmaktadır. Yapılan düzenlemeyle kurumlar vergisinin yükü 10 puan indirilmektedir ve dağıtılmaması halinde kurum kazançları üzerinden herhangi bir stopaj yapılmayarak kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesine katkıda bulunmaktadır. Böylece şirketleşmenin teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

Mükerrer Md.8 ile finansman fonu uygulaması düzenlenmiş ve yatırım indirimi belgesine sahip olanların, yapılacak yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere, finansman fonu ayırarak safi kurum kazancından indirebilmeleri imkanı verilmişti. Ancak dar bir mükellef grubu tarafından kullanılması ve uygulamada işlerliğinin olmaması nedeniyle yeni düzenlemede kaldırılmıştır. Bu düzenleme ile finansman fonu uygulamasının aksine, sadece belirli bir grup mükellefin değil, teşvik belgeli yatırım yapan tüm mükelleflerin finansman imkanından yararlanması hedeflenmiştir. Yapılan yatırım harcamalarının ilgili yıl kazancından indirilemeyen kısmı ise gelecek yıllarda kazancın uygun olması halinde yapılacak yatırımlarda yeniden değerlendirilerek indirime konu olabilecektir. Ancak teşvik belgesine bağlı olmayan yatırımlar bu olanaktan yararlanamayacaktır.

KVK.Md.22, ile dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergiye tabi kazancının beyanı Gelir Vergisi Kanunu ile paralel hale getirilmiştir.

KVK Md. 25'de yapılan düzenleme ile ödenen geçici verginin bir önceki yıl kurum kazancı üzerinden hesaplanması uygulaması kaldırılarak, tüm kurumlar için geçici verginin üçer aylık kazançlar üzerinden hesaplanması zorunlu hale getirilmektedir. Değişikliğin amacı, ödenecek geçici vergi tutarının kurumların cari yıla

ilişkin performansları ile ilişkilendirmektir. Eskiden olduğu gibi cari yılda zarar eden kurumun geçici vergi ödemesi sözkonusu olmayacaktır.

23.3. Vergi Usul Kanunu (213 Sayılı)

Vergi Usul Kanu'nun 59 maddesi, ek 7 maddesi, mükerrer 1 ve geçici 6 maddesi yeniden düzenlenmiştir. Kanunda yer alan önemli düzenlemeler aşağıda özetlenmiştir.

VUK. Md.5'de vergisini ödemeyen, beyanname vermeyen, yanıltıcı belge düzenlediği belirlenen mükelleflerin, meslek kuruluşları ve odalarına bildirilmeleri vergi mahremiyetini ihlal sayılmayacaktır. Bu güne kadar beyanname süresinde veren, ancak ödeme güçlüğü içine düştüğü için borcunu ödeyemeyenler ilan edilirken, asıl vergi kaçırıcılar, hiç beyanname vermemiş, eksik beyanda bulunmuş olanlar açıklanmıyordu. Suçlarının kesinleşmesinden sonra bunların mahalli teşkilatlara kadar inen yetkilerle açıklanması söz konusu olacaktır.

VUK Md.112 ile vergisini ödeyen mükelleften fazla veya yersiz olarak tahsil olunan ve vergi kanunları gereğince iadesi gereken vergilerin üç ay içinde iadesi, iade olunmaması halinde vergi idaresince tecil faizi ödenmesi hususu kanuna eklenmiştir. Bu düzeltme ile mükellefin hukukunun gözetilmesi ve enflasyonist etkilerin, mükellef alacağını aşındırması önlenmeye çalışılmıştır. Türkiye'de yıllardır maliyeden alacağını almak için bekleyenler uzun sürelerde bu alacaklarını alamadıkları için mağdur olmuşlardır. Devlet bu mükelleflerin bekleyen alacakları için faiz ödeme yükümlülüğüne girmektedir. Bu süre, yapılan düzenleme ile 3 ay olarak belirlenmiştir. Amerika'da 45 gündür¹¹⁶. Belirlenen sürede iade edilmeyen alacaklar için faiz yürütülür.

VUK Md.160'a ilave edilen hükümlerle, mükelleflerin işi bırakmaları halinde durumu vergi dairesine bildirmeleri mecburiyeti yanında, 4369 sayılı kanunla işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının idarece tesbit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi halinde mükellef işi bırakmış addolunacak ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilebilecektir.

¹¹⁶ T.C.Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 1998 : 12

Ancak mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tesbiti halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye engel teşkil etmeyecektir.

Türkiye’de tek vergi numarası uygulamasına geçilerek, sadece naylon fatura düzenlemek amacıyla bir tek fiktif iş yapan hayali şirketlerin, mükellef olduğu halde bulunamayan gerçek mükelleflerin tespiti yolunda önemli bir adım atılmıştır. Bir kişinin Türkiye’nin herhangi bir yerinden farklı numara alması sözkonusu olmadığından aynı kişinin değişik adlarla veya değişik yerlerde işyeri açıp bazı yükümlülüklerden kaçınması imkansız kılınacaktır. Bu uygulamada merkezi sicil sistemi uygulanarak değişmez kimlik bilgilerine göre tek vergi numarası verilecektir. Bu sistemle maliye kurumunun tam anlamıyla bilgisayarlaşması ve mükellef bilgilerine tam ve doğru olarak ulaşması amaçlanmıştır.

VUK. Md.256’da yapılan düzenleme ile son yıllarda dünyada ve Türkiye’de yaşanan, bilgi çağıının getirdiği bilgisayarlaşmaya bağlı olarak kişi yada kurumlar hesaplarını ve her türlü işlem kayıtlarını artık büyük bir çoğunlukla bilgisayar ortamlarında tutmaktadırlar. Bu nedenle bu alanlara giriş şifreleri ve her türlü disket, mikrofilm vs. şeklinde muhafaza edilirken, vergi konusunda ilgili memur yada yetkiliye de açıklanması gerektiği kanunda yer almıştır.

VUK Md.279’da yapılan bir değişiklik de hisse senedi ve yatırım fonu katılma belgeleri dışındaki menkul kıymetlerin değerlendirme günündeki gerçek değerinin tespit edilerek mali tablolara intikal ettirilmesine yöneliktir. Bu düzenlemeyle borsa rayiciyle değerlendirilmek suretiyle, devlet tahvili, hazine bonusu gibi kıymetlerin yıl içinde tahakkuk etmiş gelirleri vergilendirilebilecektir.

VUK. Md.280 ile, Yap-İşlet-Devret adı altında işletilen ve özellikle enerji yatırımları, otoyol, baraj, köprü, tünel, sulama, içme ve kullanma suyu gibi alanlarda yatırım yapan yabancı sermayenin korunmasına yönelik olarak, alacaklarının tespitinde enflasyon nedeniyle uğrayabilecekleri kayıpların önlenmesi amacıyla, belirlenmiş bir faiz yok ise, Londra bankalararası faiz oranının (LIBOR) kullanılacağı hükme bağlanmıştır. Böylece bu yöndeki çalışma ve yatırımların da teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

VUK. Md.313 ile mükerrer amortisman uygulamasını önleyen bir düzenleme yapılmıştır. Özellikle finansal kiralama işlemlerinde bu tür uygulamalar gündeme gelmiştir. Finansal kiralama işlemlerinde kiraya veren ve kiralayan iki taraf olduğundan amortismanı, mülkiyeti elinde bulunduran kiralama şirketi ayıracak, kiralayan şirket ise leasing bedelini ödeyerek her yılın kirasını gider yazacaktır.

VUK. Md.336-339'da vergi suçu kavramı değiştirilmiş ve "kaçakçılık", "ağır kusur", "kusur" gibi ceza çeşitliliği ortadan kaldırılarak bunların yerine ekonomik suçta ekonomik ceza kavramı sisteme getirme amacıyla cezalarda net bir şekilde "vergi ziyai cezası" kavramı getirilmiştir. Vergi cezalarında uygulamalar basitleştirilerek daha kolay çözüme kavuşturulması sağlanmaya çalışılmıştır. Bunun anlamı ziyaa uğratılan bir vergi varsa bir o kadar da vergi vergi cezası olmalıdır. Eski uygulamadaki iki kat, üç kat gibi ceza uygulamaları ortadan kaldırılarak, cezaların duruma göre %50 oranında arttırılarak uygulanması benimsenmiştir.

Ek birinci madde ile uzlaşma konusunda daha önceleri uygulamada aksaklıklar yaratan önemli konular düzenlenmiştir. Uzlaşma müessesesi mükelleflerin vergi konularını gereğince bilmemeleri nedeniyle yaptıkları hatalardan dolayı tarh edilen vergilerde ve kesilen cezalarda makul bir indirimle gidilmesi suretiyle ödenebilir hale getirilmesi olaydır. Ancak uygulamada sadece cezada uzlaşma olayına dönüşmüştür.

Daha önce vergi aslı ile beraber cezalarda uzlaşma kapsamına girerken, yeni düzenlemede cezalar uzlaşma kapsamından çıkarılmış, vergi aslında uzlaşmaya gidildiğinde cezanın da otomatik olarak düzenlenmesi sağlanmıştır. Ayrıca mükellefe mali müşaviri yada meslek odası temsilcisi ile birlikte uzlaşma görüşmelerine katılma olanağı verilmiştir.

23.4. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (6183 Sayılı)

Mevcut 115 maddelik kanunun 7 maddesinde ve 1 geçici maddesinde değişiklik yapılmıştır. Yapılan düzenlemelerle vergi kayıp ve kaçakları önlenirken verginin tabana yayılıp herkesten ödeme gücüne göre vergi alınması amaçlanmıştır. Yasalarla alınması gereken vergilerin güvence altında tutulmasının yanında, yasalarda yaratılan boşluklarla amme alacağının tehlikeye düşürülmemesi hedeflenmiştir. Amme alacağının tahsil şekilleri kişilerin karşılıklı olarak alacaklarını tahsil şekillerinden farklıdır. Çünkü vergi

bir zoralımdır. Bu nedenle olabildiğince güvence altına alınması amaçlanmıştır.(AATUHK Md.35-47-85)

23.5. Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 Sayılı)

Mevcut 63 maddenin 10 tanesinde ve 5 geçici maddede değişiklik yapılmıştır. Yatırımcıların finansman sıkıntılarını hafifletecek, ve yatırımları teşvik edecek, düzenlemeler yapılmıştır. Küçük sanayi ve iktisadi işletmelerin kurulması ve teslimlerine istisnalar getirilmiştir.

Girdileri yüksek oranda, çıktıları düşük oranda katma değer vergisine tabi (örneğin kitapta; kağıt %8 ile, mürekkep ve basım hizmetleri %15 ile gelir, ama kitap %8 olarak çıkar) sektörlerde iade mekanizması getirilmiştir.

23.6. Gider Vergileri Kanunu (6802 Sayılı Banka Sigorta Muameleleri Vergisi)

Kanuna ilave edilen bir hükümlerle konut edinmek isteyenlere kooperatifler aracılığıyla Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri nedeniyle lehe alınan paraların, BSMV'den istisna edilmesi öngörülmüştür.

T.Halk Bankasının Esnaf ve Sanatkarlar Kefalet Kooperatiflerinin kefaleti altında esnaf ve sanatkarlara verilen kredilerin, yine Halk Bankasınca küçük ve orta ölçekli sanayi işletmelerine verilen krediler dolayısıyla yada ticaret işlemlerine yaptığı aracılık hizmetleri dolayısıyla alınan paraların da BSMV'den istisna edilmesi sağlanmıştır.

%5 olan BSMV oranını %1'e indirme yetkisi olan Bakanlar Kurulunun bu yetkisi içinde yer alan işlemlere bankalararası mevduat muamelelerinin yanında Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa ve para piyasası muameleleri de dahil edilmiştir.

23.7. Emlak Vergisi Kanunu (1319 Sayılı)

Mevcut 43 maddenin 12 maddesinde, 1 mükerrer ve 1 geçici maddede değişiklik yapılmıştır. Emlak vergisinde oranlar, mükelleflerin gerçek değerleri beyan etmelerini sağlamak amacıyla indirilmiş ve oranları yarısına kadar indirme yada 3 katına kadar çıkarma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Emlak ve Arazi Vergisi oranlarında indirim yapılmıştır.

Bina vergisi oranı %05'den %02'ye,

Meskenlerde %04'den %01'e,

Arazi vergisi oranı %03'den %01'e,

Arsalarda %06'dan %03'e indirilmiştir.

Tek meskeni olup, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumundan aldıkları aylıktan ibaret olan kimseler için Bakanlar Kurulu vergi oranlarını sıfıra kadar indirmeye yetkilidir. (Muayyen zamanlarda dinlenme amacıyla kullanılan meskenler için bu hüküm uygulanmaz.)

Ayrıca arazi, arsa ve bina için beyan edilen (bina ve arazinin beyan tarihindeki normal alım-satım değeri) matrahlar her yıl yeniden değerlendirme oranında idarece tarh edilecektir. (Md 8 - 18)

23.8. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (7338 Sayılı)

Mevcut 26 maddenin 7 maddesi değiştirilmiştir. Veraset ve İntikal vergisi, servet transferi üzerinden alınan bir vergidir. Yapılan düzenleme ile vergi tarifesinin ilk dilimi on milyardan başlatılmıştır, ayrıca veraset yoluyla intikallerden cüzi bir vergi alınmasını sağlamak amacıyla vergi oranları %1 ile 10 arasında değişen oranlarda belirlenmiştir. Diğer yandan, bir kişiye anne ve babasından, eşinden ve çocuklarından ivazsız bir şekilde mal intikal ettiğinde, ivazsız intikallere ilişkin vergi oranlarının yarısının dikkate alınması öngörülmüştür. Yarışma ve çekilişlerde ikramiye kazananlara yapılan ödemelerden nihai vergilemeye esas olmak üzere tevkifat yapılması esas getirilmiştir. Gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerden aynı ve nakdi olarak ikramiye kazananlardan beyanname alma işlemine son verilmiştir. Böylece mükellefler beyanname verme külfetinden kurtarılmıştır.

Vergi tarifesinin matrah tutarları, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle uygulanacaktır.

Tablo : 25 Veraset ve İntikal Vergisinde Uygulanan Eski Oranlar

M A T R A H	Fruğlar,çşler, ana ve babaların alacağı miraslar için (%)	Kardeşler, büyük ana ve büyük baba ve fûruğları için (%)	1 ve 2 nci Gruplar dışında kalanlar için (%)
İlk 500.000.000 Lira için	4	7	10
Sonra gelen 1.000.000.000 Lira için	7	10	13
Sonra gelen 1.500.000.000 Lira için	10	13	16
Sonra gelen 2.000.000.000 Lira için	13	16	20
Sonra gelen 2.500.000.000 Lira için	16	20	25
Matrahın 7.500.00.000 Lirayı aşan kısmı	20	25	30

Tablo : 26 Yeni Veraset ve İntikal vergisi oranları

M A T R A H	Veraset Yoluyla İntikallerde Vergi Oranı (%)	İvazsız İntikallerde Veri Oranı (%)
İlk 10.000.000.000 Lira için	1	10
Sonra Gelen 20.000.000.000 Lira için	3	15
Sonra Gelen 40.000.000.000 Lira için	5	20
Sonra Gelen 80.000.000.000 Lira için	7	25
Matrahın 150.000.000.000 lirayı aşan kısmı	10	30

Futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerde ve gerçek ve tüzel kişilerce düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde oran %20 olarak uygulanır.

23.9. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (197 Sayılı)

Önceki uygulamada, taşıt pulu satışları T.C.Ziraat Bankası aracılığıyla yapılmakta idi. Ancak yeni düzenleme ile motorlu taşıt vergilerinin kayıt ve tescil edildikleri vergi dairelerine de yatırılması sağlanmış, taşıt pulu uygulaması da yürürlükten kaldırılmıştır.

23.10. Damga Vergisi Kanunu (488 Sayılı)

Kağıtların damga vergisi bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nisbet ve oranlarda alınır ve kanunla 200 milyar lirayı aşamayacağı belirlenmiştir. Bu sınır her yıl yeniden değerlendirilme oranında arttırılacaktır. Ekonomik ve sosyal olaylardaki gelişmeler sonucu düzenlenen kağıtların tutarları artık yüz milyonlarca dolarları bulmakta, bu nedenle ödenecek damga vergileri de ödenemez hale gelmektedir. Uluslararası ilişkilerde bulunacak olan müteşebbislerin önünü bu tür vergilerle kesmemek için böyle bir sınırlama getirilmiştir.

23.11. Harçlar Kanunu (492 Sayılı)

Emlak vergisi kanununda yapılan değişikliklere paralel olarak 492 sayılı Harçlar Kanununun “Tapu ve Kadastro işlemlerinden alınacak harçlar” başlıklı 4 sayılı tarifede harç oranları indirilmiş, böylece harç uygulamasının vergi değerlerini etkilemesini önlemek amaçlanmıştır.

2.4. 4369 Sayılı Yasanın Yürürlüğe Girdiği Dönemde Ekonomik Durum

28 Temmuz 1998 tarih, mükerrer sayılı Resmi gazete de yayımlanarak kanunlaşan 4369 sayılı, çeşitli vergi kanunlarında önemli değişiklikleri kapsayan yasanın özü, yukarıda özetlenmeye çalışılmıştır.

Ancak yasanın yürürlüğe girdiği dönemde, dünyada yaşanan Asya ve Rusya krizleri, Türkiye ekonomisini de olumsuz etkilemiştir. 30 Eylül 1998 tarihinde belirlenen Mali Milat günü ile kayıt altına gireceği düşünülen yaklaşık 20 milyar dolarlık bir blokaj gerçekleşmemiş, ancak 4 milyar dolarlık bir blokaj oluşmuştur¹¹⁷. Türkiye’deki durgunluğun asıl nedeni reel ekonomiden ziyade uluslararası sermaye hareketlerinden kaynaklanan olumsuz konjonktür olmuştur.

İşte böyle bir ortamda yürürlüğe giren vergi yasası, büyük eleştirilere hedef olmuştur. Gelirin sorgulanması nedeniyle bir tedirginlik oluşacağı, yatırım ve tasarrufçuların bundan olumsuz etkilenecekleri beklentisi, toplumda yaygınlaşmıştır.

¹¹⁷ Abdülkadir Küşin (1999) : “Piyasa Gözüyle Vergi”, *Hürriyet*, 1 Ağustos, s.13

4369 sayılı yasanın yürürlüğe girmesinden kısa bir süre sonra Türkiye’de bir seçim yapılmış ve bu vergi yasının hazırlanıp kamuoyuna anlatılmasında önemli çalışmaları olan dönemin maliye bakanı yeni seçim döneminde milletvekili adayı olamamıştır.

Vergilemede daha iyi bir sistemi oluşturmak ve getirmek zor değildir ama şimdikinden daha iyi bir sisteme geçiş adeta bir mayın tarlasıdır. Yeni sistem birçok kişinin yararına olsa bile yürürlükteki sistemden kazançlı olanlar, değişikliklerin her zaman karşısında olacaklardır¹¹⁸.

Bu gerçek bilinmekle beraber, ekonomideki durgunluğu göz önüne alan hükümet, 4369 sayılı yasaı yeniden gözden geçirmiş ve toplumun beklentilerini olumlu yöne çevirmek üzere yasanın yayım tarihinden yaklaşık bir yıl sonra 14 Ağustos 1999 tarihli Resmi Gazete de yayınlanan 4444 sayılı yasa ile, geri adım niteliğinde yeni bazı düzenlemelere yer vermiştir.

Bu düzenlemeler vergi gelirlerini tehlikeye düşürmeyecek düzeyde yapılmaya çalışılmış ve üç yıllık bir geçiş dönemi ertelenmesi olarak sunulmuştur¹¹⁹. Ancak üç yılın sonunda uygulamanın ne olacağı bugün çok kesin değildir.

2.5. 4444 Sayılı Yasa İle Yapılan Düzenlemeler

Bu kanunla yapılan düzenleme ile Gelir Vergisi Kanunda yer alan gelirin tanımında yapılan değişiklik ve mali milat uygulaması üç yıl ertelenmiştir. 1999-2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde eskiye dönmüş ve 4444 sayılı yasa ile “*Gerçek kişilerin gelirleri (Gelir Vergisine) tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*” olarak tanımlanmıştır¹²⁰.

4369 Sayılı Yasada belirtilen Gelirin unsurları;

1- Ticari Kazançlar

2- Zirai Kazançlar

3- Ücretler

¹¹⁸ Graham C. Hockley,(1992) : *Fiskal Policy*, Newyork, s.83

¹¹⁹ Aziz A. Karadeniz, (1999): “Turkey At The Crassroads”, *Economic Dialogue Turkey*, September, s.93

¹²⁰ *Resmi Gazete* 14 Ağustos 1999, s.23786

4- Serbest Meslek Kazançları

5- Gayrimenkul Sermaye İratları

6- Menkul Sermaye İratları

7- Kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve iratlar;

Olarak belirtilirken, 4444 sayılı yasa ile 7.maddede yer alan tanım “Diğer kazanç ve iratlar” olarak yeniden düzenlenmiş ve “Değer artış kazançları” ve “Arızı Kazançlar” olarak belirlenmiştir.

Burada önemli noktalardan biri, değer artış kazançları içinde borsada kayıtlı hisse senetlerinin alım satımından elde edilen gelirlerin halen yer alıyor olmasıdır. 4369 sayılı yasa da değer artış kazancı sayılabilmesi için hisse senetlerinin iktisap tarihinden itibaren 3 ay içinde elden çıkarılmasından sağlanacak kazançların beyana tabi olacağı belirtilmiştir. Bu süre yeni düzenlemede de korunmuştur.

Hisse senetlerinin iktisap şeklinin ne olduğuna bakılmaksızın vergiye tabi olacak iken bu kez hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlarda, ivazsız olarak iktisap olunanlar hariç tutulmuştur.

Değer artış kazancının belirlenmesinde safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve aylarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerle, ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı VUK’nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tesbit olunur. Burada maliyet bedeli kabul edilen tutarlar, endekslenmiş maliyet bedeli kabul edilir ve iktisap tarihinden, gayrimenkullerde 1998 yılı emlak vergisi beyanname verme süresinin sonuna, hisse senetlerinde 1998 yılı sonuna kadar olan süre için yeniden endeksleme yapılmaz.

Gelir Vergisi Kanununun 120 nci maddesinde yer alan geçici vergi ödeme süresi üç aydan altı aya çıkarılmıştır.

4369 Sayılı yasanın geçici 54. Maddesi ile düzenlenmiş bulunan birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin belirlenen gayrisafi tutarı aşanların yıllık gelirlerini beyanname ile bildirmeleri zorunluluğu kaldırılmıştır.

4369 sayılı yasa gereğince beyanname ile bildirilmesi gereken mevduat faizi gelirleri, faizsiz kredi verenlerden alınan kar payı gelirleri ve menkul kıymetlerin geri alım ve satım taahhüdü ile elden çıkarılmasından (repo ve reverse repo) doğan kazançlarının 1.1.1999 - 31.12.2002 yılları arasında beyan edilmeyeceği belirtilmiştir.

Telif kazançları istisnası kapsamında yapılan düzenleme kaldırılmıştır.

Kurumlar Vergisinin 25 inci maddesinde yer alan ve geçici vergi oranını gösteren “üçer aylık kazançları üzerinden %25” oranında ibaresi “%20 oranında” olarak değiştirilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanuna eklenen geçici 28 inci madde ile de kurumların sermayelerini arttırmaları ve yatırıma yönelmeleri veya yatırıma yönelik ortaklık kurmaları yönünde teşvik edici hükümler konulmuştur.

Vergi Usul Kanununda yapılan düzenleme ile vergi ziyası cezası için uzlaşma imkanları yeniden getirilmiştir.

Emlak Vergisi Kanununda yapılan düzenleme ile vergi değerinin belirlenmesi konusu yeniden düzenlenerek, mükellefler gelecek yıl emlak vergisi matrahlarını; bir önceki yıl matrahlarını aynı yılın yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar arttırmak suretiyle bulacaklardır. İlave edilen geçici 18 inci madde ile de 1.11.1999 - 31.12.1999 tarihleri arasında, 1998 genel beyan döneminde emlak vergisi beyannamesi veren mükellefler dilerlerse yeniden beyanname verebileceklerdir.

Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanunu’nda yeniden değerlendirme oranında arttırılarak, inşaat ve tapu harçları düzenlenmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Türk Vergi Sistemi ana hatlarıyla, gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi, harcamalar üzerinden alınan katma değer vergisi ile servet üzerinden alınan emlak vergisi ve veraset ve intikal vergilerinden oluşmaktadır.

Vergilerin mali fonksiyonları nedeniyle, gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergiler ön plana çıkarken, servet vergileri daha çok sosyal amaçlı olarak sistemde muhafaza edilmiştir.

Temel anlamda çağdaş vergi sistemine uygun olan Türk Vergi Sistemi tarihi süreç içinde önemli aşamalardan geçmiştir. Cumhuriyet Türkiye'si, şariat ve fıkıh hükümlerine göre düzenlenmiş bir vergi sistemi devralmış ve 1950 yılına kadar bir taraftan bu sistemin tasfiyesi, diğer taraftan bazı vergilerin sisteme alınması çabasını sürdürmüştür. Nitekim 1944 yılında başlayan hazırlık çalışmalarının ardından 1949 yılında kabul edilen Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları 1950 yılında uygulanmaya başlamıştır. 1960'lı yıllarda Üniversiteler, DPT, TOBB ve Vergi Reform Komisyonu çalışmalarıyla Türk vergi sistemi yeni kurum ve kurallara kavuşmuştur.

1970-80 yılları arasında çok hızlı seyreden bir enflasyon ve dünya petrol krizi vergi sisteminin tüm değer ve normlarını yıpratmıştır. 1980'den sonra yapılan düzenlemelerle güncel beklentilere cevap verilmeye çalışılmış, nihayet 1985 yılında gerçekleştirilen KDV reformu Türk Vergi Sisteminin çağdaş düzeye erişmesinde önemli bir aşama olmuştur. 1994 yılında ülkenin içinde bulunduğu ekonomik krizi atlatmaya yönelik ve devlete gelir sağlama amacıyla bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Devletin ihtiyacı olan vergi toplanamadığı için yeni bir vergi reformu yapılması gerekli görülmüştür. Toplumda vergi sisteminin adil olmadığı konusundaki yaygın kanaat geniş kapsamlı bir düzenlemeyi gerekli kılmıştır. Bu beklentiler sonucu çıkartılan 28 Temmuz 1999 tarihli ve 4369 sayılı yasada 15 adet vergi kanunu yer almış ve genel anlamda verginin yaygınlaştırılması, kayıt dışı gelirlerin kayıt altına alınması, ekonominin gereklerine uygun bir vergi sisteminin oluşturulması alanlarında Türkiye'nin son yıllarda ihtiyacı olan önemli düzenlemeler yapılmıştır.

Bu düzenlemelerin olumlu yönlerini sıralarsak;

1- Gelir vergisinde uygulanan hayat standardı esası kaldırılarak, Anayasa'mızın 73. Maddesi'nin 1. fıkrasında yer alan "Herkes kamusal giderleri karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." hükmünün gereği de yerine getirilmektedir. Hayat standardı esasında, bu esasa tabi mükellefler hayat standardı esasına göre tesbit edilen gelirden aşağı beyanda bulunamamaktaydı. Gelirlerini hayat standardı esasına göre tesbit edilen tutarlara göre ayarlayıp beyan eden, yüksek kazançlı mükellefler daha az vergi ödemekte diğer yandan, kazancı düşük olduğu halde yine aynı esaslara göre tesbit edilen tutarlar üzerinden beyanda bulunan mükellefler de vardı.

Batı ekonomilerinde bir denetim aracı olan hayat standardı esası, maalesef 1980 politikaları çerçevesinde bir tarh sistemi olarak uygulandı. Hayat standardı esası görece düşük gelir grubuna dahil olanlar aleyhine ve yüksek gelirli lehine yük dağılımında adaletsizliğe neden oluyordu. Bu uygulama sonucunda yüksek gelir grubuna dahil yükümlüler arasında kayıt dışına çıkma olasılığı yükseliyordu.

2- Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden, geçmiş yıl vergileri baz alınarak hesaplanan geçici vergi yerine, üçer aylık dönemler itibariyle hesaplanacak cari dönem kazancı üzerinden geçici vergi alınması uygulaması getirilerek, kazandıkça ödeme esasına geçilmektedir.

3- Kayıt dışı ekonominin kayda alınması amacıyla esnaf muaflığı yeniden düzenlenmiş ve ticari kazancın götürü usulde vergilendirilmesinden vazgeçilmiştir. Ayrıca zırai kazançlarda da götürü gider usulüne göre vergilendirme sistemi kaldırılmıştır.

4- Yatırım indirimi müessesesinde yapılan önemli düzenlemelerle sisteme işlerlik kazandırılmaya çalışılmıştır. Düzenleme gereğince bir sonraki yılda yapılacak yatırım harcaması tutarı, yatırım indirimi oranında cari yıl kazancından indirilebilecektir. Ayrıca ilgili yıl kazancından indirilemeyen yatırım indirimi tutarının izleyen dönem kazançlarından indirilmesinde yeniden değerlendirme oranında yapılan endekslemedeki üç yıllık süre kaldırılarak, sürekli hale getirilmiştir. Yap işlet devret modeli yatırımlara yeniden değerlendirme imkanının getirilmesiyle, uygulama teşvik edilmiştir.

5- Sermaye Piyasası Kurulu yatırım araçları, rekabet eşitliği sağlamak amacıyla vergi kapsamına alınarak, sistemdeki bozuk olan tarafsızlık ilkesi sağlanmaya çalışılmıştır.

6- Kanunun en önemli konularından biri vergi tabanının genişletilmesi yönündedir ve bunu sağlamanın ilk adımı olarak gelirin tanımı değiştirilmiş, yasaların kapsamadığı bir gelirin kalmaması amaçlanmıştır. Gelir “tasarruf ve harcama konusu olan her türlü kazanç ve iradın safi tutarı” olarak tanımlanmıştır. Böylece kaynağına bakılmaksızın kişilerin servetindeki artış gelir vergisinin konusunu oluşturacak ve belli şartlarda vergiye tabi tutulacaktır. Bu düzenleme, kayıt dışı işlemlerin kayda alınması ve verginin tabana yayılması bakımından önemlidir. Yapılan bu düzenleme dünya konjktüründe yaşanan olumsuz gelişmelerin Türkiye’deki etkileri nedeniyle, 4444 sayılı yasa ile 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiştir.

7- Yeni yasanın üzerinde durduğu en önemli konulardan biri olarak kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması amacıyla vergi kimlik numarası kullanım zorunluluğu getirilmiştir. Mükelleflerin ülke çapında yaptığı işlemlerin bir merkezden izlenmesi sonucu etkin bir vergi denetimi sağlamayı amaçlayan tek vergi numarası uygulaması önemli bir adımdır ancak tam olarak işleyebilmesi için kurumlar arasındaki otomasyon ağının kurulması gerekir.

8- Vergi yükünün önemli bir kısmını taşıyan ücretli kesimin matrah ve oranlarında yapılan düzenleme ile ücretlilerin vergi yükü hafifletilmiştir.

4369 sayılı yasanın olumsuz yönleri;

1- Yasa ile gelirin tanımı genişletilmiş ancak kimin ne zaman vergilendirileceği genişleyen tanım içinde kamuoyunda önemli soru işaretleri yaratmıştır. Daha hiç uygulanmadan, 4444 sayılı yasa ile gelirin tanımındaki genişleme kısılarak 2002 yılı sonuna ertelenmiştir.

2- Enflasyonun olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla uygulanması gereken enflasyon muhasebesi konusundaki düzenlemeler yeni kanunda yer almamıştır.

3- Limidet şirketlerin kamuya olan borçlarından dolayı şirket ortakları koydukları sermaye oranında sorumlu iken, yeni yasa ile sınır kaldırılmış ve ortaklar

borcun tamamından hisseleri oranında sorumlu kılınmışlardır. Böyle bir uygulama limited şirketlerde hakim olan sınırlı sorumluluk ilkesiyle çelişmektedir.

4- Yeni yasada yer alan düzenlemelerden bir diğeri, mükellefe iadesi gereken verginin vergi idaresince ödenmesinin gecikmesi halinde 6183 sayılı kanuna göre gecikme faizi oranında hesaplanan faiz ödeme yükümlülüğünün, sadece vergi aslına ait olarak belirlenmesidir. Oysa bu uygulamanın 6183 sayılı kanuna göre üzerinden gecikme faizi hesaplanan tüm alacakları kapsamı gerekirdi. Yasaya göre faiz, belgelerin toplanmasından itibaren üç ay içinde iade yapılmaması halinde ödenecektir. Devlet üç aylık süre sonunda iadeyi başlatarak bu süreyi kullanmakta ve mükellefin mağduriyetine yol açmaktadır.

5- Vergi sisteminde çok sık değişikliğe gidilmesi sistemin başarısını olumsuz etkileyen en önemli faktördür. Sık sık getirilen düzenlemelere uyum sağlamak ve bu değişiklikleri sağlıklı bir şekilde uygulamaya koymak, mevzuatı yakından takip etmek güçleşmektedir. 4369 Sayılı yasanın ardından, yasa üzerindeki düzenleyici hükümleri içeren 4444 sayılı yasa ile beraber mevzuatın takibi dahada güçleşmiştir. Vergi yasalarının sıklıkla değiştirilmesi vergi idaresinin etkinliğini azaltırken mükellef vicdanını da rahatsız ederek psikolojik vergi yükünün artmasına neden olmaktadır.

6- Kayıt dışı kazançların kayda girmesi amacıyla yapılan Mali Milat uygulaması ve gelirin tanımının genişletilmesi konusunda yapılan erteleme yerine kararlı uygulamaya devam edilmesi gerekirdi.

7- Dünya artık büyük bir entegrasyona girmiştir. Ekonomik dengeler sadece ülke içindeki ekonomik faaliyetlerle sağlanamayacak kadar geniş alanlardan etkilenmektedir. 4369 sayılı yasanın kanunlaştığı dönemde yaşanan Asya Krizi ve ardından Rusya'daki ekonomik krizin Türkiye'deki etkileri, vergiden hoşlanmayan toplum kesimlerince vergi yasasının sonuçları gibi yansıtılmıştır. Oysa yasanın sonuçları 1999 hatta 2000 yılı sonunda ortaya çıkacakken yasa üzerinde yeniden düzenlemeler yapılmıştır.

gelirlerin yarısı faize gitmektedir. Vergi konusunda bu güne kadar yapılan çalışmalarda amaç vergi gelirlerini arttırmak olduğuna göre, amaca ulaşmak için kamu maliyesini yönetenlerin göstermesi gereken kararlılık, gösterilememiştir. Vergi gelirleri arttırılmadığı sürece de devlet, harcamalarını sürdürüebilmek için borçlanmaya ağırlık vermektedir. Ancak borçlanamadığı dönemlerde de harcamalarını kısmak zorunda kalmaktadır. Kamu yatırım ve tüketim harcamaları toplamının GSYİH'ya oranları incelendiğinde 1980'lerde % 15-17, 1990'lı yılların başında %20, 1994-95 yıllarında %14'dür. 1999'da %18 olacağı tahmin edilmektedir¹²¹. Türkiye'de kamu harcamaları borçlanma sürdürülebildiği sürece artmaktadır. Borçlanma yapılamayan kriz dönemlerinde harcamalar bir miktar düşmüştür.

Türkiye'nin kamu yatırım ve tüketim harcamaları toplamının GSYİH'ya oranını diğer ülkelerle karşılaştırdığımızda OECD 1996 yılı verilerine göre ABD'de %17,5, Almanya'da %22, Fransa'da %22,5, Kore'de %16, Türkiye'de %16 dir. Görülüyor ki diğer ülkelerle karşılaştırıldığında Türkiye'de kamu harcamalarının yüksek olduğunu söylemek mümkün değildir. O halde ortaya çıkan sonuç; Türkiye'nin kamu harcamasının, gelirine göre yüksek olduğu gerçeğidir. Bu durumda Türkiye kamu gelirlerini mutlaka arttırmak ve harcamalardaki etkinlik sorununu çözmek zorundadır. Gelirler arttırılmadığı sürece, kamu açık vermekten korktuğu için yatırımlarını kısmaktadır. Oysa gelişen bir ülke için özellikle altyapı yatırımları vazgeçilmez olmalıdır. Bu gün Türkiye enerji yatırımlarının zamanında yapılamaması nedeniyle enerji darboğazı ile karşılaşmaktadır.

Türkiye Avrupa Birliği'ne giriş yolunda gümrük birliği süreci içindedir. Bir ülkenin toplam kamu gelirlerin GSMH'ya oranı olan vergi yükü; Türkiye'de son rakamlara göre fonlar, sosyal güvenlik kuruluşları kesintileri ve yerel idarelerin topladığı vergiler dahil %27,5'dir. Avrupa Birliği ortalaması %45'dir.

¹²¹ Uygur, 1999 : 9-10

Türkiye'deki hayat standardının Avrupa ülkelerine göre düşük olması nedeniyle Avrupa ortalamasını yakalamak çok zor görünmektedir. Vergi yükü ABD'de %31, Japonyada%29,6, Türkiye bu ülkelere daha yakın rakamlara sahip görünmektedir. O halde vergi ödeyenlerin yükünü arttırmaktan ziyade, vergi kaçakçılığının önlenmesi mutlaka gereklidir. Beyannameli kesimde %50'lik bir kaçak sözkonusudur¹²². Buna kayıt dışı kaynaklardan elde edilen vergilendirilemeyen gelirler de eklendiğinde adil olmayan bir vergi sistemi ortaya çıkmaktadır.

Vergi sistemindeki önemli aksaklıkları ortadan kaldırmak amacıyla hazırlanan 4369 sayılı yasanın yürürlüğe girmesiyle önemli bir adım atılmıştır. Ancak atılan bu adımdan geri dönüş, çok kısa zamanda olmuş ve reformdan beklenen etkiler görülmemiştir.

Oysa devletin vergi gelirlerine ihtiyacının ne derece önemli olduğu, son deprem olaylarında kanıtlanmıştır. 26.11.1999 tarih, 23888 mükerrer sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 4481 Sayılı Kanun ile gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, cep telefonu, emlak ve motorlu taşıt sahipleri, çek kullananlar üzerine ek vergiler salınmıştır. Devlet 4369 sayılı yasanın uygulanmasında kararlılık gösterememiştir. Bu eksiklik ek deprem vergileri ile telafi etmeye çalışılmıştır. Hükümet yetkililerince rant kesiminin vergilendirilmesindeki kaçakların, bu ek vergilerle telafi edileceğinin söylenmesi, kararlı uygulamalardan ziyade, depremin bahane edilerek kolay yolun seçilmiş olduğunu göstermektedir.

Artık siyasilerin, politik kaygıları bir yana bırakıp, kamu gelirlerini artırma yönünde atılan adımları devam ettirmede kararlı olmaları zorunluluktur. Vergi reformu yapmak sihirli bir değnek gibi vergi gelirlerini arttırmamaktadır. Vergi konusunda beklenen gelişmelerin oluşabilmesi için, öncelikle halkın devlete güveninin tam olarak oluşması, ardından tüm ekonomik kesimlerin ve devletin bir uzlaşmaya varması mutlaka gereklidir. Ayrıca vergi yasalarına uyum (tax compliance) konusunda toplum eğitilerek tam bir bilinç oluşturulmalıdır.

¹²² Nurettin Bilici: "Gümrük Birliği ve Maliye Politikası", *Gümrük Birliği Sürecinde Politikalar ve Uygulamalar Semineri*, TCMB, Ankara, s.118-119.

KAYNAKÇA

- Ağar Ö.V. (1999) "Dış Ticaret Mevzuatı" *Dış Ticaret Müsteşarlığı Seminer Notu*, Ankara
- Akalın G. (1994) "Maliye Bilimi Açısından Son Vergi Reformunun Değerlendirilmesi," *Vergi Dünyası*, Sayı:151
- Akbank Kültür Yayını (1980) *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978*
- Akbay M. (1993) *Vergi Reformlarının Ekonomik Temel ve Sonuçları*, Hesap Uzmanları Kurulu Yayını, İstanbul
- Akdoğan A. (1998) *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, 2. Baskı, Ankara
- Aksoy Ş. (1991) *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul
- Aktürk İ. (1996) "Genel Bir Yaklaşımla Türk Vergi Sisteminde Reform Arayışlarının Değerlendirilmesi," *Vergi Dünyası*, Ocak
- Alkin E. (1998) "Kayıt Dışı Ekonomi ve Ekonomik Büyüme," *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Nisan
- Alptemoçin A.K. (1985) "Katma Değer Vergisi ve Uygulaması," *İst. Üniv. İkt. Fak. Maliye Araş. Merk. Konferansları*, 30. Seri
- Altuğ O. (1998) "Kayıt Dışı Ekonomi ve Ekonomik Büyüme," *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Mart
- Arıkan Z. (1998) "4369 Sayılı Vergi Yasasının Boşlukları," *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Ekim
- Arın T. (1985) "Dünyada Katma Değer Vergisi," *İst. Üniv. İkt. Fak. Maliye Araş. Merk. Konferansları*, 30. Seri
- Avşar S. (1997) "1997 Yılı Programı ve Kamu Kesimi Finansman Dengesi" *Edirne Ticaret ve Sanayi Odası Dergisi*, Mart
- Aydemir Ş. (1995) "Kayıt Dışı Ekonomi Üzerine" *Vergi Dünyası*, Sayı 161

- Batirel Ö.F. (1984) "Türk Vergi Yönetimi," *İst. Üniv. Maliye İkt. Fak. Araş. Merk. Konferansları*, 29. Seri
- Batirel Ö.F. (1992) "Çağdaş Vergi Politikası," *İst. Üniv. İkt. Fak. Maliye Araş. Merk. Konferansları*, 29. Seri
- Bilici N. (1998) (1998) "Gümrük Birliği ve Maliye Politikası," *Gümrük Birliği Sürecinde Politikalar ve Uygulamalar*, TC. Merkez Bankası, Ankara
- Bulutoğlu K. (1967) *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul
- Bulutoğlu K. (1978) *Türk Vergi Sistemi*, İstanbul
- Bütçe Sunuş Konuşması (1997) "1998 Mali Yılı," *Maliye Dergisi*, Sayı: 126
- Doğan A. (1983) "1980 Sonrası Türk Vergi Politikası," *Maliye Dergisi*, Mayıs-Haziran
- Doğrusöz B. (1998) "Kayıt Dışı Ekonomi ve Ekonomik Büyüme," *Banka ve Ekonomik Yorumlar Dergisi*, Nisan
- Devlet Planlama Teşkilatı (1995) *Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı*
- Düğer İ.H. (1983) "24 Ocak Kararlarının Uygulama Sonuçları," *Eskişehir Anadolu Üniv. İkt. ve İdari Bil. Fakültesi Dergisi*, Sayı: 2
- Ekşioğlu K. (1994) *Türk Vergi Mevzuatı*, İstanbul
- Erginay A. (1994) *Türk Vergi Kanunları*, Ankara
- Feyzioğlu B.N. (1994) "Devlet Yönetiminde Vergi ve Bütçe," *İst. Üniv. İkt. Fak. Maliye Araş. Merk. Konferansları*, 36. Seri
- Goode R. (1984) "Vergilemenin Sınırı" Çeviren: Ziyaettin Bildirici, *Eskişehir Anadolu Üniv. İkt. ve İd. Bil. Fak. Dergisi*, Cilt II, Sayı: 1
- Gültekin M. (1978) "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası," *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 1
- Hançerlioğlu O. (1993) *Ekonomi Sözlüğü*, Remzi Kitapevi, İstanbul
- Hazine Müsteşarlığı (1999) www.treasury.gov.tr, *İnternet Sayfası*
- Hesap Uzmanları Kurulu (1995) *Türk Vergi Sistemi*

- Hockley C.G. (1992) *Fiscal Policy An Introduction*, Newyork, Çağlayan Kitapevi, İstanbul
- İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mezunları Cemiyeti, "Kamu Maliyesi," *1998 Raporu*
- İstanbul Menkul Kıymet Borsası (1999) *Osmanlıdan Günümüze Türk Finans Tarihi*
- İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası (1998) *4369 Sayılı Yasa İle Değiştirilmiş Vergi Yasaları*
- Kaldor N. (1965) "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergileme," Çeviren:Ziyaettin Bildirici, *Eskişehir And. Üniv. İkt. ve İd. Bil. Fak. Dergisi*, 1983 Haziran, Sayı:2
- Kamu Hesapları Yıllığı* (1995-1996)
- Kamu Hesapları Aylık Bülteni* (Eylül 1998)
- Karadeniz A.A. (1999) "Turkey At The Crossroads," *Economic Dialogue Turkey*, September
- Karaduman M. (1983) "Yeni Vergi Düzenlemelerinin Amaçları," *Maliye Dergisi*, Mart-Nisan
- Karataş C. (1994) "Türkiye'de Kamu Borçları, Vergi Sistemi ve Kamu Harcamaları 1980-1993," *İst. Üniv. Maliye Araş. Merk. Konferansları*
- Karluk R. (1996) *Türkiye Ekonomisi*, İstanbul
- Kazıcı S. (1993) "Vergi Kaçakçılığına Teorik Yaklaşım," *Vergi Dünyası*, Ekim Sayı:146
- Kepenek Y., Yentürk N. (1997) *Türkiye Ekonomisi*, Remzi Kitapevi
- Kırbaş S. (1999) *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitapevi, Ankara
- Kızılot Ş. (1998) *Memleketimden Vergi Manzaraları*, Sabah Yayımları, İstanbul
- Kirmanoglu H. (1994) "Türkiye'de Vergi Reformları, Sosyal İktidarlar ve İktisat Politikaları," *İst. Üniv. Maliye Araş. Merk. Konferansları*, 36. Seri

- Krings R.A. (1992) "Arz Yönlü İktisat," Çeviren: Coşkun Can Aktan, *Dokuz Eylül Üniv. İkt. ve İd. Bil. Fak. Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1
- Küşin A. (1999) "Piyasa Gözüyle Vergi," *Hürriyet* 01 Ağustos 99,
- Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Derneği (1999) *Beyanname Düzenleme Kılavuzu 99*
- Mükellefin Dergisi* (1993) Lebib Yalkın, Sayı:3
- Nadaroğlu H. (1996) *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayıncılık, İstanbul
- Nemli A. (1979) *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası*, Güray Matbaası, İstanbul
- Neumark F. (1975) *Vergi Politikası*, Çeviren: İclal Cankorel, Filiz Kitapevi, İstanbul
- OECD Economic Surveys* (1999) June
- Oyan O. (1989) *Dışa Açılma ve Mali Politikalar*, V Yayınları
- Oyan O. (1984) "24 Ocak Politikası, Ücretler ve Vergi," *Bilim Sanat Dergisi*, Sayı:137
- Öncel M., Kumrulu A., Çağan N. (1995) *Vergi Hukuku*, Ankara
- Önder İ. (1985) "KDV'nin Ekonomik Etkileri," *İst. Üniv. İkt. Fak. Maliye Araş. Merk. Konferanslar*, 30. Seri, Sayı:28
- Özal T. (1981) "Geleceğe bakış," *Türkiye 2. İktisat Kongresi*, DPT. İzmir
- Pamak M. (1982) *Türk Ekonomi ve Maliyesi Üzerine İncelemeler*, Ankara
- Resmi Gazete*, 14 Ağustos 1998
- Şafak M. "Vergilemede Demokrasi," *Vergi Dünyası*, Eylül, Sayı:157
- Şenyüz D. (1992) "Vergi Yapısının Oluşturulması ve Değiştirilmesi," *İst. Üniv. İkt. Fak. Maliye Araş. Merk. Konferansları*, 15. Seri
- Söyler İ. (1997) "Rasyonel Bir Vergi Sistemi İçin Vergi Reformu," *Maliye Dergisi*, Sayı:126

- Taş M. (1992) *Türk Vergi Sistemi Üzerine Bir İnceleme*, Ekin Kitapevi, Bursa
- T.C.Maliye Bakanlığı (1961) *Vergi Reform Komisyonu Genel Vergi Reform Raporu*
- T.C. Maliye Bakanlığı (1978) *Vergi Sorunları Dergisi*
- T.C. Maliye Bakanlığı *Yıllık Raporları* (1980-1987)
- T.C. Maliye Bakanlığı *Vergi İstatistikleri Yıllığı* (1982-1994)
- T.C. Maliye Bakanlığı (1998) *Bir Reformun Anatomisi*
- T.C. Maliye Bakanlığı, *1998 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi*
- T.C. Maliye Bakanlığı (1998) *Vergi Reformu*
- T.C. *Merkez Bankası Raporu* (1988)
- T.C. *Merkez Bankası Raporu* (1990)
- Toprak M.(1996) *Türk Ekonomisinde Yapısal Dönüşümler*, Turhan Kitapevi, Ankara
- Tosuner M., Arıkan Z., Yereli B. (1998) *Türk Vergi Sistemi*, İzmir
- Turhan S. (1983) *Vergi Teorisi ve Politikası*, İstanbul
- Turhan S. (1994) “Rasyonel Vergi Politikası Açısından Türk Vergi Sistemine Genel Bir Bakış,” *İst. Üniv. İkt. Fak. Maliye Araş.Merk.Konferansları*, 36.Seri
- Töre N. (1999) *Avrupa ve Türkiye Konferansı*, Ankara
- Türk İş Yıllığı* (1997)
- Usta A.B. (1993) “Türk Vergi Sisteminin Köklü Bir Değişikliğe İhtiyacı Varmı?” *Hesap Uzmanları Kurulu Konferansı*, No:339
- Uygur E. (1999) “Genel Türkiye Ekonomisi” *T.C.M.B. Seminer Notları*
- Yaşa M. (1998) “Vergi Politikalarıyla İlgili Alternatif Bir Yaklaşım,” *Finans Dünyası*

Yıldırım R. (1989) "Maliye Politikası Açısından Arz Ekonomisi," *Çukurova Üniv.İkt.ve İd.Bil.Fak. Dergisi*, Cilt:3, Sayı:1

Yılmaz H. (1986) "Türkiye'de Vergi Yapısı ve 1980'den Sonra Sektörel Vergi Yüklerinin Gelişimi," *DPT Uzmanlık Tezi*

