

T.C.  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SÖSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
DOKTORA TEZİ

144699

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İSTİSNA VE MUAFİYET UYGULAMALARININ  
VERGİLEMENİN MALİ AMACI BAKIMINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

MEHMET ÖZKARA

DANIŞMAN ÖĞRETİM ÜYESİ  
PROF. DR. NACİ BİROL MUTER

144699

MANİSA

2004

**YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ**  
**TEZ VERİ FORMU**

**Tez No:**

**Konu:**

**Üniv.Kodu:**

**Not: Bu bölüm merkezimiz tarafından doldurulacaktır.**

**Tez yazarının**

**Soyadı: ÖZKARA**

**Adı: Mehmet**

**Tezin Türkçe Adı:** Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi

**Tezin Yabancı Adı:** The Evaluation of Exception and Exemption Practices in terms of Fiscal goal of Taxation in Turkish Tax System

**Tezin yapıldığı Üniversite:** CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ **Enstitü:** SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ **Yılı:** 2004

**Diğer Kuruluşlar:**

**Tezin Türü:** 1- Yüksek Lisans  
2- Doktora X  
3- Tıpta uzmanlık  
4-Sanatta Yeterlilik

**Dili:** Türkçe  
**Sayfa Sayısı:** 222  
**Referans Sayısı:** 186

**Tez Danışmanlarının**

**Ünvanı:** Prof.Dr.

**Adı:** Naci Birol

**Soyadı:** MUTER

**Türkçe anahtar kelimeler:**

- 1- Vergileme
- 2- Vergi harcaması
- 3- Vergi istisnası
- 4- Vergi muafiyeti
- 5-

**İngilizce anahtar kelimeler:**

- 1-Taxation
- 2-Tax expenditure
- 3-Tax exception
- 4-Tax exemption
- 5-

**Tarih:** 13.07.2004

**İmza:**



## ÖZET

Tarihi gelişim sürecinde vergilemenin amaçları, devletin görevlerinin gelişimine paralel bir seyir izlemiştir. Klasik devlet anlayışı, devlete yüklediği görevler itibariyle vergilerin tarafsız ve sadece kamu harcamalarını karşılamak amacına yönelik olmasını savunmuştur. Klasik devlet anlayışına göre sadece kamu harcamalarını karşılamak amacıyla mali amaçla vergi toplanırken, refah devleti anlayışında vergileme ile mali amaçların yanında, ekonomik ve sosyal amaçların da gerçekleştirilmesine çalışılmaktadır. Bu amaçların gerçekleştirilmek istenmesinin sonucu olarak vergi gelirlerinin milli gelire oranı 20. yüzyılın başlarında % 5-15 arasında değişirken, 1930' lardan sonra bu oran giderek artmış ve % 25-40 arasındaki bir düzeye ulaşmıştır. Bu durum, milli gelirin yarısına yakın bir kısmının (harcamalardan da yararlanmak kaydıyla) vergi yolu ile yeniden dağılıma tabi tutulması sonucunu yaratmıştır. Bu nedenle vergileme, 20. yüzyılda devletlerin elinde iktisadi ve sosyal hayatı düzenlemenin ve iktisadi faaliyetleri yönlendirmenin bir aracı olmuştur.

Devletler, toplumsal fayda ve maliyetleri toplumda bireyler arasında kamu harcamaları, kamu gelirleri ve vergi harcamaları aracılığıyla dağıtmaktadır. Çoğu ülkede kamu harcamaları bütçe sürecinden geçirilerek belgeye bağlanırken, vergi harcamaları uygulamasında farklı durumlar ortaya çıkmaktadır. Bazı ülkeler kamu harcamalarında olduğu gibi, vergi harcamalarını da bütçe süreci ile birlikte belgeye dayandırmakta, bazıları bütçe dışında olsa da belgelendirmekte, bazıları ise her hangi bir işlem yapmamakta ve vergi harcamalarının toplumsal fayda ve maliyetleri konusunda bir fikir oluşmamaktadır. Ülkemizde bu sonuncu grup arasında bulunmakta ve vergi harcamaları ile ilgili veriler her hangi bir değerlendirmeye tabi tutulmamaktadır.

Bu çalışmada ülkemizde uygulanmakta olan vergi harcamalarının en önemli bölümünü oluşturan vergi istisna ve muafiyetleri incelenmiştir. İlk sınırlama Türk Vergi Sistemi'nde vergi gelirlerinin yaklaşık olarak dörtte üçünü sağlayan gelir, kurumlar ve katma değer vergileri ele alınarak yapılmıştır. Gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde vergi harcamalarının en önemli bölümünü oluşturan vergi istisna ve muafiyetleri; uygulama amaçları, yürürlük süreleri ve bu düzenlemelerden kimlerin yararlanabileceği ele alınarak açıklanmıştır. Türkiye geneli vergi beyanname özetlerinden yararlanılarak hesaplanması mümkün bulunan vergi harcamaları hesaplanarak, vergi harcamalarının vergilemenin mali amacı üzerindeki etkileri analiz edilmiştir.

## ABSTRACT

The purposes of taxation goes parallel with the development of government duties. In terms of government duties, classical approach has asserted that taxes should be impartial and should only be imposed to cover up government expenditures. According to classical government approach, taxes only ought to be imposed for fiscal purposes in order to meet government expenditures. On the other hand, welfare state approach argues that the aim of taxation should not only be fiscal targets but also be social and economic ones. As a result of this last perspective, while the ratio of tax revenues to gross national product was between 5 to 15 percent at the beginning of 20th century, it has increased gradually after 1930's and has finally reached at the level of 25-40 percent. This fact means that almost half of national product (providing benefiting from expenditures as well) redistributed by means of taxation. Taking all of the above considerations into account, taxation has been a powerful tool for governments to regulate social and economic life in 20th century.

Governments allocate social benefits and costs among individuals through government expenditures, public incomes and tax expenditures. In most countries, while government expenditures have been recorded throughout budget process, a different policy shows up in tax expenditures practice. Some countries, as in government expenditures recording, apply the same policy to tax expenditures via budget process. And some countries have been recording tax expenditures even if they are out of budget process. Furthermore, in some countries nothing has been done regarding recording and documentation. Thus, the benefits and costs of tax expenditures remain vague. Turkey, falls into the last group of this categorization. This results in that evaluation of data regarding tax expenditures remains untouched.

In this study, tax exemption and tax exception which constitute the most important portion of tax expenditures carried out in our country, are examined. Firstly, corporate, value added and income taxes which consist of third-fourth of tax revenues in Turkish tax system, are studied. The tax exemptions and tax exceptions which consist of the most important of tax expenditures in corporate, value added and income taxes are analyzed in terms of the purposes of their application, execution periods and who could benefit from these policies. By benefiting tax return abstracts across Turkey, applicable tax expenditures have been calculated. Lastly, the impacts of tax expenditures on fiscal goal of taxation have been analyzed.

## YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi”adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

....13.../..07.../ 2004



Mehmet ÖZKARA

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 26/04/2004 tarih ve 5/1 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz Maliye Anabilim Dalı Doktora Programı öğrencisi Mehmet ÖZKARA'nın "Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi" Konulu tezi incelenmiş ve aday 13/07/2004 tarihinde saat 10.00 da jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra 30 dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna  OY BİRLİĞİ   
DÜZELTME yapılmasına  \* OY ÇOKLUĞU   
RED edilmesine  \*\* ile karar verilmiştir.

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN  
Prof.Dr.Naci Birol MUTER

ÜYE  
Prof.Dr.Mehmet TOSUNER

ÜYE  
Doç.Dr.Kemal ÇELEBİ

ÜYE  
Doç.Dr.Zeynep ARIKAN

ÜYE  
Yrd.Doç.Dr.Ramazan GÖKBUNAR

Evet Hayır

\*\*\* Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir

Tez, mutlaka basılmalıdır

Tez, mevcut haliyle basılmalıdır

Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.

Tez, basımı gereksizdir.

## İÇİNDEKİLER

YÜKSEKÖĞRETİM KURULU DOKÜMANTASYON MERKEZİ TEZ VERİ FORMU...	i
ÖZET .....	ii
ABSTRACT .....	iii
YEMİN METNİ .....	iv
TEZ SAVUNMA TUTANAĞI.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xii
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ HARCAMASI OLARAK VERGİ İSTİSNA VE MUAFİYET UYGULAMALARI

I-VERGİ GELİRLERİNİN KAMU GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ .....	4
II-VERGİLEMENİN AMAÇLARI .....	5
A) VERGİLEMENİN MALİ AMACI.....	6
B) VERGİLEMENİN MALİ OLMAYAN AMAÇLARI .....	7
1. Vergilemenin Ekonomik Amaçları.....	9
2. Vergilemenin Sosyal Amaçları.....	11
3. Vergilemenin Diğer Amaçları .....	12
III-VERGİ HARCAMASI OLARAK VERGİ İSTİSNA VE MUAFİYETLERİ .....	13
A) VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE KAPSAMI.....	13
B) VERGİ HARCAMASI ÇEŞİTLERİ.....	15
1. Vergi Muafiyeti .....	15
a) Vergi Muafiyeti Kavramı.....	15
b) Vergi Muafiyet Çeşitleri .....	16
2. Vergi İstisnası .....	17
a) Vergi İstisnası Kavramı .....	17
b) Vergi İstisnası Çeşitleri.....	17
3. Vergi Oran İndirimi.....	19
4. Vergi Ertelemesi .....	21
C) VERGİ HARCAMASI UYGULAMA NEDENLERİ.....	23
1. Ekonomik Nedenler.....	23
2. Sosyal Nedenler.....	25
3. İdari Nedenler .....	26
4. Siyasi Nedenler.....	27
D) VERGİ HARCAMALARI VE KAMU HARCAMALARI.....	27
E) VERGİ HARCAMASI STANDARTLARI .....	30
F) VERGİ HARCAMASI ANALİZLERİNİN YARARLARI.....	32
G) VERGİ HARCAMASI HESAPLAMA YÖNTEMLERİ.....	33
H) ÇEŞİTLİ ÜLKELERDE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI.....	35
I) VERGİ HARCAMALARININ AVRUPA BİRLİĞİ UYUM MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	38
İ) VERGİ HARCAMASI HESAPLAMA SORUNLARI.....	40
J) VERGİ HARCAMASIYLA İLGİLİ TARTIŞMALI KONULAR.....	42
K) IMF'İN MALİ SAYDAMLIK İLKELERİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI.....	43

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI

I-GELİR VERGİSİNDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI.....	45
A) TİCARİ KAZANÇLARDA VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI .....	46
1. Genel Olarak Ticari Kazanç Kavramı .....	46
2. Ticari Kazançlarda Muafiyet Uygulamaları .....	47

a) Esnaf Muafiyeti.....	47
b) Dar Mükellef İhracatçı Muafiyeti.....	50
3-Ticari Kazançlarda İstisna Uygulamaları.....	51
a) PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası.....	51
b) Sergi Ve Panayır Kazançları İstisnası.....	52
c) Yatırım İndirimi İstisnası.....	52
d) Olağanüstü Hal Bölgesi Kazanç İstisnası.....	56
e) Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası.....	57
f) Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna.....	58
g) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösterenlerin Kazançlarına İlişkin İstisna.....	59
h) Özürlü Kişi İndirimi.....	59
<b>B) ZİRAİ KAZANÇLARDA İSTİSNA VE MUAFİYETLER.....</b>	<b>60</b>
1. Genel Olarak Zirai Kazanç Kavramı.....	60
2. Zirai Kazançlarda Muafiyet Uygulaması.....	61
3. Zirai Kazançlarda İstisna Uygulamaları.....	62
a) Yatırım İndirimi İstisnası.....	62
b) Teşvik Ödülü İstisnası.....	62
<b>C) SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNA VE MUAFİYETLER.....</b>	<b>62</b>
1. Genel Olarak Serbest Meslek Kazancı Kavramı.....	62
2. Serbest Meslek Kazançlarında Muafiyet Uygulaması.....	63
3. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulamaları.....	64
a) Telif Kazançları İstisnası.....	64
b) Sergi Ve Panayır Kazançları İstisnası.....	65
c) Teşvik Ödülü İstisnası.....	66
d) Özürlü Serbest Meslek Erbabı İle Bakmakla Yükümlü Olduğu Özürlü Kişi Bulunan Serbest Meslek Erbabında Sakatlık İndirimi İstisnası.....	66
e) Olağanüstü Hal Bölgesinde Ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Bulunan İllerdeki Mükelleflere Uygulanan İstisna.....	66
<b>D) ÜCRETLERDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI.....</b>	<b>67</b>
1. Genel Olarak Ücret Kavramı.....	67
2. Ücretlerde Diplomatik Amaçlı Muafiyet Ve İstisna Uygulaması.....	68
a) Diplomat Muafiyeti.....	68
b) Diplomat Muafiyeti Dışında Kalan Yabancı Elçilik ve Konsolosluk Memurlarının Ücretlerine Ait İstisna.....	69
3. Ücretlerde İstisna Uygulaması.....	70
a) Ücretlerde Ekonomik Amaçlı İstisnalar.....	70
aa) Dar Mükellefiyete Tabi Olanların, Döviz Şeklinde Ödedikleri Ücretler.....	70
ab) Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ücretler.....	70
ac) Konut Tedariki veya Tahsisi ile Bunlarla İlgili Olarak Sağlanan Menfaatler.....	71
ad) Toprak Altı Maden İşletmelerinde Çalışan İşçilerin Ücretleri İle İlgili İstisna.....	72
ae) El İle Dokunan Halı, Kilim İşletmelerinde Çalışanların Ücretleri İle İlgili İstisna.....	73
af) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışan Ücretlilerin Ücretlerinde İstisna.....	73
b) Ücretlerde Sosyal Amaçlı İstisnalar.....	73
ba) Hizmetçilerin Ücretleri.....	73
bb) Öğrencilere, Hükümlü ve Tutuklulara ve Düşkünlere Yapılan Bazı Ücret Ödemeleri.....	74
bc) Hizmet Erbabına İşverenler Tarafından Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler.....	74
bd) Taşıma Giderleri.....	74
be) Emekli, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları.....	75
bf) Yabancı Sosyal Güvenlik Kurumlarının Bazı Ödemeleri.....	75
bg) Çırakların Ücretleri.....	75
bi) Devlet Memurlarına Ödenen Yakacak Yardımları.....	76
bj) Tazminat ve Yardımlar ile İlgili İstisnalar.....	76
bk) Amatör Sporculara Ödenen Ücretler.....	77
bl) Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar.....	77
bm) Teşvik, İkramiye ve Mükafatlar ile İlgili İstisnalar.....	78
bn) Vatan Hizmetleri Yardımları ile İlgili İstisnalar.....	78
bo) Üniversite ve Yargı Elamanları Ödenekleri İstisnası.....	78



bö) Tabi Afetlere Maruz Kalanlara Ödenen Tazminatlar .....	79
c) Ücretlerde İdari Amaçlı İstisnalar .....	79
ca) Gelir Vergisinden Muaf Olanların Ve Bazı Çiftçilerin Yanında Çalışan İşçilerin Ücretleri .....	79
cb) Köy Muhtarları ve Bazı Görevlilere Köy Bütçesinden Yapılan Ücret Ödemeleri ile Çiftçi Mallarını Koruma Bekçilerinin Ücretleri .....	79
cc) Gider Karşılıkları ile İlgili İstisnalar .....	79
cd) Teçhizat ve Tayın Bedelleri ile İlgili İstisnalar .....	81
<b>E) GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI .....</b>	<b>82</b>
1. Genel Olarak Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı .....	82
2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulaması .....	82
<b>F) MENKUL SERMAYE İRATLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI .....</b>	<b>84</b>
1. Genel Olarak Menkul Sermaye İradı Kavramı .....	84
2. Menkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulamaları .....	85
a) Bireysel Emeklilik Sisteminden Emeklilik Hakkı Kazananlar İle İlgili İstisna .....	85
b) Her Nevi hisse Senedi Kâr Payları, İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar ve Kurumların İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Verilen Kâr Payları İle İlgili İstisna .....	85
c) Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonolarının Faiz Gelirleri ile İlgili İstisna .....	86
<b>G) DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA İSTİSNA UYGULAMASI .....</b>	<b>87</b>
1. Değer Artışı Kazançları .....	88
a) Genel Olarak Değer Artışı Kazançları Kavramı .....	88
b) Değer Artışı Kazançlarında İstisna Uygulaması .....	88
2. Arızı Kazançlar .....	89
a) Genel Olarak Arızı Kazançlar Kavramı .....	89
b) Arızı Kazançlarda İstisna Uygulaması .....	89
<b>II-KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI .....</b>	<b>90</b>
<b>A) KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYET UYGULAMALARI .....</b>	<b>91</b>
1. Ekonomik Nitelikli Muafiyetler .....	91
2. İdari Nitelikli Muafiyetler .....	92
3. Sosyal Ve Kültürel Nitelikli Muafiyetler .....	94
4. Diğer Muafiyetler .....	97
<b>B) KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNA UYGULAMALARI .....</b>	<b>98</b>
1. Kurumlar Vergisinde Sürekli Vergi İstisnaları .....	98
a) İştirak Kazançları İstisnası .....	98
b) Risturn Kazançları İstisnası .....	100
c) Yatırım Fonları Ve Yatırım Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazançları İstisnası .....	102
d) Rüçhan Hakkı Kupon Satışı Kazancı İstisnası .....	104
e) Emisyon Primi İstisnası .....	104
f) Yurt Dışı İnşaat, Onarma, Montaj Ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası .....	105
g) Yatırım İndirimi İstisnası .....	106
h) Kurumların Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlar .....	107
ı) Türk Uluslar Arası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Elde Edilen Kazançlar .....	108
i) Kanunla Onaylanmış Bulunan Uluslar Arası Vergi Anlaşmalarında Yer Alan İstisnalar .....	108
2. Kurumlar Vergisinde Geçici Süreli Vergi İstisnaları .....	109
a) Gayrimenkul Ve İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar İstisnası .....	110
b) Üretim Tesisleri Ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna .....	110
ba) Üretim Tesislerinin ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Teşvik Belgeli Yatırım Yapmak Üzere Kurulacak Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Konulması .....	111
bb) Üretim Tesislerinin ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Yatırım Yapmak Üzere Yeni Kurulacak Yabancı Ortaklı Anonim Şirketlere Ayni Sermaye Olarak Konulması .....	111
c) Bankalar Arası Devir Ve Birleşme İşlemlerinden Doğan Kazanç İstisnası .....	112
d) Olağanüstü Hal Bölgesinde Ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yatırımlarla İlgili İstisna .....	113
e) Eğitim, Sağlık Ve Spor Tesislerine İlişkin İstisna .....	113
f) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Kurumların Kazançlarına İlişkin İstisna .....	114

### III-KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI

<b>III-KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI</b>	<b>115</b>
<b>A) KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ MUAFİYET UYGULAMALARI</b>	<b>116</b>
1. Esnaf Muafiyeti	116
2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçi Muafiyeti	117
3. Serbest Meslek Erbabı Muafiyeti	117
4. Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolcu Muafiyeti	118
5. Bazı Kamu Kurumları, Meslek Kuruluşları, Siyasi Parti, Sendika, Emekli Ve Yardım Sandıkları İle Bazı Dernek Ve Kooperatif Muafiyeti	119
a) Muafiyet Kapsamına Giren Kuruluşlar	120
b) Muafiyetin Öngörüldüğü Teslim ve Hizmetler	120
ba) Kültür ve Eğitim Amaçlı Teslim ve Hizmetler	121
bb) Sosyal Amaçlı Teslim ve Hizmetler	121
6. Askeri Fabrika, Tersane Ve Atölye Muafiyeti	121
7. Darphane Ve Damga Matbaası Muafiyeti	122
8. Kamu Kuruluşları, Tarımsal Kooperatifler Ve Çiftçi Birlikleri Muafiyeti	122
9. Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Arsa Ve İşyeri Teslimleri	123
10. Konut Yapı Kooperatiflerinin Konut Teslimleri Muafiyeti	123
<b>B) KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARI</b>	<b>124</b>
1. Katma Değer Vergisinde Tam Vergi İstisna Uygulamaları	125
a) İhracat İstisnası	125
b) Deniz, Hava, Demiryolu Taşıma Araçları İstisnası	128
c) Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Liman Ve Hava Meydanı Hizmetleri İstisnası	129
d) Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası	130
e) Teşvik Belgeli Makine Ve Teçhizat Teslimleri İstisnası	131
f) Uluslar Arası Taşımacılık İstisnası	132
g) Diplomatik İstisna	133
2. Katma Değer Vergisinde Kısmi Vergi İstisnaları	135
a) İthalat İstisnası	136
aa) KDV Kanununa Göre Yurt İçinde Teslim Ve İfaları Vergiden İstisna Edilen Mal Ve Hizmetler	136
ab) Gümrük Kanununa Göre, Gümrük Vergisinden Muaf Veya İstisna Edildiği İçin İthalat İstisnası Kapsamına Giren Eşyalar	137
ac) Özel Rejimlerin Uygulandığı Mal Ve Hizmetler	137
b) Bedelsiz Teslim Ve Hizmetler	138
c) Gelir Ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarına Bağlı İstisnalar	139
d) Özel Mülkiyete Konu Gayrimenkullerin Kiralanması	140
e) Banka Ve Sigorta Muameleleri Kapsamına Giren İşlemler	141
f) Külçe Altın, Külçe Gümüş Ve Değerli Kâğıtların Teslimi	142
g) Zırai Amaçlı Su Teslimleri İstisnası	142
h) Boru Hattı İle Millileşmemiş Ürünlerin Taşınması	143
i) Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Bazı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna	143
j) Konut Yapı Kooperatifleri, Kanunla Kurulan Sosyal Güvenlik Kurumları Ve Belediyelere Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri İstisnası	143
k) Varlık Yönetim Şirketlerinin Diğer Mali Kurumlardan Devraldığı Alacaklarının Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi ile İlgili İstisna	144
l) Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna İntikal Eden Mal ve Hakların Teslimi ve Kiralanması ile İlgili İstisna	144
m) Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne Verilen Haber Hizmetleri İstisnası	144
3. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkı Tanınan İstisnalar	145
a) Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin İştirak Hisseleri İle Gayrimenkullerinin Satışı	146
b) Özelleştirme Kanunu Kapsamına Alınan İktisadi Kıymetlerin Satışı ya da Kiralanması	147

**ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**  
**VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİ**  
**İSTİSNALARININ ANALİZİ**

<b>I-GENEL OLARAK TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİLEMENİN AMAÇLARI BAKIMINDAN ANALİZİ</b> .....	<b>149</b>
<b>A) TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN ANALİZİ</b> .....	<b>149</b>
1. Vergi Gelirlerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranları.....	150
2. Vergi Yüktü İle İlgili Büyüklükler .....	152
3. Dolaylı Ve Dolaysız Vergi Gelirleri Oranı.....	157
4. Bütçe Açıkları.....	159
<b>B) TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİLEMENİN MALİ OLMAYAN AMAÇLARI AÇISINDAN ANALİZİ</b> .....	<b>166</b>
1. Türk Vergi Sisteminin Vergilemenin Ekonomik Amacı Açısından Analizi.....	166
a) Fiyat İstikrarı İle İlgili Değerlendirmeler.....	167
b) Tam İstihdamın Sağlanması İle İlgili Değerlendirmeler.....	168
c) Ekonomik Büyüme İle İlgili Değerlendirmeler .....	171
2. Türk Vergi Sisteminin Vergilemenin Sosyal Amacı Açısından Analizi.....	174
<b>II-TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARININ VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>176</b>
<b>A) GELİR VERGİSİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARININ VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>177</b>
1. Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri Ve Önemi .....	177
2. 1997-2002 Döneminde Gelir Vergisi Beyanname Özet Bilgileri .....	178
3. Gelir Vergisinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları .....	179
<b>B) KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARININ VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>180</b>
1. Kurumlar Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri Ve Önemi.....	180
2. 1997-2001 Döneminde Kurumlar Vergisi Beyanname Özet Bilgileri.....	181
3. Kurumlar Vergisinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları .....	182
a) İştirak Kazançları İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri.....	182
b) Yatırım Fonları Ve Yatırım Ortaklıkları Portföy İşletmeciliği Kazançları İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri.....	183
c) Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı Ve Emisyon Primleri İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .....	184
d) Olağanüstü Hal Bölgesinde Ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yatırımlarla İlgili İstisna Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri.....	185
e) İştirak Hisseleri Ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .....	186
f) Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj Ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri.....	188
g) Risturn İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri.....	189
h) Yatırım İndirimi İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .....	191
i) Diğer İndirim Ve İstisnalar Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri.....	193
j) Diğer İndirimler Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .....	194
<b>C) KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARININ VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....	<b>197</b>
1. Katma Değer Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri Ve Önemi.....	197
2. 1997-1998 Döneminde Katma Değer Vergisi Beyanname Özet Bilgileri.....	198
3. Katma Değer Vergisinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları .....	200
a) İhracat İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri.....	200
b) Deniz Hava Ve Demiryolu Taşıma Araçlarına İlişkin İstisna Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .....	201
c) Liman Ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .....	201
d) Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .....	202

e) Transit Ve Uluslar Arası Taşımacılık İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .	203
f) Diplomatik İstisna Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .....	203
g) Sorumluluk Uygulaması Kapsamında Hurda Metal Teslimleri İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri .....	204

<b>DEĞERLENDİRME VE SONUÇ .....</b>	<b>207</b>
-------------------------------------	------------

<b>BİBLİYOGRAFYA .....</b>	<b>213</b>
----------------------------	------------



## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1 : Özel Kanunlarla Muafiyet Kapsamına Alınan Kurumlar .....	94
Tablo 2 : Kurumlar Vergisinde Uygulanan Sürekli İstisnalar .....	109
Tablo 3 : Kurumlar Vergisinde Uygulanan Geçici Süreli İstisnalar .....	114
Tablo 4: Konsolide Bütçe Gelirleri .....	150
Tablo 5 : Genel Bütçe Vergi Gelirleri ile Konsolide Bütçe Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları ( 1989-2002).....	151
Tablo 6 : Türkiye’de Toplam Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Yeri (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç (Milyon TL.).....	153
Tablo 7 : Bazı OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç) GSMH İçindeki Payları .....	154
Tablo 8 : Ücretlilerin Ödediği Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı (Milyar TL.) .....	156
Tablo 9 : Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1980-2002).....	158
Tablo 10 : 1975-2002 Dönemi Kamu Harcamaları ve KKBG’nin Seyri .....	161
Tablo 11 : Türkiye’de Enflasyon Oranları .....	168
Tablo 12 : Türkiye’de İşgücü Piyasasının Yapısı (1.000 kişi) .....	169
Tablo 13 : 1980-2003 Yılları Arasında Türkiye Ekonomisinin Büyüme Hızları.....	171
Tablo 14 : 1980-2003 Yılları Arasında Türkiye’de Kişi Başına GSMH.....	173
Tablo 15 : 1980-2001 Yılları Arasında Türkiye’de Nüfus Artış Hızları .....	173
Tablo 16 : Yıllara ve Hane Gelirlerinin % 20’lik Dilimlere Göre Dağılımı .....	175
Tablo 17 : Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payları.....	177
Tablo 18 : Gelir Vergisi Tahsilatının GSMH’ya Göre Esneklikleri.....	178
Tablo 19 : 1997-2002 Yılları Beyanname Özet Bilgileri (Milyon TL).....	178
Tablo 20 : 1998-2001 Yıllarında Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulaması Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	179
Tablo 21 : Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	180
Tablo 22 : Kurumlar Vergisi Gelirleri Tahsilatının GSMH’ya Göre Esneklikleri.....	181
Tablo 23 : 1997-2001 Yılları Kurumlar Vergisi Beyanname Özet Bilgileri (Milyon TL).....	181
Tablo 24 : İştirak Kazançları İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	182
Tablo 25 : Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıkları Portföy İşletmeciliği Kazançları İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	183
Tablo 26 : Yıllar İtibariyle Yatırım Fonu Sayıları ve Portföy Değerleri .....	184
Tablo 27 : Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı ve Emisyon Primi İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL) .....	185
Tablo 28 : OHAL Bölgesi ve KÖY’lerde Yatırımlarla İlgili İstisnalar Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Kurumlar Vergisi (Milyon TL) .....	186
Tablo 29 : Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarına İlişkin İstisna Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Kurumlar Vergisi (Milyon TL) .....	187
Tablo 30 : Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	189
Tablo 31 : Risturn İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL) ....	190
Tablo 32 : Yatırım İndirimi İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL) .....	191
Tablo 33 : Yatırım İndirimi İstisnasının Esneklikleri (Milyon TL) .....	192

Tablo 34 : Diğer İndirim ve İstisnalar Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	194
Tablo 35 : 1997-2001 Yıllarında Kurumlar Vergisi İstisnaları Uygulaması Nedeniyle Gerçekleşen Net Vergi Kaybının Hesaplanan Kurumlar Vergisine Oranları (Milyon TL).....	196
Tablo 36 : Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	197
Tablo 37 : 1992-2002 Yılları Arasında Katma Değer Vergisinin Esneklikleri.....	198
Tablo 38 : 1997-1998 Yılları Katma Değer Vergisi Beyanname Özetleri (Milyon TL).....	199
Tablo 39 : İhracat İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	200
Tablo 40 : Deniz Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarına İlişkin İstisna Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	201
Tablo 41 : Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	202
Tablo 42 : Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	202
Tablo 43 : Transit ve Uluslar Arası Taşımacılık İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	203
Tablo 44 : Diplomatik İstisna Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL).....	204
Tablo 45 : 1997-1998 Yıllarında Uygulanan KDV İstisnaları Nedeniyle Vazgeçilen KDV'nin Hesaplanan KDV'ye Oranları (Milyon TL).....	205
Tablo 46 : Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Vergi İstisna Uygulaması Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergilerin Kamu Kesimi Borçlanma Gereğine Oranları (Milyon TL.).	206

## GİRİŞ

Bir ülkede uygulanan maliye politikasının fayda ve maliyetleri toplumda bireyler arasında iki şekilde dağıtılabılır. Birincisi, kamu harcamaları yoluyla olanıdır ve bu görülebilir bir mekanizmadır. İkincisi, vergi sistemi ile olup, daha az görülebilen fakat eşit öneme sahip, kamu hizmetleri finansman yükünün yeniden dağılımını sağlayan vergi harcamaları şeklinde olanıdır. Vergi harcaması; vergi muafiyetleri, istisnaları, indirimleri, ayrıcalıklı vergi oranları veya vergi ertelemeleri dolayısıyla ortaya çıkan vergi kayıplarını ifade etmektedir. Bir harcama doğrudan bütçeden yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer alır ve istatistiklerde harcamayı artıran bir kalem olarak görülür. Harcamanın doğrudan yapılması yerine vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde harcama görülmemektedir. Bu harcamadan yararlanan bakımından ise değişen bir şey yoktur, devletten doğrudan yardım almak yerine ödeyeceği vergiyi ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır. Dolayısıyla harcamaların sadece devletin doğrudan yaptığı harcamalar şeklinde ele alınıp analiz edilmesi gerçeği gösterme açısından doğru bir yöntem değildir.

Bir ekonomide vergi harcamaları, kamu harcamalarının yerine ikame edilme gibi önemli bir işlevi yerine getirmektedir. Diğer bir ifadeyle vergi harcamaları, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmesinin bir metodu olarak kamu harcamalarının alternatifini oluşturmaktadırlar. Bu bakımdan bir vergi harcamasının makroekonomik ve mali etkileri, kamu harcamalarınıninkiyle aynı olmaktadır. Bazı vergi harcamaları, kamu harcamalarında olduğu gibi devlet için sürekli gelir kaybı yaratırken, bazıları gelirin geleceğe ertelenmesine neden olmaktadır. Bunlar bir bakıma vergi mükelleflerine verilen faizsiz borç niteliğindedirler.

Vergi harcamalarının aslında bütçede yer alan bir gider kalemi gibi kamu kaynaklarının kullanılmasının bir başka yöntemi olduğu söylenebilir. Kaldı ki vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerin önemli bir bölümü Bakanlar Kurulu Kararları gibi yürütme organının tasarruflarından doğmaktadır. Bu durum vergi harcamalarının da bir kamu gideri olarak; makro ekonomik etkiler ve hükümetlerin maliye politikası tercihleri gibi açılardan değerlendirilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle vergi harcamalarının bütçe süreci ile birlikte değerlendirilmesi zorunluluğu doğmakta ve hükümet bütçelerinin yasama organlarında görüşülmesi gerekliliğinin demokratik gerekçeleri vergi harcamaları için de geçerli olmak durumundadır.

Ayrıca merkezi hükümetin vergi harcamalarının bir rapor olarak bütçe dokümanlarına eklenmesi mali saydamlığın temel gereği olarak nitelendirilmektedir. Vergi harcaması raporları, her bir düzenlemenin kamusal amacını, yürürlük süresini ve bu düzenlemeden kimlerin yararlandığını göstermekte ve önemli vergi harcamaları mümkün olduğunca hesaplanması gerekmektedir. Günümüzde Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ülkelerinin ¾'ü düzenli olarak vergi harcamaları hakkında yıllık rapor yayınlamaktadırlar. Bu ülkelerin yarısı ise bunu bütçe sürecinde yapmakta ve bütçe dokümanları olarak yayınlamaktadırlar. Ülkemizde ise etkin bir vergi harcaması uygulamalarından söz etmek olası görünmemektedir. Vergi sistemimiz içerisinde vergi türü ve gelir kaynağına göre ekonomik ve sosyal amaçlı bazı istisna, muafiyet ve indirimlerden söz edilse de uygulamada sistemli ve bilimsel vergi harcaması olgusunu ön plana çıkarttığını söylemek olanaklı değildir.

Vergi istisna ve muafiyet uygulamaları aracılığıyla bazı ekonomik ve sosyal amaçlar gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Bunlar; yatırımları, tasarrufları, üretimi teşvik etmek, ödemeler dengesini düzeltmek ve yerli sanayi koruyup rekabet gücünü artırarak ekonomik yapıyı değiştirmektir.

Bazı vergi mükelleflerinin ve matrahların özel durumunu genel hükümlere dayanarak dikkate almak mümkün değilse, o zaman özel indirimler şeklinde istisnalar koyma veya bazı kimseler için muafıklar tanımak yoluna gidilebilmektedir. Bazı faaliyetlerin vergilendirilmesinin idari maliyetleri çok yüksek olabilmektedir. Vergi gelirlerinin az, yükümlülerin çok ve dağınık olması yüzünden vergi tahsilatı pek verimli olmayabilir. Böyle durumlarda, bir yandan vergi idaresinin işlerinin kolaylaştırılması, diğer yandan belirli kesimlerin defter ve kayıt sistemini yürütmesindeki güçlükler ve elde edecekleri gelirin düşük olacağı noktasından hareketle, vergi istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilebilmektedir.

Bunların yanı sıra, vergi istisna ve muafiyetlerinden yararlanan kişilerin ve grupların bir baskı grubu olarak çıkarlarını yasama organında daha iyi savunmaları nedeniyle siyasi olarak da vergi istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilebilmektedir.

Günümüzde vergi istisna ve muafiyet uygulamalarında başlıca sorun, güdülen amaçlara ulaşılabilmesi bakımından mükelleflere veya vergi konularına yönelik olarak tanınacak vergi istisna ve muafiyet uygulamalarının düzeylerinin ne olması gerektiği noktasıdır. Vergi istisna ve muafiyet uygulamaları nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri konusunda; ortaya çıkan vergi maliyeti ile sağlanacak ekonomik veya sosyal yarar karşılaştırarak değerlendirme yapmak gerekir. Yoksa, tek yönlü bir değerlendirme yanıltıcı



sonuçlara yol açabilecektir. Dolayısıyla, Türk Vergi Sistemi'nde vergilemenin ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirebilmek için uygulanan vergi istisna ve muafiyetlerin kendilerinden beklenen fonksiyonları ne ölçüde gerçekleştirebildikleri incelenmesi gereken bir konudur.

Bu bağlamda çalışmamızın birinci bölümünde, ülkemizde izlenen maliye politikasının fayda ve maliyetlerinin toplumda bireyler arasında yeniden dağılımını sağlayan vergi harcamaları olarak vergi istisna ve muafiyetleri, kavramsal düzeyde ele alınarak uygulama nedenleri, hesaplama yöntemleri ve çeşitli ülkelerde uygulamalarına değinilecektir.

İkinci bölümde, Türk Vergi Sistemi'nde vergi muafiyet ve istisna uygulamaları incelenecektir. Bu bölümde; Türk Vergi Sistemi'nde vergi gelirlerinin yaklaşık olarak dörtte üçünü sağlayan gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde günümüzde uygulanmakta olan vergi istisna ve muafiyetleri açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde; Türk Vergi Sistemi'nin vergilemenin mali ve mali olmayan amaçlarını ne ölçüde gerçekleştirebildiği, mevcut istatistiki verilerden yararlanılarak açıklanmaya çalışılacaktır. Son olarak, Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi istisna ve muafiyet uygulamalarının vergilemenin mali amacı üzerindeki etkileri analiz edilecektir. Burada, gelir, kurumlar ve katma değer vergisinde önceki yıllarda gerçekleşmiş olan istisna rakamlarının efektif vergi oranları üzerindeki etkileri araştırılacaktır.

Sonuç bölümünde de, genel bir değerlendirme yapılarak ulaşılan bulgular ortaya konulacaktır.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## VERGİ HARCAMASI OLARAK VERGİ İSTİSNA VE MUAFİYET UYGULAMALARI

### I-VERGİ GELİRLERİNİN KAMU GELİRLERİ İÇİNDEKİ YERİ VE ÖNEMİ

Devlet, kamu hizmetlerinin finansmanı için ihtiyaç duyduğu gelirleri çeşitli şekillerde sağlayabilir. Tarihi gelişim sürecinde, önceleri mal ve hizmet şeklinde aynı olarak ödenen mali yükümlülükler sık sık görülmesine rağmen, günümüzde parasal olarak tahsil edilen kamu gelirlerinin başlıca kaynakları, devletin vergileme yetkisine dayanarak zorla tahsil ettiği vergiler, harçlar, şerefîyeler, resimler vb., ile özel iktisadi faaliyetler, borçlanma, emisyon vb. yollardan sağlanan gelirlerdir.<sup>1</sup> Kamu gelirlerinin toplam hacmi ve bileşimi ile her bir gelir türünün yapısı, maliye politikasının amaçları göz önünde bulundurularak devletçe kararlaştırılmaktadır. Çağdaş devletin mali sistemini oluşturan bu çeşitli kaynakların en önemlisi vergilerdir.<sup>2</sup>

Kamusal finansmanın esası olan vergi; kamu hizmetlerinin karşılanması için özel ekonomilerden, kamu ekonomisine hukuki cebir kullanarak, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarımdır.<sup>3</sup> Kamu harcamalarının finansmanında en önemli yeri vergileme yoluyla elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Geniş anlamda vergilemeye, dar anlamda vergi ile ifade edilen gelirler, resimler, harçlar ve şerefîyeler girmektedir. Türkiye’de gerek Konsolide Bütçe gerekse Genel Bütçe Gelirleri içinde vergi gelirlerinin payı % 80 civarındadır ve en önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Konsolide ve Genel Bütçe Gelirleri içinde harçların ve resimlerin payı ihmal edilecek seviyededir. Vergi dışı normal gelirler (kurumlar hasılatı ve devlet payı, devletin mülk gelirleri, faiz, ceza gibi) ve özel gelir ve fonların Konsolide Bütçe Gelirleri içindeki payı % 18 civarındadır.<sup>4</sup>

<sup>1</sup> Naci MUTER vdğ., **Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2003, s.48.

<sup>2</sup> Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993, s.20.

<sup>3</sup> Beyhan ATAÇ vdğ., **Kamu Maliyesi**, TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:949/519, Eskişehir, 2000, s.115.

<sup>4</sup> Tufan ÇAKIR vdğ., **Kamu Maliyesi**, TC. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 1464/778, Eskişehir, 2003, s.149.

## II-VERGİLEMENİN AMAÇLARI

Her türlü kamusal aracın amacı, hiç şüphesiz, devlete ait asli görevlerin gerçekleşmesine hizmet etmektir. Bu anlamda devletin sahip olduğu bir araç olan verginin amacı da devletin amaçlarıyla belirlenmektedir.<sup>5</sup> Vergilemenin amaçları, devletin görevlerinin gelişimine paralel bir seyir izlemiştir. Adam Smith, David Ricardo gibi klasik iktisatçılar liberal anlayışın hakim olduğu bir devlet tasarlamışlar ve ekonominin kendi haline bırakılırsa en iyi şekilde işleyeceği fikrinden hareketle devleti ekonominin dışına itmişlerdir. Bunlara göre devlet, ekonomik ve sosyal amaçlı müdahalelerden kaçınarak kamu harcamalarını düşük tutmak ve bütçe dengesini sağlamak durumundadır. Klasik anlayış, devlete yüklediği görevler itibarıyla vergilerin de tarafsız ve sadece kamu harcamalarını karşılamak amacıyla yönelik olmasını savunmuştur.<sup>6</sup>

Klasik iktisadi düşüncede verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonu “tarafsız, nötr” kalma şeklinde ifade edilmektedir. Devletin faaliyetlerini finanse eden temel kaynak olarak vergi, tamamen mali bir nitelik taşımakta ve fonksiyon üstlenmektedir. Klasik anlayışa göre, ekonomik birimlerin üretim, tüketim, tasarruf, yatırım vb. konulardaki iktisadi karar ve davranışlarını olumlu veya olumsuz yönde etkilemeyen veya değiştirmeyen vergiler “tarafsız vergiler”dir. Buradaki tarafsızlık, tüketici bir nesne olarak kabul edilen ve her türlü faaliyet ve hizmetinde kaynakları tüketen bir kurum olarak görülen devletin asgari seviyede tutulması gereken hizmetleri için temin ettiği kaynakların ekonomik faaliyet ve işleyişe etki etmemesi anlayışına dayalı bir tarafsızlık olmaktadır.<sup>7</sup>

Birinci Dünya Savaşı’nda kamu harcamalarında olağanüstü artışların görülmesi, klasik maliye anlayışının uygulanma şansını yok etmiştir. 1929’ da başlayıp uzun süre devam eden Büyük Buhran’ın ortaya çıkmasıyla, devletlerin mali araçlarla buhrana karşı mücadeleye girişmesi sonucu, klasik anlayıştan tamamen farklı olan müdahaleci devlet anlayışı ortaya çıkmıştır.

İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra ortaya çıkan refah devleti anlayışı ise, devlete fakirlikle mücadele etmek şeklinde yeni bir görev yüklemiş ve bunun sonucu olarak vergilerin gelir dağılımında adaleti sağlamak amacıyla da kullanımı yaygınlaşmıştır. Yine İkinci Dünya

<sup>5</sup>TURHAN, age., s.25.

<sup>6</sup> Naci MUTER, **Vergi Teorisi**, Emek Matbaası, Manisa, 1999, s.48-50.

<sup>7</sup> Fevzi DEVRİM, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş İkinci Baskı, Anadolu Matbaacılık Ltd. Şti., İzmir, 1996, s.181.

Savaşı'ndan sonra, iktisaden az gelişmiş ülkelerin kalkındırılması çabaları vergilerin bu amaçla da kullanılabileceğini ortaya koymuştur.<sup>8</sup>

Devlet anlayışında ortaya çıkan bu değişikliklerin sonucu olarak, vergilemenin amaçları da değişmiştir. Klasik devlet anlayışına göre sadece kamu harcamalarını karşılamak amacıyla mali amaçla vergi toplanırken, refah devleti anlayışında vergileme ile mali amaçların yanında, mali olmayan amaçların da gerçekleştirilmesine çalışılmaktadır.

#### A) VERGİLEMENİN MALİ AMACI

Vergilemenin tarihi olarak en eski ve geleneksel amacı, devlete kamu harcamalarını karşılayacak geliri temin etmektir. Vergiler hazineye bol, yeterli ve sağlam kaynak sağladığı ölçüde mali amacına ulaşmış demektir. Sadece mali amaçla alınmış olsa bile, vergilerin rasyonel bir temele dayanması gerekir. Mali nitelikte rasyonel bir vergilemeyi gerçekleştirebilmek için belirli şartların sağlanması gereklidir. Bunlar;

Birinci olarak vergi yükü adil bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunun için, yüksek gelirlilerin, düşük gelirlilere oranla daha ağır vergilendirilmesi (dikey adalet) ve vergi ödeme gücü açısından eşit durumda olanların da aynı şekilde vergilendirilmesi (yatay adalet) sağlanmalıdır.

İkinci olarak vergilerin tarh ve tahsil giderleri asgari seviyede tutulmalıdır. Buna, veri bir vergi hasılatının elde edilmesi için katlanılması gereken objektif veya reel vergi yükünü en düşük düzeyde tutma ilkesi, yani vergi tarh ve tahsilinin ucuza mal edilmesi ilkesi denilmektedir.<sup>9</sup>

Üçüncüsü ise vergileme piyasada rekabet bakımından tarafsız olmalıdır. Tarafsız vergi, genellikle bireyleri baskı altında tutmayan ve yükümlülerin bir şeyi yapmalarına ya da yapmamalarına sebep olmayan, tercihlerini etkilemeyen vergiler biçiminde tanımlanabilir.<sup>10</sup> Örneğin, tarafsız verginin toplumdaki kişilerin tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını

<sup>8</sup> ATAÇ vdğ., age., s.131.

<sup>9</sup> TURHAN, age., s.34. Şerafettin AKSOY, **Kamu Maliyesi, ( Kamu Harcamaları – Kamu Gelirleri – Devlet Borçları – Bütçe – Maliye Politikası )**, Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998, s.171.

<sup>10</sup> Metin ERDEM vdğ., **Kamu Maliyesi**, Hünkar Matbaası, Bursa, 1998, s.190.

etkilemek suretiyle ekonomideki toplam tasarruf ve yatırımlar ile işgücü arzını değiştirmemesi ve piyasa mekanizmasını aksatmaması gerekir.<sup>11</sup>

Son olarak vergilerin piyasada etkinliği bozmaması, yani yatırımlar, iş gücü arzı ve tasarruf kararlarını olumsuz bir şekilde etkileyerek milli gelirin azalmasına yol açmaması gerekmektedir.<sup>12</sup>

Vergilemenin mali amacının gerçekleştirilebilmesi için, vergi tabanının genişletilmesi, pazar ekonomisinin yaygınlaşması, vergi tarifelerinin oranlı olarak uygulanması, vergi kayıp ve kaçagını asgariye indirecek tedbirlerin alınması ve ülkede vergi ahlakının tesisi ile vergi bilincinin oluşturulması amacıyla gerekli çabaların gösterilmesi gerekir. Ayrıca, idari etkinlik içinde; vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ilişkilerin uyumlu hale getirilmesi, vergi elemanlarının yeterli sayı ve kaliteye ulaştırılması ile vergilendirme işlemlerinin açık, anlaşılır, kolay ve ileri teknoloji ile donatılması da vergiden en yüksek randımanın sağlanması bakımından önemlidir.<sup>13</sup>

Kısaca, vergilemenin mali amacı denildiği zaman, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere herkesten mali gücüne göre, tam rekabet koşullarını ve piyasa mekanizmasını aksatmayacak şekilde, veri bir vergi hasılatını asgari tarh ve tahsil masrafi yapmak suretiyle elde etmesi anlaşılmaktadır.

## B) VERGİLEMENİN MALİ OLMAYAN AMAÇLARI

Tarafsız devletin yerini müdahaleci devlete bırakmasıyla birlikte, tarafsız vergi de müdahaleci vergiye dönüşmüştür. Devletin giderek müdahaleci bir karakter kazanması, geleneksel hizmetlerinin yanı sıra iktisadi ve sosyal alanlarda yeni görevler yüklenmesine sebep olmuştur. Her yeni görev yeni bir harcama, her harcama da vergi gelirlerinde bir artışın meydana gelmesiyle sonuçlanmıştır. Bu sebeptir ki vergi gelirlerinin milli gelire oranı 20. yüzyılın başlarında % 5-15 arasında değişirken 1930' lardan sonra bu oran giderek artmış ve % 25-40 arasındaki bir düzeye ulaşmıştır<sup>14</sup>. Bu, milli gelirin yarısına yakın bir kısmının (harcamalardan da yararlanmak kaydıyla) vergi yolu ile yeniden dağılıma tabi tutulması

<sup>11</sup> AKSOY, age., s.171.

<sup>12</sup> ATAÇ vdğ, age., s.132.

<sup>13</sup> DEVRİM, age., s.181.

<sup>14</sup> Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş. , 10. Baskı, İstanbul, 1998, s.219.

demektir. Böylesine ağır bir verginin, klasiklerin öngördüğü anlamda tarafsız olması istense de mümkün değildir. Kaldı ki vergi, 20. yüzyılın müdahaleci devletinin elinde iktisadi ve sosyal hayatı düzenlemenin ve iktisadi faaliyetleri kendisinin saptayacağı istikametlere yöneltmenin de bir aracıdır.

Vergilemenin mali amacının yanında mali olmayan amaçlarının da bulunduğu, merkantilizm ve kameralizm dönemlerinde ileri sürülmeye başlanmıştır. Merkantilistler, devletin ihracatı arttırma amacını gerçekleştirmek için vergi politikasının bir araç olarak kullanılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir.

19. yüzyılın sonunda, Adolph Wagner “verginin ilk ve en önemli mali amacı yanında sosyo-politik bir amacı daha vardır ki, serbest mübadele rejiminin servet bölüşümünde doğurduğu haksızlıkları gidermektir.” demek suretiyle vergilemenin sosyal amacının önemini vurgulamıştır. Wagner’e göre; artan oranlı vergilerle çok kazananın daha yüksek oranda ve daha fazla vergi almak suretiyle piyasa düzeninin sağlayamadığı adil gelir dağılımının sağlanması gerekmektedir.

1929 Dünya Ekonomik Buhranı’nın ortaya çıkmasıyla, J. M. Keynes, “İstihdam, Faiz ve Paranın Genel Teorisi” adlı eserinde; verginin sadece kamu harcamalarını karşılayan veya gelir ve servet dağılımındaki dengesizlikleri gidermek suretiyle sosyal adaleti sağlayan bir kamu geliri türü olmadığını açıklamıştır. Keynes’e göre, verginin mali ve sosyal amaçları yanında ekonomik amaçları da bulunmaktadır. Vergilemenin ekonomik amaçları, yani ekonomik hayat üzerindeki etkisi çok yönlüdür. Özellikle optimal kaynak dağılımı ve adil gelir dağılımının sağlanması ile ekonomik istikrar ve ekonomik büyümenin gerçekleştirilmesinde vergiler son derece etkin rol oynamaktadır.<sup>15</sup>

İkinci Dünya Savaşı’ndan sonra, modern büyüme teorisinin kaydettiği gelişmelerle birlikte bilimsel düzeydeki araştırmaların merkezini sadece, üretim ve istihdam seviyesinde beliren geçici nitelikteki dalgalanmaları yumuşatmak değil, aynı zamanda sürekli ve yüksek oranlı bir iktisadi büyümeyi gerçekleştirme amacı oluşturmaya başlamıştır. Bu nedenle, maliye bilimi de 1950’lerin ortalarından itibaren uzun dönemli iktisadi büyüme sorunlarıyla ilgilenmiş ve vergi politikası iktisadi gelişmenin gerçekleştirilmesi yönünde kullanılmıştır.

Verginin mali olmayan amaçları konusundaki tartışmalar, fonksiyonel maliyenin kurucusu A.P.Lerner tarafından vergilemenin mali amacının reddedilmesi suretiyle, en yüksek

---

<sup>15</sup> AKSOY, age., s.173.

noktaya ulaşmıştır. Lerner'e göre, devlet kamu hizmetlerini görmek için gerekli olan parayı, para basmak suretiyle de sağlayabilir. Onun için vergilemenin mali amacı yoktur denilebilir. Vergileme yoluyla toplumdaki kişilerin satın alma gücünü azaltmak veya çoğaltmak suretiyle toplam talebi ve dolayısıyla tam istihdamı gerçekleştirmek ve devam ettirmek mümkün olmaktadır. Konjonktürün yükselme dönemlerinde enflasyonist bir eğilim söz konusu olunca vergiler yoluyla toplumu oluşturan kişilerin satın alma gücünü azaltarak, yani ekonomideki likiditeyi azaltarak toplam talebi kısmak gerekir. Konjonktürün daralma döneminde ise tam bunun aksi yapılmak suretiyle toplam talebi arttırmak gereklidir. Diğer bir ifadeyle, konjonktürün daralma aşamasında ise, vergileri azaltmak veya kamu harcamalarını borçlanma veya para basmak suretiyle elde edilen kamu gelirleriyle karşılamak gereklidir. Böylece vergiler iktisat politikası aracı olarak kullanılmış olmakta ve vergilerin mali amacı reddedilmektedir.

Modern maliye ilmi ise, hem klasik iktisatçı ve maliyecilerin "verginin sadece mali amacı vardır ve vergi tarafsız olmalıdır" şeklindeki yaklaşımlarını, hem de A. P. Lerner'in fonksiyonel maliye yaklaşımını reddederek, vergilemenin mali amacının yanında, mali olmayan amaçlarının da olabileceğini ve olması gerektiğini kabul etmiş bulunmaktadır.<sup>16</sup>

Bu konuda en fazla araştırma yapan maliyecilerden biri olan Neumark'a göre; modern maliye bilimi için önemli olan sorun, verginin, mali olmayan amaçlar için kullanılıp kullanılmayacağı değil, aksine böyle bir amacın gerçekleştirilmesi için belirli bir vergisel önlemin uygun olup olmadığıdır. Her halükarda, Neumark'a göre iktisat politikası, devlete gelir sağlamanın dışında kalan amaçların gerçekleştirilebilmesi için vergi politikasından yararlanabilir. Vergi politikasının her iki fonksiyonu aynı değerde olmakla beraber, esas ağırlığın mali fonksiyonda olması zorunludur.<sup>17</sup>

Modern maliyecilere göre, vergilemenin mali olmayan amaçları; ekonomik, sosyal ve diğer amaçlar şeklinde gruplandırılabilir.

## 1. Vergilemenin Ekonomik Amaçları

Vergileme ile ulaşılmak istenen ekonomik amaçlar, ekonomik istikrar ve ekonomik büyüme ve gelişmenin sağlanmasıdır. Bir ekonomide, ekonomik istikrarın sağlanması için iki konunun birlikte gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunlardan bir tanesi fiyat istikrarı, diğeri

<sup>16</sup> TURHAN, age., s.29

<sup>17</sup> TURHAN, age., s. 30

ise, tam çalışmadır. Gerçekten bir ekonomide düşük bir üretim düzeyinde istikrarlı bir fiyat düzeyi arzulanmadığı gibi, hızla yükselen bir fiyat düzeyinde de maksimum üretim düzeyi istenmemektedir. Yalnızca hem istikrarlı fiyatların hem de tam istihdamın mevcut olduğu bir ekonomide ekonomik istikrar tam olarak gerçekleşmektedir.<sup>18</sup>

Fiyat istikrarsızlığı genelde fiyatlar genel düzeyinin sürekli olarak yükselmesi (enflasyon) şeklinde olmaktadır. Enflasyon ise özünde toplam talebin toplam arzı aşmasının bir sonucudur. Bunu önlemek için vergi politikası talep fazlasını emecek şekilde düzenlenmelidir. Bu amacı çok ön plana çıkararak bazı maliyeciler “vergilemenin amacı bireylerin ellerinde daha az para bırakmaktır” şeklinde bir yorum dahi getirmişlerdir.

Tam istihdamın sağlanamaması ise, toplam talep seviyesinin düşüklüğünden veya yapısal bazı nedenlerden (hızlı nüfus artışı, eğitimsizlik, tarımda makineleşme, sermaye birikiminin yetersizliği vs.) kaynaklanabilir. Vergi politikası yapısal işsizliğin önlenmesinde etkin değildir. Ancak talebin arzdan düşük olmasıyla oluşan konjonktürel işsizlik var ise vergi yükü azaltılarak talebin artması sağlanabilir.<sup>19</sup> Sadece bu amacın gerçekleştirilebilmesi için istihdamı artırıcı yatırımların belirli bir süreyle vergi kapsamı dışında tutulması sağlanabilir.

Gelişmiş ülkelerde ekonomiye dışardan fazla bir müdahale yapmadan ekonominin iç dinamiği ile ekonomik büyümenin gerçekleşeceği genellikle kabul edilmesine karşın, az gelişmiş ülkelerde sosyo-ekonomik yapının değiştirilmesi için ekonomiye dışardan bilinçli müdahaleler gerekmektedir. Bu nedenle, kamu ekonomisi değişikliklerinin yani kamu gelir ve harcamalarının, toplam talep ve ekonomik büyüme ve gelişme üzerindeki etkileri gittikçe önem kazanmaktadır. Örneğin, vergi politikası ile işgücünü nitelik ve nicelik bakımından değiştirmek suretiyle emek arzı artırılabilen, özel tasarruf ve yatırımlar teşvik edilmek suretiyle sermaye birikimi hızlandırılabilen, dinamik bir üretim faktörü olarak kabul edilen teknolojik gelişme teşvik edilebilmektedir.<sup>20</sup>

Vergi politikası ile işgücünün nitelik ve niceliğinin değiştirilebilmesi için; ekonomi için özel önem taşıyan alanlarda çalışanların diğerlerine göre daha hafif vergilendirilmesi yoluna gidilebilir. Aynı şekilde, özel tasarruf ve yatırımları teşvik etmek için de yeni yatırımların belirli bir süre vergi kapsamı dışında kalması sağlanabilir.

<sup>18</sup> Beyhan ATAÇ vdğ., **Maliye Politikası**, TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:887/475, Eskişehir, 1995, s.22.

<sup>19</sup> ATAÇ vdğ. **Kamu Maliyesi**, s.132.

<sup>20</sup> AKSOY, age., s.177.



Vergi politikası ile ekonominin bazı sektörleri teşvik edilebildiği halde, ekonominin tümü bakımından ekonomik büyüme süreci başlatılmak istenirse o zaman kamu harcamaları ve borçlanma politikası ile amaca ulaşılmaya çalışılmaktadır. Diğer bir ifadeyle, ekonominin münferit dallarının teşvikinde vergi politikası, tümünün teşvikinde ise kamu harcamaları ve borçlanma politikası bir araç olarak kullanılmaktadır.<sup>21</sup>

## 2. Vergilemenin Sosyal Amaçları

Vergilemenin sosyal amacı özellikle piyasa mekanizmasının gerçekleştiremediği adil gelir ve servet dağılımının sağlanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Piyasa ekonomisi kurallarına göre gerçekleşen bir gelir ve servet dağılımı her zaman adil olmamaktadır. Bunun için devletin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme yönünde piyasaya müdahale etmesi gerekir. Çünkü, adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesi sosyal devlet anlayışının ve sosyal adaletin bir gereği olmaktadır.

Bir vergi sistemini oluşturan vergilerin ve bunlarla ilgili uygulamaların etkinliğine bağlı olarak ortaya çıkan etkilerin, ülkenin sosyal ve ekonomik yapısı üzerinde önemli sonuçları söz konusudur. İzlenen vergi politikası ile bir taraftan ekonomik, sosyal ve mali sorunlara çözüm bulunmasına çalışılırken, diğer taraftan özellikle vergiler açısından ortaya çıkacak yük dağılımının vergide adalet ilkesinin gerekleri göz önünde bulundurulmak suretiyle yapılmasına çaba gösterilmektedir.<sup>22</sup>

Devlet vergileme yoluyla sağladığı gelirlerinin bir kısmını çeşitli kamu harcamaları şeklinde düşük gelir gruplarına veya hiç geliri olmayanlara transfer harcamaları şeklinde aktarabilmektedir. Bazen de finansmanı vergi gelirleriyle karşılanan mal ve hizmetleri düşük gelirlilere bedelsiz, ya da düşük bedelle yani maliyet bedelinin altında satmak suretiyle de gelir dağılımında adalet sağlamaya çalışabilir. Ayrıca, toplumu oluşturan kişiler arasında vergi yükünün adil dağılımının sağlanması için gerekli önlemlerin alınması da verginin sosyal amacı bakımından büyük önem taşımaktadır. Nitekim gelir vergisi sistemlerinde “en az geçim indirimi” veya “genel indirim”, “artan oranlılık” ve emek gelirlerinin sermaye gelirlerine

<sup>21</sup> AKSOY, age., s. 178.

<sup>22</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi, Yayın No; 137-1 / 9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1980, s.25.

nazaran daha hafif vergilendirilmesini teşkil eden “ayırma ilkesinin” uygulanmasının adil bir vergilemenin ve verginin sosyal amacının gerçekleşmesinde önemi büyüktür. Bu hususun gerçekleşmesi için yüksek gelir elde edenlerden daha yüksek oranda ve daha fazla vergi alınması suretiyle orta ve düşük gelirlilerin vergi yükünü hafifletmek gerekmektedir.<sup>23</sup>

### 3. Vergilemenin Diğer Amaçları

Vergilemenin bahsettiğimiz genel ve refahı artırmaya yönelik amaçları dışında bazı özel amaçlarla kullanımı da mümkündür. Bunları da kısaca şu şekilde özetleyebiliriz:

-Ülkenin kendi kendine yeterliğini sağlamak (otarşi) amacıyla, etkin ve rasyonel olmasa da bazı sektörlerin (savunma, gıda gibi) yurt içinde kurulması ve geliştirilmesi arzulanabilir. Bunun için bu tür malların ithalatına çok yüksek vergiler konulabilir veya bu tür mallar için büyük çaplı vergi teşvikleri sağlanabilir.

-Vergileme tekel niteliğindeki firmaların aşırı kârlar elde etmesini önlemek amacıyla kullanılabilir.

-Olumsuz dışsallıkları olan firma ve endüstrilerin yol açtıkları dışsal maliyetler vergiler yoluyla içselleştirilebilir. Örneğin, çevreyi kirleten ve halk sağlığına zarar veren firmalara ek vergiler konulabilir.

-Vergileme, nüfus politikasıyla ilgili olarak da kullanılabilir. Örneğin, nüfus artışını teşvik için evli mükelleflerin vergi yükleri azaltılabilir. Geçmişte Fransa’da “bekarlık vergisi”, Almanya’da “evlilik yardımı” uygulamaları buna örnek teşkil etmektedir. Batı Avrupa ülkeleri günümüzde de evliliği ve çocuk sahibi olmayı vergi indirimleri ve yardımlarla teşvik ederek nüfus artışını hızlandırmaya çalışmaktadırlar.<sup>24</sup>

Görüldüğü gibi, vergileme aracılığıyla birçok amacın bir arada gerçekleştirilmesine çalışılmaktadır. Hiç şüphesiz, vergi politikasına ilişkin amaçların gerek sayısının, gerekse yoğunluğunun sürekli olarak artması, bunlar arasında çıkabilecek çatışmaların yarattığı durumun, daha ciddi bir sorun olmasına yol açmaktadır.<sup>25</sup>

Günümüzde; ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak toplumsal ihtiyaçların miktar ve bileşiminde ortaya çıkan değişiklikler, modern devlet anlayışının

<sup>23</sup> AKSOY, age., s.174.

<sup>24</sup> ATAÇ vdğ., age.,s. 133.

<sup>25</sup> Salih TURHAN, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları No; 3650/435/57, Elektronik Ofset, İstanbul, 1979, s.52.

yarattığı görev ve fonksiyonlar, devletlerin sadece mali amaçla değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirici doğrultuda vergi politikası uygulamalarını zorunlu bir hale getirmiştir. Ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilebilmesi için ise, vergi sistemlerine çeşitli koruyucu veya özendirici vergi önlemlerine başvurulması gerekmektedir. Bütün ülkelerde, bir kısmı sosyal ve kültürel, bir kısmı ekonomik, mali ve idari nedenlerden kaynaklanan çeşitli koruyucu veya özendirici vergi önlemlerine başvurulduğu görülmektedir. Koruyucu veya özendirici uygulamaları gerçekleştirmek için, vergiler aracılığıyla devletin yaptığı harcamalar, vergi harcamaları olarak nitelendirilmektedir.

### III-VERGİ HARCAMASI OLARAK VERGİ İSTİSNA VE MUAFİYETLERİ

#### A) VERGİ HARCAMASI KAVRAMI VE KAPSAMI

Bir ülkede izlenen maliye politikasının fayda ve maliyetleri toplumda bireyler arasında iki şekilde dağıtılabilir. Birincisi, kamu harcamaları yoluyla olanıdır ki, bu görülebilir bir mekanizmadır. İkincisi, vergi sistemi ile olup, daha az görülebilen fakat eşit öneme sahip, kamu hizmetleri finansman yükünün yeniden dağılımını sağlayan, vergi harcamaları şeklinde olanıdır.<sup>26</sup>

Bir harcama doğrudan bütçeden yapıldığında, toplam harcamalar içinde yer alır ve istatistiklerde harcamayı artıran bir kalem olarak görülür. Harcamanın doğrudan yapılması yerine, vergiden çeşitli şekillerde vazgeçilerek yapılması halinde harcama görülmemektedir. Bu harcamadan yararlanan bakımından ise değişen bir şey yoktur. Devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi ödemeyerek aynı faydayı sağlamaktadır. Dolayısıyla harcamaların sadece devletin doğrudan yaptığı harcamalar şeklinde alınıp analiz edilmesi gerçeği gösterme açısından doğru bir yöntem değildir. Devletin bütçe sistemi içerisinde yaptığı harcamalara görev zararları ve vergi harcamaları da eklendiğinde, gerçek harcamaların çok daha yüksek olduğu görülecektir.<sup>27</sup>

Belli faaliyetleri desteklemek için devletin alacağı gelirden vazgeçmesi kamu maliyesi literatüründe “vergi harcaması” olarak adlandırılmaktadır.<sup>28</sup> Vergi harcaması genel olarak,

<sup>26</sup> Filiz GİRAY, “Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt XXI, Sayı 1, 2002, s.27.

<sup>27</sup> TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, *Vergi Harcamaları 2001 Yılı*, Ocak/2001, Ankara, s.v.

<sup>28</sup> Javad Shirazi KHALILZADEH, Anwar SHAH, “Tax Reform in Developing Countries”, *Finance & Development*, Vol:28, No:2, 1991, s.44.

vergi sistemi yoluyla devletin vazgeçtiği gelir olarak tanımlanabilir. Bu harcamalar temelde vergi sistemi içerisinde ortaya çıkan ve vergi kaybına yol açan uygulamalardır.<sup>29</sup> Vergi harcaması yaygın olarak; belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak tanımlanır.<sup>30</sup>

Bu tanım bağlamında vergi harcaması kavramı temel iki unsuru içermektedir. İlk unsur; hükümetlerin birtakım ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlarını vergi yoluyla gerçekleştirebilmeleri için vergi yapısında yer alan özel koşulları içermektedir. Özel koşullar devlet destekleriyle; yoksul aileler, emekliler gibi belirli sosyal grupların refahını arttırma veya yatırım, tasarruf, imalat veya ihracatı teşvik etmek gibi ekonomik amaçları gerçekleştirmek üzere oluşturulurlar.<sup>31</sup>

İkinci unsur ise; vergilerin normatif yapılarını oluşturan hükümler olup, bir verginin varlığı ve uygulanması için zorunlu unsurlardır. Bunlar; vergi matrahı, konusu, vergileme dönemi, oran ve tarifeler, istisna-muafiyetlerin düzeyi, vergileme yetkisinin alanını ve vergi idaresini belirlemeden oluşmaktadır. Ancak temel vergi yapısı ve vergi harcamaları arasında açık sınır çizmede önemli kavramsal sorunlarla karşılaşılabilir.<sup>32</sup>

Vergi harcaması olgusu, sanılanın aksine ilgili yükümlülükler çerçevesinde vergi toplanmasına yönelik harcamaları değil, sosyo-politik amaçlı uygulamalara yönelik vergi sisteminde (veya yasalarında) oluşturulabilecek mali teşvikler bazındaki muafiyet, istisna, vergi indirim ve diğer mali yükümlülüklerle ilişkin terkin ve indirimleri ifade etmektedir.<sup>33</sup> Mali teşviklerle ifadelendirilebilecek sosyo-politik amaçlı bu uygulamaların toplam kamu gelirlerine olan oransal değeri de, vergi harcamaları olgusunun dönemsel kantitatif değerini

<sup>29</sup> Kemal COŞKUN, Yasin BİLEN, "Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye'sinde Vergi Harcamaları", **Vergi Dünyası**, Sayı 246, Şubat 2002, s.161.

<sup>30</sup> OECD, "A Review of the Issues and Country Practice", **Tax Expenditures**, Paris, 1984, s.168'den aktaran; GİRAY, agm., s.28.

<sup>31</sup> L. MAKTOUF ve S. S. SURREY, "Tax Expenditures Analysis in Less Developed Countries", Richard M. BIRD ve Oliver OLDMAN (Ed.), **Taxation in Developing Countries**, John Hopkin Üniversitesi Press, 1990, s.204'den aktaran; GİRAY, agm., s.28.

<sup>32</sup> OECD, **Tax Expenditures** 1984'den aktaran; GİRAY, agm., s.28.

<sup>33</sup> Dale G. BAILS, "The Effectiveness of Tax-Expenditure Limitations: A Re Evaluation", **American Journal of Economics and Sociology**, Vol. 49, No.2, April, 1990, s.224-225'den aktaran Niyazi ÖZKER, "Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği", <<http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm>>, (Erişim Tarihi: 28.07.2003), s.2

vermektedir.<sup>34</sup> Uygulamada vergi harcamaları; vergi muafiyet ve istisnaları, vergi oran indirimi, vergi erteleme şeklinde yer almaktadır.<sup>35</sup>

## B) VERGİ HARCAMASI ÇEŞİTLERİ

### 1. Vergi Muafiyeti

Bir ülkede sosyal sınıf farkı gözetmeksizin, vergi kapsamına giren iktisadi unsurların, vergi ödeme güçlerine göre vergi vermeleri genel kuraldır. Ancak, söz konusu genel kuralın, çeşitli muafiyet ve istisna uygulamalarıyla ya da indirim yoluyla dışına çıkılmaktadır. İstisna ve muafiyet kavramları; vergi konusuna ve yükümlüsüne konulmuş sınırlamalar ile ilgilidir. Bilindiği gibi her vergi, konusu üzerinde objektif bir yükümlülük, yükümlü kıldığı kimseler bakımından subjektif bir yükümlülük sayılmaktadır. Bu bakımdan her vergi bir taraftan konusuna giren mal, hizmet ve çeşitli işlemleri, diğer yandan yükümlü tuttuğu kimseleri yakından ilgilendirmektedir. Ancak vergi yükümlülüğü gerek objektif, gerekse subjektif olsun, hiçbir zaman mutlak değildir. Çeşitli ekonomik ve sosyal düşüncelerle konu ve yükümlülük, zaman ve yere göre daraltılmakta ya da genişletilmektedir. Bunun doğal sonucu olarak bir kısım konu ya da kişiler vergileme alanının dışında kalmaktadır.<sup>36</sup>

#### a) Vergi Muafiyeti Kavramı

Muafiyet; vergi kanunlarına göre, kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça vergi mükellefiyeti dışında bırakılması demektir.<sup>37</sup> Vergi hukuku bakımından yapılan bu tanımdan anlaşılacağı üzere, bir vergi kanununun hükümlerine uygun olarak, esas itibarıyla mükellef olması gereken bazı kişiler veya kişi gruplarının, örneğin dernek veya vakıfların, aynı kanunun açık hükümleriyle o verginin mükellefi sayılmaması, muafiyet olarak adlandırılır.<sup>38</sup> Uygulamada, gelir elde etmelerine rağmen, bazı kişiler vergiden muaf

<sup>34</sup> Dale G. BAILS, "A Critique on The Effectiveness of Tax-Expenditure Limitations", **Public Choice**, Vol.:38, No.2, April, 1982, s.134-135'den aktaran ÖZKER, agm.,s.2.

<sup>35</sup> J.W. HUGHES, J. MOTEKAT, "Tax Expenditures for Local Governments", **Public Budgeting & Finance**, Winter, 1988, s.68

<sup>36</sup> Nihat EDİZDOĞAN, **Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.77.

<sup>37</sup> Emine ORHANER, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2000, s.150.

<sup>38</sup> Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s.45.

tutulabilmektedir. Ancak, bir kişinin vergiden muaf olabilmesi için, kendi şahsı bakımından, kanunlar gereğince belirlenmiş şartlara sahip olması gerekmektedir.<sup>39</sup>

#### b) Vergi Muafiyet Çeşitleri

Vergi muafiyetleri; tam muafiyet-kısmi muafiyet, devamlı muafiyet-geçici muafiyet, mutlak muafiyet-şarta bağlı muafiyet olarak üç grupta incelenebilir.

**-Tam muafiyet-Kısmi muafiyet:** Tam muafiyete örnek, GVK.'nın 9. maddesinde yer alan esnaf muafılığı verilebilir. Söz konusu madde hükümlerinde belirtilen şartlara sahip olan esnaf gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Kısmi muafiyete örnek 29.7.1998 tarihinde yürürlükten kaldırılan G.V.K. md. 17'deki "Göçmen ve Mülteci Muafılığı" gösterilebilir. İlgili maddeye göre; "İskan Kanunu" hükümlerine göre göçmen ve mülteci sayılanlarla, yerleştirilenlerin, mezkur kanunda kazanç vergisi muafılığı için konulan kayıt, şart ve sürelerle bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların 18.000.000- lirası gelir vergisinden müstesnadır. Muafiyetin süresi, yurda geldiği tarihi izleyen takvim yılı başından itibaren beş yıl idi.

**-Devamlı muafiyet-Geçici muafiyet:** Devlete, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köy tüzel kişiliğine, kanunla kurulan üniversitelere ait binaların sürekli olarak bina vergisinden muaf olması da devamlı muafiyete örnek teşkil etmektedir. ( Emlak V. K. md. 4/a )

Geçici muafiyet örneği Emlak V. K. md. 5/a'da yer almaktadır. Buna göre; "Mesken olarak kullanılan bina ya da apartman dairelerinin 50.000- liradan az olmamak üzere vergi değerinin ¼ ü, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren beş yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır."

**-Mutlak muafiyet-Şarta bağlı muafiyet:** Şarta bağlı muafiyete örnek olarak G.V.K. md. 15'de yer alan "Diplomat Muafılığı" gösterilebilir. İlgili maddeye göre; "Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sınıflardan dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muafırlar."<sup>40</sup>

<sup>39</sup> Nezihe SÖNMEZ, Ali Galip Ö. HALICI, **Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi**, TOBB Yayınları, No; 144/58, Ankara, 1990, s.7.

<sup>40</sup> EDİZDOĞAN, age., s. 80.

## 2. Vergi İstisnası

### a) Vergi İstisnası Kavramı

Vergi istisnası; vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun kısmen veya tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır.<sup>41</sup> Bununla genel olarak verginin konusuna giren bazı olay veya mal ve değerler, yine kanunla vergileme dışı bırakılmaktadır.<sup>42</sup>

### b) Vergi İstisnası Çeşitleri

Vergi istisnası çeşitleri de; tam istisna-kısmi istisna, devamlı istisna-geçici istisna, mutlak istisna-şarta bağlı istisna olarak incelenebilir.

**-Tam istisna-Kısmi istisna:** Tam istisnaya örnek olarak G.V.K. da yer alan serbest meslek kazançlarındaki istisna gösterilebilir. G.V.K. md.18'e göre; "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, radyo, bilgisayar ve internet ortamı, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, teslim, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir.

Kısmi istisnaya örnek G.V.K. md. 21 de düzenlenmiştir. Maddeye göre; "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.800.000.000-lirası gelir vergisinden müstesnadır (2004 yılında elde edilen kira gelirleri için). İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi halinde bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

<sup>41</sup> NADAROĞLU, age., s.237.

<sup>42</sup> Ziyaettin BİLDİRİCİ, *Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:852/1, Eskişehir, 1995, s. 11.

**-Devamlı istisna-Geçici istisna:** İstisnaların çoğunda devamlılık vardır. Ancak bazı durumlarda geçici bir süre ile sınırlandırılabilir. Örneğin; 1.1.1998 tarihi ile 31.12.2000 tarihi arasında, Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, sadece bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden müstesnadır.

**-Mutlak istisna-Şarta bağlı istisna:** Yukarıdaki durum aynı zamanda şarta bağlı istisnaya da örnek teşkil etmektedir. Çalıştırılan işçi sayısının 10 dan az olması durumunda istisnadan yararlanılamayacaktır. Vergi konusunu sınırlayıcı hükümler ise genellikle mutlak istisna sayılmaktadır. Belirli niteliklerin bulunması, istisnanın uygulanması için yeterli sayılmıştır.<sup>43</sup>

Vergi matrahını daraltan bir etken de indirimlerdir. Aslında indirimler vergi konusunun ölçülmesi için yapılması gerekli bir takım işlemlerdir. Net gelir hesaplanırken, geliri elde etmek için yapılmış olan giderlerin indirilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, bazen kanun bu gider indirimlerinin kapsamını, vergi konusunun tanımı ile bağdaşmayacak şekilde geniş tutmaktadır. Bu takdirde indirimler bir çeşit istisna niteliği kazanmaktadır.<sup>44</sup> Örneğin, yatırım indirimi, sermayenin masraf yazılma şekli olan amortismanla ilaveten tanınmış bir indirim olduğundan, bir çeşit istisna niteliğindedir.

İstisna ve muafiyet deyimleri arasında vergi borcunun belirlenmesi açısından fark yoktur. Her ikisinde de belirtilen değerler veya miktarlar matrah dışı bırakılmaktadır. Ancak muafiyet deyimini halinde, vergi alacağını, vergi öznesi ile ilgili koşullarından dolayı ortadan kaldırdığını bilmek, indirimin kapsamını yorumlarken yararlı olabilir. Buna karşılık, istisna deyimini kullanılmışsa, indirimin sınırları daha çok vergi konusu üzerinde durularak yorumlanacaktır. Bir çok hallerde, kanunlarımızda vergi dışı bırakılan değerler veya fizik miktarlar sadece vergi konusu açısından veya sadece yükümlüler açısından değil her ikisi açısından da belirlenmiştir. Örneğin, belli bir ölçüde sakatlığı olanlara ücret gelirleri için tanınmış olan vergisizlik gibi. Bu gibi hallerde, vergi hem özne (sakatlık) hem de konu (ücret) bakımından belirlenen koşullar varsa ortadan kalkacaktır. Bununla birlikte, kanunlarda bu gibi vergi hafifletmeleri için karma deyim değil, ya muafiyet ya da istisna deyimini kullanılmıştır.

<sup>43</sup> EDİZDOĞAN, age., s.78-79.

<sup>44</sup> Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1998, s.104.



Vergi yükünün kaldırılmasını yükümlü bakımından ifade ederken muafiyet, konu bakımından ifade ederken istisna deyimleri kullanılmaktadır.<sup>45</sup>

### 3.Vergi Oran İndirimi

Yatırımları teşvik edici vergi politikası araçlarından birisi de vergi oranı indirimleridir. Vergi oranlarında yapılacak indirimlerle, girişimcilere yapacakları yatırımları için önemli fonlar sağlanarak yeni yatırım projelerinin kârlılıkları artırılmaktadır.<sup>46</sup>

Arz Yönlü iktisatçılar, vergi indirimlerine büyük önem vermektedirler. Klasik iktisadın üretime yönelik vergi ilkelerinin ön plana çıkarıldığı Arz yönlü iktisat yaklaşımında, ekonomik faaliyetlerin en önemli ve nominal belirleyici unsuru, tüketici davranışlarından ziyade üretici davranışlarının ekonomik sonuçlarıdır.<sup>47</sup> Arz yönlü iktisatçılara göre toplam üretimin düzeyini, bileşimini ve büyüme hızını belirleyen nispi fiyatlar, marjinal vergi oranlarından büyük ölçüde etkilenmektedir. Dolayısıyla devletin ekonomiyi etkilemesinin ana yolu, marjinal vergi oranlarını değiştirerek iktisadi seçimleri biçimlendiren vergi sonrası nispi fiyatları etkilemektir. Vergi indirimleri, nispi fiyatlardaki değişikliklerle vergi sonrası karşılık ve üretim sürecinde “sermaye kullanma maliyeti”ni düşürerek özel yatırımları teşvik etmektedir. Sermayenin üretim süreçlerinde kullanımının maliyetini düşüren veya yatırımların vergi sonrası kârlılığını artıran mali nitelikteki teşviklerle sermaye daha uygun koşullarda değerlendirilerek yatırımlar özendirilmektedir.<sup>48</sup> Böylece yatırımların vergi sonrası verimliliği artırılarak vergi indirimlerinin sermaye stokunu artırıcı etkisi görülebilir.

Girişimcilerin kararlarını verdikleri marjinal noktada teşvikler aracılığıyla üretici davranışlarının teşvik edilmesi sağlanmaktadır. Özellikle toplam arzla ilgili vergi değişikliklerinde, marjinal vergi oranlarındaki değişikliklerle ekonomik davranışlar teşvik edilmektedir. Marjinal vergi oranlarında indirimler; boş zaman geçirmek yerine çalışmayı, tüketmek yerine tasarruf etmeyi veya yatırım yapmayı, kayıt dışı ekonomiye yönelmek yerine piyasa ekonomisi içinde kalmayı tercih etme nedeni olabilir. Ayrıca, sermayenin spekülasyon

<sup>45</sup> Kenan BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976, s.22.

<sup>46</sup> Ramazan GÖKBUNAR, *Türkiye’de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası ve Avrupa Birliğine Uyumu*, DEÜ-SBE Doktora Tezi, İzmir, 1998, s.32.

<sup>47</sup> Ved P. GANDHI, “Relevance of Supply-Side Tax Policy to Developing Countries”, *Supply-Side Tax Policy*, (Ed. Ved P. GANDHI), IMF, Washington, DC, 1987, s.6’dan aktaran, GÖKBUNAR, age. s.32.

<sup>48</sup> Coşkun C. AKTAN, *Arz Yönlü Vergi Politikasının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri-1980 Sonrası Türkiye Analizi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), DEÜ SBE, İzmir, 1989, s.15-55.

alanlara ve vergi sığınaklarına yönlmesi yerine, daha verimli vergilendirilebilen alanlara yönlendirilmesinde önemli rol oynayabilir.<sup>49</sup>

Türkiye’de uygulanan gelir vergisi oranı, GVK’ nın 103. maddesinde açıklanmaktadır. Gelir vergisine tabi gelirler için, 1998 yılına kadar herhangi bir ayırım yapılmazken, 1999 yılından itibaren esas tarifede belirtilen oranların ücretler dışında kalan gelirler için % 5 artırımlı oran uygulanacağı ifade edilmiştir. Diğer bir ifade ile, 1999 yılından itibaren elde edilen ücret gelirleri, diğer gelir türlerinden % 5 daha düşük oranda vergilendirilerek, % 5’lik vergi oran indirimi uygulanmaktadır.

Aynı şekilde, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesinde de vergi oran indirimi uygulandığı görülmektedir. Menkul sermaye iratlarının vergilendirme rejimini, genel olarak, bu gelirleri iki ana gruba ayırtırmak suretiyle özetlemek mümkündür. Birinci grubu sermayenin ortaklık hakkı sağlayacak şekilde başkalarının kullanımına terk edilmesi dolayısıyla elde edilen gelirler (kâr payları), ikinci grubu ise sermayenin bir borç-alacak ilişkisi çerçevesinde başkasının kullanımına verilmesi suretiyle elde edilen gelirler (faiz gelirleri) oluşturmaktadır.<sup>50</sup> Söz konusu gelirlere uygulanan ve bazı durumlarda bu gelirler için nihai vergiyi oluşturan vergi stopaj oranlarının % 0 ile 20 arasında değiştiği görülmektedir. Bu yaklaşımın temelinde; sermaye yatırımları ve çalışmanın daha fazla artırılması için gelir vergilerinde vergi oran indirimlerinin desteklenmesi ve genişletilmesi vardır.

Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için % 10’dur. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden 2002/4480 Sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla, katma değer vergisi oranları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

- Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için % 18,
- (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1,
- (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8 oranları 1/8/2002 tarihinden itibaren uygulamaya konulmuştur. (KDVK md. 28)

<sup>49</sup> Robert E. KELEHER, “Supply-side Tax Policy: Reviewing the Evidence”, **Viewpoint on Supply-side Economics**, (Ed. Thomas J. HAILSTONES), Reston Publishing Company Inc., Virginia, 1982, s.105.

<sup>50</sup> Mehmet AHKEMOĞLU, “Menkul Sermaye İratları Üzerindeki Vergi Yükü”, **Vergi Dünyası**, Sayı 249, Mayıs 2002, s.24.

Görüldüğü gibi, Bakanlar Kurulu kararıyla, katma değer vergisinin esas oranı % 10'dan % 18'e yükseltirken, (I) ve (II) sayılı listelerdeki teslim ve hizmetler için sırasıyla % 1 ve % 8 oranları kabul edilmiştir. Söz konusu listelerde yer alan ürünlerin temel gıda maddeleri ve tarımsal ürünler ağırlıklı olduğu göz önüne alındığında, yapılan vergi oran indirimleri ile temel tüketim maddelerinde vergi yükü daha düşük düzeyde tutularak, gelir düzeyi düşük olanların korunmasına çalışılmaktadır.

#### 4. Vergi Ertelemesi

Vergi ertelenmesi; verginin ödenmesinin ertelenmesi şeklinde ortaya çıkan vergi rahatlama türüdür.<sup>51</sup> Vergi ertelenmesiyle girişimciler birkaç yıl vergi ödemediği tamamen veya kısmen vergi dışı tutulurlar. Vergi ertelenmesi, yatırım için gerekli sermayeyi azaltarak yatırımları etkilemek yerine yatırımın gelecekte sağlayacağı vergi sonrası gelirler toplamını artırmaya yönelik olarak uygulanan bir teşvik politika aracıdır.<sup>52</sup>

Vergi ertelenmesi, yeni girişimlerin veya yeni önemli yatırımların gerçekleşmesinde etkili olabilir. Basit olarak düzenledikleri için vergi idaresine maliyetleri de yüksek değildir. Vergi ertelenmesi ile belirli yatırımlardan sağlanan kazançlar, dağıtılmayan kârlar vergi dışı bırakılabilmektedir. Vergi ertelenmesi yatırımlardan elde edilen gelirlere uygulanabildiği gibi, yatırımlarda kullanılan bazı mallardan alınması gereken vergiler için de uygulanarak işletmenin yatırım maliyetini azaltıp yatırım kararını etkileyebilir. Yatırım malları dışarıdan ithal ediliyorsa ithal edilen mallardaki gümrük vergisi istisnası, KDV istisnası uygulanabilir.<sup>53</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 14/6 maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun (GVK)89/2 maddesi ile işletmelerin araştırma ve geliştirme giderlerini teşvik amacıyla vergi ertelenmesi getirilmiştir. Vergi ertelenmesi ile ilgili kanun maddesi şu şekildedir. Mükelleflerin, yıl içinde yaptıkları kendi araştırma ve geliştirme harcamaları tutarını geçmemek üzere ilgili dönemde ödemeleri gereken yıllık Gelir ve Kurumlar vergisinin % 20'sinin kanuni süresinde tahsilinden vazgeçilerek, bu orana isabet eden vergi üç yıl süre ile faizsiz olarak ertelenebilir. Ertelenen bu vergi üç yıl içinde kurumlar ve gelir vergisinin ödeme süreleri içinde eşit taksitler halinde ödenir.

<sup>51</sup> Hasan Halil GÖNÜL, "Vergi Harcamaları-I", *Yaklaşım*, Yıl 10, Sayı 111, Mart 2002, s.80.

<sup>52</sup> OECD, *Tax Incentives For Domestic And Foreign Investment: The Experience of OECD Countries*, OECD, Paris, 1992, s.4-5'den aktaran GÖKBUNAR, age., s.33.

<sup>53</sup> GÖKBUNAR, age., s.34

Bu uygulamanın usul ve esasları Maliye Bakanlığı'nca tayin ve tespit edilir. Maliye Bakanlığı tarafından 31, 40 ve 67 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile konuya açıklık getirilmiştir. Bu tebliğlere göre vergi erteleme aşağıda açıklandığı şekilde uygulanmaktadır. "Mükelleflerin vergi ertelemeinden yararlanabilmeleri için araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik olması gerekir. Araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin yeni teknoloji arayışına yönelik olup olmadığı, Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu veya üniversiteler tarafından işletmenin araştırma yaptığı konularda uzmanlaşmış kuruluşlarca belirlenir. Yeni teknoloji arayışına ilişkin olmayan araştırma ve geliştirme çalışmaları ile ilgili harcamalar vergi ertelemeinden faydalanamaz."

Bu uygulamanın yanı sıra, ek istihdamın teşvik edilmesi amacıyla şöyle bir uygulamaya yer verilmiştir. 4747 sayılı Yasanın 2. maddesi çalışanların ücretlerinden kesilen gelir vergisinin bir kısmının ödenmesinin ertelenmesine yönelik olup, aşağıdaki gibidir. "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 156. maddesinde ifade edilen ve 30.4.2001 tarihi itibarıyla faaliyette bulunan işyerlerinde, 1.6.2001 tarihinden önce Sosyal Sigortalar Kurumuna vermiş oldukları Ocak - Nisan 2001 dönemine ait son dört aylık sigorta prim bordrolarında bildirdikleri işçi sayısına ilave olarak, bu Kanunun yayımı tarihinden 31.12.2002 tarihine kadar işe aldıkları işçilerin ücretlerinden, işe başlanılan aydan itibaren on iki ay süreyle kesilen ve süresinde beyan edilerek tahakkuk ettirilen gelir vergisinin;

- i- Toplu iş sözleşmesi yapma ehliyetine sahip sendika üyesi olan işçiler için % 50'si,
- ii- (i) bendi dışında kalan işçiler için % 37'si, beyanname verme süresini izleyen yılın aynı döneminde ödenir." Görüldüğü gibi vergi sistemimizde vergi erteleme araştırma ve geliştirme ile istihdamın teşvikine yönelik olarak uygulama alanı bulmaktadır.

Gelişmiş sanayi ülkelerinde 1970'li yılların başlarından bu güne yasal olarak uygulanmakta olan vergi harcaması analizlerine yönelik uygulamalar, her bir ülkenin farklı mali sisteminden dolayı vergi harcaması tanımına ilişkin ölçüğü farklılaştırabilmektedir. Bu açıdan vergi harcamasının ağırlıklı kapsamı, vergi istisnaları ve indirimlerini ön plana çıkartabildiği gibi, diğer bazı ülkelerde vergi oranlarındaki indirimler ile vergi kredisi ve ertelemelerini de ağırlıklı olarak gündeme taşıyabilmektedir. Diğer bir ifadeyle ülkelerin uygulamadaki mali sistemlerine ilişkin vergi uygulamalarındaki her bir yaptırımdan vazgeçmenin maliyeti olarak da nitelendirilebilecek vergi harcaması olgusu, her ülkenin farklı bütçe politikalarıyla da hangi ayrıcalıkların vergi harcaması olarak ele alınıp-alınmayacağı

sorusunu da beraberinde getirmiştir.<sup>54</sup> Türkiye’de vergi harcaması uygulamaları bakımından, vergi oran indirimi ve vergi erteleme müesseseleri kullanılmakla birlikte, esas ağırlığın vergi istisna ve muafiyetlerinde olduğu görülmektedir.

### C) VERGİ HARCAMASI UYGULAMA NEDENLERİ

Vergi harcamaları; vergilerin dayandığı tabanın (matrahın) aşınmasına ve vergi gelirlerinin azalmasına, vergi esnekliğinin (milli gelirden ve vergi tabanındaki artışlar karşısında hasılat duyarlılığının) azalmasına sebep olmaktadır.<sup>55</sup> Vergi harcamaları, vergi gelirlerinde azalmaya yol açtıkları gibi, çoğu zaman da vergide genellik ve yatay eşitlik ilkelerinin zedelenmesine yol açmaktadırlar.<sup>56</sup> Vergi harcaması uygulamasında aşırı cömert davranılması vergilerde karşılıklı denetimi, bütünlüğü bozmakta, uygulama güvenliğini azaltmaktadır. Bütün bu maliyetler çok açık şekilde bilindiği halde, aşağıda açıklanan dört sebepten birine bağlı olarak bir takım genel kurallar şeklinde vergi harcaması uygulamalarına yer verilmektedir.<sup>57</sup>

#### 1. Ekonomik Nedenler

Verginin ekonomik sonuç yaratmasından yararlanılarak, korumak ve geliştirilmek istenen alanlar için vergi teşviki, önlenmek istenen alanlar için vergileri ağırlaştırmak suretiyle iktisat politikasının bir aracı olarak kullanıldığı bilinmektedir. Vergi harcaması uygulamaları aracılığıyla gerçekleştirilebilecek başlıca ekonomik amaçlar; yatırımları teşvik etmek, üretimi teşvik etmek, ödemeler dengesini düzeltmek, tasarrufları teşvik etmek ve yerli sanayii koruyup rekabet gücünü artırarak ekonomik yapıyı değiştirmektir.

Ekonomik bakımdan gelişmekte olan ülkelerin kalkınmalarını sağlamak ve gelişmiş olan ülkelerin gelişmelerini devam ettirmek için yatırım yapmaları zorunludur. Vergi politikası ile yatırım maliyetini ucuzlatmak, yatırıma harcanacak fonlar oluşturulmasına yardımcı olmak, yatırımdan sağlanacak kâr olanaklarını arttırmak, yatırımla üretilen malları

<sup>54</sup> Thomas E. BORCHERDİNG, *Budgets and Bureaucrats: The Source of Government Growth*, Durham: Duke University Press, 1977, s.74-75’den aktaran ÖZKER, age., s.2.

<sup>55</sup> BULUTOĞLU, age., s.23.

<sup>56</sup> KIRBAŞ, age., s.104.

<sup>57</sup> BULUTOĞLU, age., s.23.

dış rekabete karşı korumak suretiyle yatırımlar teşvik edilebilir ve geliştirilebilir.<sup>58</sup> Yatırımların özendirilmesi ile ilgili en önemli teşviklerden birisi yatırım indirimi müessesesidir. Yatırım indirimi müessesesi; mükelleflerin sermayelerini yatırımlara yönlendirmelerini teşvik etmek için, vergi matrahından belli oranda indirim yapılması suretiyle kullanılan bir vergi istisnasıdır.<sup>59</sup>

Vergiler doğrudan doğruya ya da dolaylı olarak üretilen malın maliyetine ya da satış fiyatına girerek kârı azaltırlar ve malın üretimini etkilerler. İhraç edilen malların vergiye tabi tutulmaması bu mallara ihraç gücü kazandırarak üretimlerinin artmasına yol açabilir.<sup>60</sup> Mal ve hizmet ihracatında uygulanan katma değer vergisi istisnası bu duruma örnek teşkil etmektedir.

Özellikle Gelişmekte Olan Ülkeler açısından kalkınmanın gerçekleştirilmesi, ülkeye döviz getirici işlemlerin özendirilmesini gerekli kılmaktadır. İhracatın geliştirilmesinin Gelişmekte Olan Ülkeler bakımından özel bir önem taşımasının bir nedeni, bu ülkelerin dış borç yüklerinin genel olarak ağırlaşmasıdır. Ekonomik gelişme planlarının uygulanabilmesi, büyük ölçüde, ithalatın düzenli bir biçimde ve yeterli düzeyde sürdürülebilmesine bağlıdır.<sup>61</sup> Örneğin bu amaçla Türkiye’de kurumların döviz kazandırıcı faaliyetlerinin ve yerli kurumların uluslararası ihalelere katılmalarının desteklenmesi için, yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar (kazançlara ilişkin hasılatın %15 inin Türkiye’ye döviz olarak getirilmesi şartıyla) vergiye tabi tutulmamaktadır.

Kalkınma için gerekli olan yatırımları besleyecek ana kaynak durumundaki tasarruflar, özellikle Gelişmekte Olan Ülkelerde kişi başına düşen gelir düzeyinin düşüklüğü nedeniyle istenilen düzeye getirilememektedir. Sermaye gelirleri, tasarruf yapabilen, bu nedenle de elinde sermaye bulunan üst gelir gruplarına özgüdür. Bundan dolayı, sermaye gelirleri üzerine konulan vergilerin yaratacağı varsayılan sonuçlardan biri tasarruf düzeyinin azalmasıdır. Bu bakımdan, tasarrufları artırmaya yönelik bir vergi politikası içinde sermaye gelirleri üzerindeki vergilerin indirilmesi gerekmektedir. Tasarrufları artırmak için, 1980’ li yıllarda bir çok OECD ülkesinde, sermaye gelirleri üzerine konulan vergileri azaltma uygulaması gündeme gelmiştir.<sup>62</sup>

<sup>58</sup> EDİZDOĞAN, age., s.59.

<sup>59</sup> Necat ÖZEN, “Yatırım İndirimi Müessesesinde Yeni Düzenlemeler ve Endeksleme”, **Vergi Sorunları**, S.92, Mayıs,1996, s.43.

<sup>60</sup> EDİZDOĞAN, age., s.59.

<sup>61</sup> Naci MUTER, **Vergileme ve Dış Ticaret**, Anadolu Matbaacılık, Manisa, 1989, s.89.

<sup>62</sup> Cahit YERCI, “Kişisel Tasarruflar, Sermaye Gelirleri ve Vergileme”, **Vergi Sorunları**, S.93, Haziran,1996, s.17.

Belli hukuki statüye göre kurulan sermaye ortaklıkları, kooperatifler, kamu teşebbüsleri vb. gibi teşebbüs ve işletme türlerine vergi avantajları tanınması, bazılarının vergi yoluyla cezalandırılması, gelişmesi önlenmek istenen sektörler için ağır vergilerin konulması, büyük ya da küçük teşebbüslerin gelişmesini teşvik ya da önlemek için vergi avantajları tanınması ya da ağırlaştırılması yoluna gidilmesi, ekonomik yapıyı değiştirmek amacıyla güden vergi politikası yollarından bazılarıdır.<sup>63</sup> Türk vergi sisteminde en fazla istisna, muafiyet ve indirimlerin yer aldığı kurumlar vergisi ile ilgili olarak sık sık eleştiriler yapılmakta; yasal kurumlar vergisi oranının efektif olarak yarıya kadar düştüğü ifade edilmektedir.<sup>64</sup>

## 2. Sosyal Nedenler

Sosyal politika; genelde toplumun değişik sosyal kesimlerinde ortaya çıkan muhtelif sosyal sorunları ortadan kaldırmayı ve herkesin sosyal refahını temin etmeyi ve yaygınlaştırmayı hedefleyen tedbirlerin ve uygulamaların bütünüdür. Bir başka ifadeyle, çalışma hayatının yanında sosyal hayata yönelik düzenleyici ve iyileştirici politikaların bütünüdür. İktisadi faaliyetlerin, bazı sosyal kesimlerde doğurduğu maddi olumsuzlukları ve sosyal adaletsizliği gidermeyi hedef alan bir disiplindir. İktisat ilmi, ekonomik faaliyetlerin işleyişini, gelirin nasıl dağıldığını araştırırken, sosyal politika; ekonomik faaliyetlerin, gelir ve servet dağılımının, ahlâki ve adil esaslara göre nasıl oluşması gerektiği ve bu istikamette alınması gereken politikalar üzerinde durmaktadır.<sup>65</sup>

Vergi konusunun seçilmesinde, matrahın belirlenmesinde ve oranların saptanmasında sosyal amaç büyük ölçüde etkilidir.<sup>66</sup> Sosyal amacın gerçekleştirilmesinde vergi harcamalarından yararlanılabilir. Bazı yükümlülerin ve matrahların özel durumunu genel hükümlere dayanarak dikkate almak mümkün değilse, o zaman özel indirimler şeklinde istisnalar koyma veya bazı kimseler için muafıklar tanımak yoluna gidilebilir. Örneğin, göçmenlerin yurda yerleşmeleri sırasındaki güçlüklerini azaltmak amacıyla geçici bir süre için

<sup>63</sup> EDİZDOĞAN, age., s.61.

<sup>64</sup> Nevzat SAYGILIOĞLU, "Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği (II)", *Vergi Dünyası*, S.108, Ağustos, 1990, s.17.

<sup>65</sup> Ali SEYYAR, Sosyal Siyaset Kürsüsü, < <http://www.sosyalsiyaset.com/trindex.htm>, >, (Erişim Tarihi:25.02.2004)

<sup>66</sup> EDİZDOĞAN, age., s.61.

tanınan gelir vergisi göçmen muafılığı veya sakatların sağlamlara oranla ücret geliri elde etmelerindeki güçlük sebebiyle tanınan sakatlık muafılığı gibi.<sup>67</sup>

Sosyal güvenliğin korunması modern devletin görevlerindedir. Sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardımların vergi dışı bırakılması, teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider kabul edilmesi ve yararlanan yönünden vergiye tabi tutulmaması sosyal güvenlik açısından tanınan vergi avantajlarıdır.<sup>68</sup>

### 3. İdari Nedenler

Bazı faaliyetlerin vergilendirilmesinin idari maliyetleri çok yüksek olabilir. Bunlarda kaçakçılığın denetimi de vergilerin az, yükümlülerin çok ve dağınık olması yüzünden pek verimli olmayabilir. Bu küçük matrahların vergi dışı bırakılması, vergilendirilmelerinin idari maliyetlerinin yüksek olmasından dolayıdır. Ancak idari maliyetin yüksek, kaçakçılığın yaygın olması halinde matrahları büsbütün vergi dışı bırakmak yerine, götürü usul ile (idarenin matrahları topluca veya tek tek tahmin etmesi) vergilendirme yoluna gidilebilir. Bunu yapmak güç ise o zaman faaliyet veya kişiler idari gerekçe ile vergi dışı bırakılır.<sup>69</sup>

Böylece bir yandan vergi idaresinin işlerinin kolaylaştırılması amaçlanırken, diğer yandan belirli kesimlerin defter ve kayıt sistemini yürütmesindeki güçlükler ve elde edecekleri gelirin düşük olacağı noktasından hareketle vergi harcamalarına yer verilebilmektedir.<sup>70</sup>

Binalarını mesken olarak kiraya verenlerin elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanan istisna, bu duruma örnek teşkil etmektedir. Zira; ticari, zirai veya mesleki kazancı nedeniyle beyanname vermek durumunda olan mükellefler bu istisnadan yararlandırılmamaktadır. Bu istisna uygulamasıyla beyannameli mükellef sayısında olması muhtemel artışlar önlenmiş olmaktadır. Aynı zamanda da sadece kira geliri elde eden mükelleflerin defter ve kayıt sistemi ile uğraşmaları önlenmiş olmaktadır.

<sup>67</sup> BULUTOĞLU, age., s.24.

<sup>68</sup> EDİZDOĞAN, age., s.63.

<sup>69</sup> BULUTOĞLU, age., s.24.

<sup>70</sup> Bedi FEYZİOĞLU, "Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Muafiyet ve İstisnalar", *Vergi Sorunları*, S. 1978/1, s.46.



#### 4. Siyasi Nedenler

Genellikle kanun koyucular bir konu veya kişiyi vergi dışı bırakmak için, esas itibariyle mantıklı ve kabul edilebilir olan yukarıdaki gerekçelerle hareket ettiklerini iddia ederler. Aslında önerilen ve kabul edilen vergi harcamasında bu saydığımız sebeplerin hiç biri geçerli olmayabilir. Vergi istisnası, vergi muafiyeti, vergi oran indirimi, vergi ertelenmesi aynı durumda olan bütün yükümlülere değil sadece bunların bir kısmına tanınır. Asıl sebep; vergi harcamasından yararlanan kişilerin ve grupların bir baskı grubu olarak çıkarlarını yasama organında daha iyi savunmaları (öznel) olduğu halde, gerekçe olarak yukarıdaki nesnel sebepler gösterilebilir. Vergi harcamalarının maliyeti, kamu harcamaları yolu ile yapılan teşviklerin maliyetleri kadar açık bir şekilde görülüp hissedilmediği için, baskı grupları parlamenter rejimde bu yoldan çıkar sağlamakta genellikle daha başarılı olurlar. Ayrıca, vergi harcamasından yararlananlar sayıca az ve çıkarları büyük, kaybedenler ise sayıca çok fakat çıkarları hissedilmeyecek kadar az olduğu için, birinci grup baskı grubu olarak örgütlenme maliyetlerini daha büyük bir kolaylıkla karşılarlar.<sup>71</sup>

Örneğin; 1949 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisine sevk edilen gelir vergisi kanun tasarısında, tarım sektörü de vergi kapsamına alınmıştı. Ancak Mecliste toprak sahiplerinin ağır baskısı sonucu, tarımın vergilendirilmesi tasarıdan çıkarılmış ve kabul edilen kanun metninde tarım kazançları gelir vergisi kapsamına alınmamıştır. 1954 yılında kamu oyunun baskısı ile tarım kazançlarının vergilenmesi yeniden teklif edilmiş ise de, yine aynı tepkiyle karşılaşılmış ve tasarı geri çevrilmiştir.<sup>72</sup>

#### D) VERGİ HARCAMALARI VE KAMU HARCAMALARI

Bir ekonomide vergi harcamaları, kamu harcamalarının yerine ikame edilme gibi önemli bir işlevi yerine getirebilir. Diğer bir ifade ile, vergi harcamaları, devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmesinin bir metodu olarak, kamu harcamalarının alternatifini oluştururlar.<sup>73</sup> Bu bakımdan bir vergi harcamasının makroekonomik ve mali etkileri, kamu harcamalarınıninkiyle aynıdır. Bazı vergi harcamaları, kamu harcamalarında olduğu gibi devlet için sürekli gelir kaybı yaratırken, bazıları gelirin geleceğe ertelenmesine neden olurlar.

<sup>71</sup> BULUTOĞLU, age., s.24.

<sup>72</sup> Selâhattin TUNCER, **Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s.95.

<sup>73</sup> D. DHARMAPALA, "Tax Expenditures Versus Direct Subsidies: A Review of the Issues", **Ninety-Second Annual Conference on Taxation**, Austun, Texas, 1998, s. 211-217'den aktaran GİRAY, agm., s.33.

Bunlar bir bakıma yükümlüye verilen faizsiz borç niteliğindedirler. Dolayısıyla vergi harcamaları da kamu harcamalarında olduğu gibi bütçe süreci ile birlikte değerlendirilmelidirler.

Vergi harcamalarının belirlenmesinde, organize grupların baskısı daha fazla olacak ve vergi harcamaları kamu harcamalarına göre daha az objektif olacaktır. Çünkü vergi harcamaları toplum taleplerine karşı daha duyarlıdır.<sup>74</sup> Vergi harcamaları genellikle orta ve üst düzeyde gelir elde edenlere hitap ederken, kamu harcamaları daha alt seviyedeki bireylere hitap etmektedir.<sup>75</sup>

Vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre avantajlı ve dezavantajlı olduğu durumlar bulunmaktadır. Vergi harcamalarının avantajları arasında şunlar sayılabilir:

-Vergi harcamalarında karar almada merkezîyetçilikten uzaklık söz konusudur. Bu da istenilen yönde ve çabuklukta karar almayı kolaylaştırmaktadır.

-Vergi harcamasında ödeme çabukluğu daha fazladır.<sup>76</sup> Diğer bir ifadeyle vergi harcamaları, ilk tahsil edilen gelir akışına sahip oldukları için, kamu harcamalarıyla karşılaştırıldığında, bu durum bir avantaj oluşturmaktadır.<sup>77</sup>

-Vergi harcamalarının, kamu harcama programlarına göre daha basit ve etkili oldukları düşünülmektedir.<sup>78</sup> Bunun sonucu olarak birçok vergi harcaması, bazı alanlarda kamu harcamaları uygulamasından önce başlatılmıştır. Nitekim birçok ülkede (Örneğin Amerika'da) emeklilik planları ve sağlık sigortasının vergi dışı tutulmaya başlandığı dönemde, bu alanlarda herhangi bir kamu harcama programı bulunmamaktaydı.<sup>79</sup>

Vergi harcamaları, kamu harcamalarına göre, politik tepkiler ve kullanımları açısından başlıca iki nedene dayanarak daha avantajlı sayılmaktadır. Birinci neden, vergi harcamalarının büyüklüklerini tahmin etmenin zor olmasıdır. İkincisi, vergi harcamalarından yararlananları belirlemenin zorluğudur. Bu durum bazı fırsatlar yaratabilir. Örneğin politik kampanyalara önemli katkı sağlayan gelir gruplarının lehine vergi harcamalarının kullanımını kolaylaştırır.

<sup>74</sup> D. DHARMAPALA, 1998, s.212-215'den aktaran GİRAY, agm., s.35.

<sup>75</sup> Aristide SECHANDİCE, "Review Of Christopher Howard, The Hidden Welfare State: Tax Expenditures And Social Policy in the United States", **Journal of Socio-Economics**, Volume: 27, 1998, s.778.

<sup>76</sup> C. S. SHOUP, "Surrey's Pathways To Tax Reform-A Review Article", **The Journal of Finance**, December, 1975, s. 1337'den aktaran GİRAY, age., s.35.

<sup>77</sup> C. CAVALCANTİ ve Z. LI, "Tax Expenditures Programs in Poland", **Ninety Second Annual Conference on Taxation**, Atlanta, 1999, s. 389'dan aktaran GİRAY, agm., s.35.

<sup>78</sup> Emmanuel SAEZ, "The Optimal Treatment of Tax Expenditures", **Journal of Public Economics**, Volume:20, 2004, s.2.

<sup>79</sup> A.J. HEIDENHEIMER, H. HECLO ve C.T. ADAMS, "Comparative Public Policy", New York: St. Martin's Press., 1990, s.215'den aktaran GİRAY, agm., s.35.

Nitekim Amerika'da 1981'de en yüksek gelirin % 30'luk üst dilimine sahip olan kesimin, 17 önemli vergi harcamasının % 72'lik kısmından yararlandığı belirlenmiştir.<sup>80</sup>

-Vergi harcamaları, hükümet tarafsızlığı ve özel girişime güven vermeye daha uygun bir araç olarak görülürler. Oysa kamu harcamaları, özel, sosyal ve ekonomik yaşama doğrudan bir müdahalenin kanıtıdır. Teorik olarak, bir hükümet müdahalesi ne kadar fazla olursa, doğrudan kamu harcamalarını kullanma olasılığı o kadar çok artar.<sup>81</sup>

-Vergi harcamaları üzerine geniş çalışmalar yapan Feldstein, bu çalışmalarına dayanarak vergi harcamalarının istenen malın üretimini artırmada daha etkili bir politik araç olacağı görüşünü ileri sürmüştür.<sup>82</sup>

-Vergi harcaması ve kamu harcamaları karşılaştırmasını yönetim ve politik farklılıklara dayalı olarak açıklayan Howard'a göre, vergi harcamalarının politik olarak daha az dikkatleri çekmeleri kadar, hükümet için daha az yönetim yükü getirmeleri de söz konusudur.<sup>83</sup>

Vergi harcamaları kamu harcamalarıyla karşılaştırıldığında bir takım dezavantajlara da sahip bulunmaktadır. Bunlar:

-Kamu harcamaları, parlamento, parlamento komisyonları, basın ve kamuoyu gibi çeşitli birimler tarafından önemli ölçüde incelenmektedirler.<sup>84</sup> Buna karşılık vergi harcamaları nispi olarak daha gizlidirler. Diğer bir ifadeyle saydamlıktan yoksundurlar ve kamu harcamalarına göre daha az inceleme ve dikkat konusu oluştururlar. Bunun asıl sebebi ise vergi harcamalarının maliyetleri ile ilgili olarak rakamsal verilerin eksik olmasıdır.<sup>85</sup> Hükümet faaliyetlerinin saydam olması arzu edilen bir durumdur. Saydamlığın bulunmaması, vergi harcamalarının günümüzde bu şekilde itibar görmelerinin nedenlerinden birini

<sup>80</sup>OECD, "Hidden Expenditures in the Federal Budget", <<http://www.swarthmore.edu/soscs/Economics>>, 2002'den aktaran GİRAY, agm., s.36.

<sup>81</sup>MAKTOUF ve SURREY, 1990, s. 208'den aktaran GİRAY, agm., s.36.

<sup>82</sup>MAKTOUF ve SURREY, 1990, s. 208'den aktaran GİRAY, agm., s.36.

<sup>83</sup>D. DHARMAPALA 1998, s. 211'den aktaran GİRAY, agm., s.36.

<sup>84</sup>Tax Expenditures Statement 2001, <<http://www.treasury.gov.au/publications>>, 3'den aktaran GİRAY, agm., s.36.

<sup>85</sup>S. JAMES, **A Dictionary of Taxation**, Cheltenham: Edward Elgar Publishing limited, 1998, s..146'dan aktaran GİRAY, agm., s.36.

oluşturmaktadır.<sup>86</sup> Politikacılar, gerçek olarak büyümekte olan kamu kesimini, vergi harcamaları aracılığıyla küçülüyor gibi gösterebilirler.<sup>87</sup>

-Vergi harcamaları, sadece vergi yükümlülüğünün düşürülmesi olarak değerlendirilerek, mükellefleri kârlı olmayan faaliyetlere yönlendirmesi durumunda, ekonomik etkinsizliğe yol açabilirler.<sup>88</sup> Vergi harcamalarının kısa dönemde vergi yükü üzerindeki belirleyici özellikleri açıktır. Çünkü, vergi uygulamalarında yer alan bu ayrıcalıklar, bazı mükellef gruplarının ödemekle yükümlü buldukları vergi miktarını azaltarak vergi yüklerini düşürücü bir etki yapmaktadır. Ancak uzun dönemde vergi yükünü ne yönde etkileyeceği, ayrıcalıkların yöneldiği alanlara ve yöneliş amaçlarının gerçekleşip gerçekleşmediğine göre farklılık gösterebilecektir.<sup>89</sup>

-Maliye politikası aracı olarak vergi harcamaları ve kamu harcamaları arasındaki seçimde, yönetsel etkinlik, adalet ve kaynakların yeniden dağılımında saydamlık gibi faktörler etkili olmaktadır.<sup>90</sup>

Surrey 1973-1985 yıllarında yapmış olduğu çalışmalar ile, vergi harcamalarının kamu maliyesi alanında ayrı bir disiplin olarak ele alınmasında önemli rol oynamıştır. O zamandan bu yana vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre görece etkileri önemli ve ihtilafli tartışma konularından biri olmuştur. Ancak bu alanda çok az deneysel çalışma yapılmıştır.<sup>91</sup>

## E) VERGİ HARCAMASI STANDARTLARI

Vergi yapısına yönelik standartlar ülkeler arasında ve hatta ülke içinde de değişebilmektedir. Nitekim OECD tarafından yapılan araştırmada, üye ülkelerin vergi harcamaları ölçümlerine karşı yaklaşımları incelenmiş ve aralarında önemli farklılıklar bulunmuştur. Bununla birlikte genel kabul görmüş olan ve tüm ülkelerin vergi sistemlerini oluştururken temel almaları gereken kriterler belirlenmiştir. Bunlar şu şekilde özetlenebilir.<sup>92</sup>

<sup>86</sup> J. L. MIKESSELL, "Tax Expenditure Budgets, Budget Policy, and Tax Policy: Confusion in the States", **Public Budgeting & Finance**, Winter, 2002, s.36.

<sup>87</sup> C. E. STEUVERLE, "Summers on Social Tax Expenditures", **Tax Analysts**, Washington, 2000, s. 2'den aktaran GİRAY, agm., s.36.

<sup>88</sup> C. CAVALCANTI ve Z. LI, "Reforming Tax Expenditures Programs in Poland" **Public Sector Management Decentralization Participatory Planning**, World Bank, 2002, s. 7'den aktaran GİRAY, agm., s.37.

<sup>89</sup> MUTER vdğ., age., s.183.

<sup>90</sup> GİRAY, agm., s.37.

<sup>91</sup> Qazi Masood AHMED, "A Test of Relative Efficacy of Tax Expenditures and Direct Expenditures", **Journal of Development Economics**, Volume 65, Issue 2, August 2001, s.3

<sup>92</sup> "Justification of Tax Expenditures", <[www.janus.state.me.us/legis/statues/36](http://www.janus.state.me.us/legis/statues/36)>, 2002, s. 4-5'den aktaran GİRAY, agm., s.32.

-Vergi yapısı oluşturulurken belirlenecek standartlar, benzer faaliyet ve yükümlü gruplarına tarafsız vergileme işlemi sunmalıdır.

-Ayrıcalıklar sınırlı sayıda yükümlüye uygulanmalıdır. Diğer bir ifadeyle vergi ayrıcalığı belirli sektör, faaliyet ve yükümlüye fayda sağlamalıdır. Aksi takdirde vergi harcamasından söz edilemez.

-Amaç, ideal vergileme sistemini tanımlama ve ondan ayrılmaları göstermekten ziyade, kamu harcama programlarına dönüştürülebilen ve kamu harcamalarına alternatifler olarak düşünülen özel hükümleri vergi harcamaları olarak tanımlayabilmektir. Böylece belirlenecek standart, gerçek vergi yapısından çok fazla ayrılmamalıdır.

-Vergi harcamasına konu edilen vergi, vergi ayrıcalığının değerinin uygun bir standartta ölçülmesine olanak sağlayacak kadar geniş kapsamlı olmalıdır.

-Vergi sisteminde vergi harcamasının sağladığı yararı ortadan kaldıracak hüküm olmamalıdır.<sup>93</sup>

-Vergi harcaması, alternatif başka araçlarla (doğrudan kamu harcamaları gibi) gerçekleştirilebilecek belirli bir amaca hizmet etmelidir.

Vergi harcaması standartlarının temel kriterleri genel olarak bu şekilde belirlenmiş olsa da, çeşitli ülkelerde farklı uygulamalar göze çarpmaktadır. Örneğin, Finlandiya’da standart belirlemede toplanması gereken gelirden hareket edilmektedir. Kanada’da vergi standartlarının sınırları dar tutulmuştur. Vergi sistemindeki sadece yapısal unsurlar standart olarak alınmaktadır.

Bazı ülkeler ise, vergi harcaması hesaplarını daha ayrıntılı olarak incelemektedirler. Bu ülkelerde nelerin vergi harcaması, nelerin vergi yapısının standartları olduğu ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Örneğin, İspanya vergi harcaması standardını geniş kapsamlı bir vergi yapısını dikkate alarak belirlemektedir. İngiltere’de vergi harcaması ile yapısal ayrıcalıklar arasında bir ayırım yapılmaktadır. Bu ülkede bazı kalemler hem vergi harcaması hem de vergi yapısının bir unsuru olarak görülmektedir.<sup>94</sup>

Ülkemizde vergi harcamaları ile ilgili olarak, Ocak 2001’de, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü “Vergi Harcamaları 2001 Yılı” kitabını yayınlamıştır. Bu kitapta vergi harcamaları ile ilgili genel bilgiler ile OECD tarafından 1996 yılında yayınlanan ”Tax

<sup>93</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Harcamaları 2001 Yılı**, age., s.2.

<sup>94</sup> GİRAY, agm., s.33.

Expenditures: Recent Experiences” adlı yayından bir bölüm çevirisi verildikten sonra, kanunlar itibariyle muafiyet ve istisnalara ilişkin liste yayınlanmıştır. Ayrıca bu konu, VIII. Beş Yıllık Kalkınma Planı’nın makro ekonomik politikaları arasında yer almaktadır ve “İstisna, muafiyet ve vergi indirimi gibi vergi harcamaları ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde yeniden düzenlenecek, vergi harcamaları yoluyla alınmasından vazgeçilen tutarlar bütçe kanunu kapsamında ayrıntılı bir şekilde raporlanacaktır”<sup>95</sup> şeklinde ifade edilmiştir. Görüldüğü gibi, ülkemizde günümüze kadar vergi harcaması niteliği olan kanun veya diğer kararlar ile ilgili bilgiler bütçe sürecinde ve ilgili metinler ve gerekçeleri içinde yer almazken, kalkınma planlarında ifade edilenlerin gerçekleşmesi halinde önümüzdeki yıllarda gündemde olacak gibi görünmektedir.

#### F) VERGİ HARCAMASI ANALİZLERİNİN YARARLARI

Vergi harcaması analizleri; vergi ayrıcalıklarının maliyetinin ölçülmesine yönelik olarak yapılan çalışmalardır. Vergi harcaması analizlerine yönelik yaptırımlar, bütçe politikalarına ilişkin vergi tabanlı hedef kamusal gelirlerin somutlaştırılması ve ileriye yönelik vergi politikası düzenlemeleri çerçevesinde incelenebilecek rakamsal veriler açısından oldukça büyük bir önem taşımaktadır.<sup>96</sup> Günümüzde bir çok gelişmiş ülkede yapılmakta olan vergi harcama analizleri şu faydaları sağlamaktadır:

-Vergi ayrıcalıklarının tahmini ve sınıflandırması yapıldıktan sonra hazırlanan vergi harcama raporunun bütçe sürecine entegrasyonu, kamu harcamalarında olduğu gibi vergi harcamalarında da yasal saydamlığı sağlayacaktır. Hükümetler bu sayede, vergi harcamaları, sübvansiyon programları ve bunlara ayrılan fonlar hakkında daha fazla bilgi sahibi olabileceklerdir.<sup>97</sup>

Ayrıca vergi harcama programlarının bütçeleme sürecine entegrasyonu, saydamlık yanında daha iyi hesaplamalara ve basit vergi sistemi oluşturmaya yardımcı olur.<sup>98</sup>

-Vergi harcamalarının makroekonomik ve mali etkileri hakkında değerlendirme yapma olanağı elde edilebilecektir. Hangi düzenlemelerden kimlerin hangi boyutta yararlanabileceği hakkında bilgi edinilmesi mümkün olacaktır.<sup>99</sup>

<sup>95</sup> DPT, “Makroekonomik Politikalar, Hedefler ve Tahminler”, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, Özelleştirme İdaresi Yayınları, Yayın No: 2517-ÖİK:535, Ankara, 2001, s.210.

<sup>96</sup> Neil WALLACE, “Modigliani-Miller Theorem for Open-Market Operations”, **American Economic Review**, Vol. 71, No.3, June, 1981, s.270-272’den aktaran ÖZKER, agm., s.2.

<sup>97</sup> MAKTOUF ve SURREY, 1990, s.206-207’den aktaran GİRAY, agm., s.38.

<sup>98</sup> C. CAVALCANTI ve Z. LI, 1999, s. 389’dan aktaran GİRAY, agm., s.38.

-Her bir vergi harcaması itibariyle fayda-maliyet analizi olanağı sağlanabilecektir. Örneğin ABD’de tarım kesimindeki vergi harcamalarını inceleyen bir araştırma yapılmış ve bu araştırmada vergi harcama miktarının belirlenmesi, tarıma yönelik vergi politikalarının, fayda-maliyetlerinin saptanmasında önemli bir adım olarak görülmüştür.<sup>100</sup>

-Vergi harcama hesapları, vergi reformlarını değerlendirme ve planlamada bir araçtır.<sup>101</sup>

-Vergi harcama programları vergi sistemi üzerinde önemli etkiye sahiptirler. Vergi harcamalarının sayısı ve büyüklüğü, istenen vergi gelirini yaratmak için gerekli vergi oranı, konusu, yükümlüsü gibi faktörleri etkileyecektir. Dolayısıyla rasyonel bir vergi sisteminin oluşumunda vergi harcama analizlerinin katkısı büyük bir önem taşımaktadır.

-Vergi harcamaları analizi sayesinde, vergi ayrıcalıklarından dolayı, vergi yükünün dağılımındaki değişimler ve gelir grupları arasında faydaların dağılımının analizini yapma olanağı elde edilir.<sup>102</sup>

Vergi harcama raporlarının fonksiyonlarından biri de, hükümetlere, vergi harcamaları ve kamu harcamalarının uygulama sonuçlarının karşılaştırılmasına olanak sağlamasıdır. Bu da kamu faaliyetlerinde yeni bir bakışa izin verir.<sup>103</sup>

Nitekim ilk olarak 1992’de vergi harcama raporları hazırlamaya başlayan Polanya’da sağlam bir vergi harcama programı yönetimi; vergi harcamalarını etkin ve adil kılma, maliyetlerini sınırlandırma ve vergi matrahındaki aşınmayı önlemeye yönelik ilk adım olarak görülmüştür.<sup>104</sup>

## G) VERGİ HARCAMASI HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Vergi harcamalarının hesaplanmasında üç temel yöntem bulunmaktadır. Bu yöntemler; gelir kaybı, gelir sağlama, eşdeğer harcama yöntemlerinden oluşmaktadır.

<sup>99</sup> Hasan Halil GÖNÜL, “Vergi Harcamaları-II”, *Yaklaşım*, Yıl 10, Sayı 112, Nisan,2002, s.70.

<sup>100</sup> D.G. HANSON ve R.V. EİDMAN, “Agriculture Income Tax Expenditures-A Microeconomic Analysis”, *American Journal of Agriculture Economic*, June, 1985, s. 217-218’den aktaran GİRAY, agm., s.38.

<sup>101</sup> OECD, Tax Spending , <[www.oecd.org/daf/fa/statu/spend.htm,1,2000](http://www.oecd.org/daf/fa/statu/spend.htm,1,2000)>’den aktaran GİRAY, agm., s.38.

<sup>102</sup> M.A. IBELE ve D. VASCHE, “Tax Expenditures Reporting in California: Lessons and Opportunities”, *Ninety- Second Annual Conference on Taxation, Atlanta*, 1999, s. 401’den aktaran GİRAY, agm., s.38.

<sup>103</sup> Kimberley Ann SCHARF, “Why Are Tax Expenditures for Giving Embodied in Fiscal Constitutions?”, *Journal of Public Economics*, Volume 75, 2000, s.368.

<sup>104</sup> C. CAVALCANTÍ ve Z. LI, 1999, s. 387’den aktaran GİRAY, agm., s.38.

**-Gelir Kaybı Yöntemi:** Bu yöntem en basit hesaplama yöntemidir. Kayıp gelirlerin ölçülmesine dayanır. Gelir kaybı, vergi ayrıcalıklarının olduğu durumdaki vergi yükümlülüğü ile vergi ayrıcalığının olmadığı bir durumdaki vergi yükümlülüğü arasındaki farktır.<sup>105</sup> Olası davranışsal değişiklikleri dikkate almayan bu yöntem, harcama tanımını tam olarak temsil etmemektedir. Bu yöntem geniş ölçüde sadece vergi harcaması olmadığı durumda, kaynakların alternatif kullanımlarını göstermede yardımcı olur.

Vergi harcaması hesaplamalarında en sık kullanılan yöntemin dönemsel gelir kaybı metodu olduğu göze çarpmaktadır. Gelir kaybı olgusu, vergisel avantajlar sonucu hedeflenen dönemsel gelirden olumsuz bir sapma yaşanmasıdır. Vergi harcamasının bu yöntemle hesabında, vergi avantajlarından doğan gelirdeki düşmenin yanı sıra, bu olgunun dışında olumsuz bir vergi trendine gerekçe oluşturabilecek dağıtım ve tahsil usullerinin de olumsuz etkisi irdelenmektedir. Vergi tekniğinin konjonktüre olan duyarlılığı ile de, gelir kaybı metodunun elde ettiği vergi harcaması avantajlarının maliyeti de değişmekte ve her bir ülkeye özgü eşdeğer harcama yaklaşımındaki netlik de bozulmaktadır.<sup>106</sup>

**-Gelir Sağlama Yöntemi:** Vergi ayrıcalıkları kaldırıldığı zaman beklenen gelirin ne olacağı tahminine dayanır. Bu yöntem gelir kaybı yönteminin tersine davranışsal değişiklikleri dikkate alır. Bu değişiklikleri belirlemek zor ama tahmini olanaksız değildir.

Bu yöntemde, dönemsel gelirin elde edilmesindeki vergi avantajlarının yok sayılması durumunda, gelirin hangi brüt miktarına ulaşabileceği ortaya konulmaktadır. Özellikle vergiye tabi gelirlerin önemli bir dilimini oluşturan teşebbüs gelirlerinin duyarlılığı, bu vergisel avantajlar sonrası veya öncesinde oldukça yüksek bir trend göstermektedir. Ancak burada önemli noktanın bu tür bir vergi harcaması yönteminin vergi sistemlerinin verimliliğinin saptanmasında kayıp kamu gelirleri analizlerinden farklı bir yapısı ve parametrik modeli olmasıdır.<sup>107</sup> Çünkü bu tür bir vergi harcaması maliyetlerinin saptanması, yükümlü davranışındaki değişim ve tepkilerin, gelir ve harcama duyarlılıklarına bağlı olarak ön plana çıkmaktadır. Vergisel avantajlar olmadan teşebbüs ve tüketim marjlarının vergi avantajları

<sup>105</sup> A. S. FRIEDSON, , "Tax Expenditures Reporting: The New York State Experience", *Ninety-Second Annual Conference on Taxation*, Atlanta, 1999, s. 397'den aktaran GİRAY, agm., s.40.

<sup>106</sup> Seymour FIEKOWSKY, "Tax Incentives as Wiewed by Economists and Lawyers", *National Tax Journal*, Vol.44, No.4, September,1991, s.336'dan aktaran ÖZKER, agm., s.13.

<sup>107</sup> Cristopher M. DUGUET, "Is Charitable Giving by Nonitemizers Responsive to Tax Incentives? New Evidence", *National Tax Journal*, Vol. 52, No.2, June, 1999, s.197-198'den aktaran ÖZKER, agm., s.12.



sonrası konu olduğu sapmanın dönemsel karşılık değeri de, kamusal gelirin maliyeti olan vergi harcaması değerini ortaya koymaktadır.<sup>108</sup> Bu yöntem sınırlı şekilde uygulanmaktadır.

**-Eşdeğer Harcama Yöntemi:** Bu yöntem de, bir vergi harcamasının yerini alacak eşit kamu harcaması tutarını hesaplamaya dayanan bir yöntemdir. Ancak bu yöntem, kamu harcamalarının bunlardan yararlananların tasarrufunda iken vergilendirilip vergilendirilmeyeceği ve yararlananların marjinal vergi oranları hakkında varsayımlar yapmayı gerekli kıldığı için zordur.

Eşdeğer harcama yöntemi; transfer harcamaları kapsamında yapılan kamusal sosyal harcamaların toplumsal kesim ve sektörlerde oluşturduğu yararın karşılık maliyet bedelidir. Bu tür bir kurumsal harcamanın refah ölçөгünü arttıran etkisi, aynı etkinin sosyal harcamalar yapılmadan elde edilen gelirin vergi konusu karşılığıyla ölçölmekte ve dolaylı bir refah maliyetinin marjı da, vergiden vazgeçilmesi sonucu refaha ulaşılmasındaki cari değer olarak ifadelendirilecek maliyet olarak somutlaşmaktadır.<sup>109</sup> Bu bağlamda devlet bütçesi, sosyal hedeflerdeki çeşitliliği ve bunlara ilişkin sonuçları, doğrudan doğruya finanse ettiği hizmetlerle ve çeşitli mali rejimlerin negatif etkilerini üzerine almakla gerçekleştirmekte ve kendi adına bütçe politikalarıyla uyumlu bir dışsallık yaratma süreci öngörmektedir.<sup>110</sup> Uygulamada en çok kullanılan yöntem gelir kaybı yöntemidir. Bu yöntemi kullanan ölkeler arasında Belçika, Finlandiya, Almanya, İrlanda, İtalya, Hollanda ve İspanya gibi ölkeler sayılabilir.<sup>111</sup>

## H) ÇEŞİTLİ ÖLKELERDE VERGİ HARCAMASI UYGULAMALARI

Vergi harcama raporları uygulaması ilk defa 1960'ların sonunda Almanya ve ABD'de başlatılmıştır. Ancak ABD detaylı vergi harcama bütçesi hazırlayan ilk ölkedir. Bu ölkeleri, Kanada, Avusturya, Fransa, Belçika ve İngiltere gibi gelişmiş ölkeler takip etmişlerdir. Bu ölkeler de devamlı olarak vergi harcama raporları hazırlamaya başlamışlardır.

Vergi harcamaları raporları günümüzde en az 9 OECD ölkesinde yasal bir zorunluluk olarak uygulanmaktadır. Bunlar; Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, Almanya,

<sup>108</sup> DUGUET, agm., s.200-201'den aktaran ÖZKER, agm., s.12.

<sup>109</sup> Charles T. CLUTFELLER, "Tax Incentives and Charitable Giving: Evidence From a Panel of Taxpayers", *Empirical Economics*, Vol. 13, No.1, January, 1980, s.322'den aktaran ÖZKER, agm., s.12.

<sup>110</sup> Ronald J. SHADBEGIAN,, "Do Tax and Expenditure Limitations Affect Local Government Budgets? Evidence From Panel Data", *Public Finance Review*, Vol.26, No.2 March, 1998. s.233-234'den aktaran ÖZKER, agm., s.12.

<sup>111</sup> GİRAY, agm., s.40.

Yunanistan, Portekiz, İspanya ve ABD'dir. Bu ülkelerin çoğunda raporlama bilgisi yıllık olarak yapılmaktadır. Vergi harcama raporlarının devlet bütçesiyle ilişkilendirilmesi ülkelere göre farklılık göstermektedir. Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, Yunanistan, Portekiz, İspanya ve İsveç'te vergi harcama raporları tamamen bütçe sürecine bağlanmıştır. Amerika'da ise vergi harcama raporu hükümet bütçesinin bir parçası olarak hazırlanmakla birlikte, bütçe sürecine entegre edilmemektedir.<sup>112</sup> Yunanistan'da vergi harcama bütçesinin merkezi hükümet bütçesiyle birleştirilmesi şeklinde uygulama söz konusudur.<sup>113</sup>

1999'da yapılan bir OECD çalışmasına göre OECD ülkelerinin ¾'ü düzenli olarak vergi harcamaları hakkında yıllık rapor yayınlamaktadırlar. Bu ülkelerin yarısı ise bunu bütçe sürecinde yapmakta ve bütçe dokümanları olarak yayınlamaktadırlar.<sup>114</sup>

Avusturya ve Almanya, devletin hem doğrudan kamu harcamaları hem de vergi harcaması yoluyla yaptığı destekleri de içeren sübvansiyon raporları hazırlamaktadırlar.<sup>115</sup> Belçika'da vergi harcaması hesaplarıyla ilgili tartışmalar 1970'li yıllara kadar akademik platformla sınırlı kalmıştır. İlk rapor 1985 yılında hazırlanmıştır.1985 yılından sonra, vergi harcaması raporlarının devlet bütçesine eklenerek, parlamentoya bütçe görüşmeleri sırasında sunulması yasaya bağlanmıştır.<sup>116</sup> İrlanda ve Hollanda'da ise vergi harcaması raporlarının hazırlanması için yasal bir zorunluluk yoktur. Portekiz'de anayasa ve diğer kanuni düzenlemelerle 1991 yılı ve sonrası için vergi teşviklerinin ve gelir kaybı tahminlerinin bütçeye eklenmesi öngörülmüştür.<sup>117</sup>

ABD'de vergi harcamaları konusundaki çalışmalar 1960'ların sonlarında başlamış olup "The Congressional Budget and Impoundment Act of 1974" yasası ile vergi harcamaları ile ilgili listeler ve hesaplamaların federal bütçe yasasına eklenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bunun yanında her bir eyalet bütçesi ile belediye bütçeleri açılarından da benzer zorunluluk ilgili mevzuata göre söz konusu olabilmektedir.

ABD federal hükümetinin vergi harcamaları ile ilgili olarak temelde iki rapor hazırlanmaktadır. Bunlardan birisi yasal zorunluluk olarak hükümet tarafından bütçe ile

<sup>112</sup> IMF, **Manual on Fiscal Transparency**, International Monetary Fund, Washington, 2001, s.1'den aktaran GİRAY, agm., s.30.

<sup>113</sup> GİRAY, agm., s.30.

<sup>114</sup> GÖNÜL, "Vergi Harcamaları II", s.68.

<sup>115</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Harcamaları 2001 Yılı**, a.g.e., s.1.

<sup>116</sup> OECD, **Tax Expenditures: Recent Experiences**, France.1996, s.25'den aktaran GİRAY, agm., s.31.

<sup>117</sup> OECD, **Tax Expenditures**:1996, s..71-79'dan aktaran GİRAY, agm., s.31.

birlikte hazırlanmakta, diğeri ise Amerikan Kongresi Temsilciler Meclisi ve Senato üyelerinden oluşturulmuş Karma Vergi Komitesince hazırlanmaktadır.<sup>118</sup>

Söz konusu iki rapor temelde birbiriyle koşut olmakla birlikte bazı hususlardaki yöntem farklılıkları sonuçları da kısmen etkilemektedir. ABD federal hükümetinin hazırladığı rapordan alınan bilgilere göre; sadece gelir üzerinden alınan vergiler açısından yapılan hesaplamalara göre, ABD federal hükümetinin 2002 yılında 133 madde başlığı altında toplam 717 milyar 543 milyon USD tutarında vergi harcaması yapacağı tahmin edilmektedir. Bu tutar ise ABD federal hükümetinin 2002 yılında elde edeceğini tahmin ettiği toplam gelirin % 32'sine denk gelmektedir. Aynı koşullarla bu vergi harcamalarının 2002-2006 dönemi itibariyle ulaşacağı tahmin edilen tutar ise 3 katrilyon 941 milyar 887 milyon USD'dir.<sup>119</sup> ABD'de GSMH'nın %'si olarak vergi harcamaları 1968 yılında % 5.1 olarak gerçekleşirken, bu oran 1997 yılında % 6.7 tutarına ulaşmıştır.<sup>120</sup>

Avustralya uygulamasında ise, vergi harcamaları ile ilgili kısa bilgiler ve tahmini hesaplamalar bütçenin gelirler ile ilgili bölümünde ayrı bir ek olarak verilmiştir. Buradaki hesaplamalara göre Avustralya'nın 2001-2002 bütçesi dönemindeki toplam vergi harcaması tahmini 28 milyar 940 milyon AUD'dir. Bu tutar toplam bütçe gelirlerinin % 18.2'sine, gayri safi milli hasılanın ise % 4.1'ine denk gelmektedir. 1997-1998 bütçesi döneminde % 4.5 olan bu oranın 2004-2005 döneminde % 4 oranına düşmesi hedeflenmiştir. Bunu sağlayacak en önemli düzenleme olarak hızlandırılmış amortisman uygulamasının kaldırılması gösterilmektedir.<sup>121</sup>

Ülkemizde etkin bir vergi harcaması uygulamalarından söz etmek olası görünmemektedir. Vergi sistemimiz içerisinde vergi türü ve gelir kaynağına göre ekonomik ve sosyal amaçlı bazı istisna, muafiyet ve indirimlerden söz edilse de, uygulamada sistemli ve bilimsel vergi harcaması olgusunu ön plana çıkarttığını söylemek pek olanaklı değildir. Gelişmiş sanayi ülkelerinin birçoğundaki uygulamalarda izlendiği gibi, vergi harcaması uygulamalarındaki bazı farklılıklara rağmen kendi içinde etkin olan harcamalara ilişkin mali yapı, ülkemizde bütçe fonksiyonlarının, dönemsel analiz ve uygulamadaki vergi harcaması hesaplarının netleştirilmesine yönelik değildir.

<sup>118</sup> GÖNÜL, agm., s.68.

<sup>119</sup> GÖNÜL, agm., s.69.

<sup>120</sup> GİRAY, agm., s.37.

<sup>121</sup> GÖNÜL, agm., s.69-70.

Gelişmiş sanayi ülkelerindeki vergi harcaması standardının ortaya konulmasında esas olan öncelikli bir vergi harcaması tanımı ve kapsamı, ülkemizdeki vergi sisteminin bütçe politikalarının hedeflediği sosyo-politik yaptırımlarla sıklıkla çelişmesinden dolayı yapılamamaktadır. Bunun yanı sıra yine bu tanımı esas alan vergi harcama raporlarının bu raporları öncelikli kriter olarak kabul eden ve bu olguyu bütçe maliyeti olarak somutlaştıracak hesaplama yöntemlerine olanak sağlayan varlığından söz etmenin de pek mümkün olmadığı görülmektedir.<sup>122</sup>

#### D) VERGİ HARCAMALARININ AVRUPA BİRLİĞİ UYUM MEVZUATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ülkemizin yıllardan beri çalıştığı konulardan biri de Avrupa Birliği'ne (AB) tam üyeliğidir. AB üyeliği yolunda birçok engel aşılmış ve bu alanda en ciddi adım AB ile ortak Gümrük Birliği'ne fiilen girilmesi olmuştur. AB'ye tam üyelik için yapılması gereken işlemler içerisinde yasaların uyumlaştırılması ilk sıralarda yer almakta, uyumlaştırılacak yasalar arasında da vergi yasaları önemli bir yer tutmaktadır.

AB ile Türkiye arasında gerçekleşen Gümrük Birliği, yalnızca sınai ürünleri kapsamaktadır. Gümrük Tarife İstatistik pozisyonu açısından 25 ve daha sonraki kategoriler bu kapsama girmektedir. Sınai ürünler içinde, Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu ile Avrupa Atom Enerjisi Topluluğu faaliyet alanına giren ürünler aynı işleme tabidir. Sermayenin, hizmetlerin ve kişilerin serbest dolaşımı Gümrük Birliği dışındadır. Tarım ürünleri de Gümrük Birliği dışındadır. Gümrük Birliğine girilmesiyle birlikte otomatik olarak AB teşvik mevzuatına uyum gerekli değildir. Ancak bu mevzuatın kabul ettiği kurallar dışına çıkıldığı takdirde, antisübansiyon uygulamaları ile karşı karşıya kalınabilir. Bu itibarla kesin uyum söz konusu olmasa dahi, genel çerçevede uyum sağlamak gerekmektedir.<sup>123</sup>

<sup>122</sup> ÖZKER, agm., s.15-16.

<sup>123</sup> Sabahattin BENLİKOL, Hilal MÜFTÜOĞLU, **Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:1997-7, s.6.

AB, serbest rekabet ve serbest ticaret sistemine zarar verebilecek her türlü teşvike karşıdır.<sup>124</sup> Ancak üye devletlerin farklı gelişmişlik düzeyinde olması göz önünde tutularak, bazı şartlarda Devlet yardımlarının gerekli olabileceği de kabul edilmiştir.<sup>125</sup> Topluluk Antlaşmasınının 92-94. maddelerinin çizdiği çerçevede devlet yardımları yapılması mümkündür. Söz konusu madde hükümleri çerçevesinde uygulanan yardımları; Software Teşvikler ve Hardware Teşvikler olarak iki grupta toplamak mümkündür.

**-Software Teşvikler**, doğrudan nakdi yardıma dayanmayan, daha çok bilgi, beceri aktaran ve kazandıran, yönlendirici önlemleri kapsar. Bunlar, iç ve dış pazarlar hakkında bilgi, ihracat sigortası, AR-GE sübvansiyonu, hizmet içi eğitim sübvansiyonu, ilk yıl tam amortisman, Kurumlar Vergisi İndirimi, Kurumlar Vergisi muafiyeti, yerel vergilerden muafiyet, meslek vergisi muafiyeti, indirimli KDV oranları gibi uygulamalardır.

**-Hardware Teşvikler**, doğrudan yapılan nakdi yardımlardır. Bunlar yatırım sübvansiyonları, KOBİ'lere yardım, yeni yaratılan istihdama prim, doğal afet garantisi, ihracat kredisi ve sübvansiyonu, sosyal yüklerin hafifletilmesi, özel koşullu krediler, üretim girdilerinde sübvansiyon, navlun yardımı, çevre kirliliği yardımı, makine parkı ve bina yardımı, enerji yardımı, kredi erteleme gibi uygulamalardır.

AB'de teşvikler konusunda belirli bir model yoktur. Ülkeler veya sektörler göre değişik uygulamalar göze çarpmaktadır. AB'de sanayi sektöründe 1000-1200 adet gizli sübvansiyon olduğu söylenmektedir. AB üye devletlerinin her yıl kullandıkları teşvik toplam olarak 100 milyar dolar tahmin edilmektedir. Ayrıca AB bütçesinden yapılan yardım yıllık ortalama 25 milyar dolardır.<sup>126</sup> AB'ye üye devletlerde verilen teşviklerin GSYİH'ya oranı ortalama olarak % 2'nin üzerindedir. Türkiye'de verilen teşviklerin bunun yarısı kadar olduğu tahmin edilmektedir.<sup>127</sup>

AB ülkeleri, uygulayacakları teşviklerin miktarını, gerekçesini ve hedefini gösteren önerilerini, bir program halinde, Komisyon'a bildirir. Komisyon, programı, AB Teşvik Sistemine uygun olup olmadığı, AB'ye bir yarar sağlayıp sağlamayacağı yönlerinden inceler ve bunu onaylar. Onaylanan teşvik programı, AB Resmi Gazetesi'nde yayımlanır.

<sup>124</sup> Belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı bir şekilde gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayrimaddi destek, yardım ve özendirme teşvik olarak tanımlanmaktadır. Ahmet İNCEKARA, *Türkiye'de Teşvik Sistemi*, İTO Yayınları No: 1995/10, İstanbul, 1995, s.9.

<sup>125</sup> Devlet yardımı kavramı olarak, vergi harcaması, sübvansiyon, kredi ve nakdi yardımları içeren bir üst kavramdır.

<sup>126</sup> BENLİKOL ve MÜFTÜOĞLU, age., s.10.

<sup>127</sup> BENLİKOL ve MÜFTÜOĞLU, age., s.78.

AB Komisyonu, üye devletlerde mevcut tüm yardımları, bu devletlerle işbirliği halinde, sürekli inceler ve pazarın gelişimi için uygun gördüğü önlemleri tavsiye eder. Bu öneriler uygulamaya konulmazsa Komisyon gerekli gördüğü tedbirleri almakta serbesttir. Önce 92. maddeye aykırı devlet yardımının kaldırılmasını veya düzeltilmesini ister. Komisyon incelemesini 2 ay (en fazla 6 ay) içinde tamamlar. Komisyon Kararı'na karşı Adalet Divanı'na başvurulur. Genellikle rekabet üstünlüğünü yitirmiş ve sürekli zarar eden işletmelerin yaşamasını temine yarayan teşvikler yasaklanır.<sup>128</sup>

AB ülkelerinin vergi sistemleri çok farklıdır. AB içinde ortak bir sistemin oluşturulmasına yönelik girişimler bulunmamaktadır. Sadece vergi arbitrajının önlenmesini amaçlayan gayretlerin gösterilmesi çağrısında bulunmaktadır.<sup>129</sup> AB ülkelerinde genel kabul gören bir vergi teşviki tanımı bulunmamaktadır. Bazı vergi ayrıcalıklarını, istisna ve muafiyetlerini ifade edebilmek için kullanılan vergi teşviki, özünde belli bir vergi ortamı içinde anlam kazanmaktadır. Her ülkenin vergi yapısı farklı olduğundan, bir ülkedeki vergi teşviklerinin, diğer ülkedekilerle karşılaştırılması ve az veya çok olduğunun ortaya konulması mümkün değildir. Bu nedenle her ülkenin vergi sistemi ve vergi teşviki müstakil olarak ele alınıp incelenmek suretiyle bir fikir sahibi olmak zorunluluğu doğmaktadır. Dolayısıyla, günümüzde önemle üzerinde durularak incelenmesi gereken konu, vergi sistemimizde uygulanmakta olan vergi harcamalarının AB Uyum Mevzuatı'na uygun olup olmadığından ziyade, kendi sistemi içerisinde etkin olup olmadığına analiz edilmesi olmalıdır.

## İ) VERGİ HARCAMASI HESAPLAMA SORUNLARI

Vergi harcama hesapları, her bir vergi harcaması kaleminin neden olacağı vergi geliri kaybını belirlemeye dayanmaktadır. Vergi harcamalarının kavramsal tanımlaması yapılabilmesine karşın, hesaplaması konusunda geniş olarak kabul edilen işlevsel metodoloji yoktur. Sadece uluslar arası olarak, bazı sınırlamalarla metodolojilerin bir sıralaması söz konusudur.<sup>130</sup>

Vergi harcama hesaplamaları yapılırken karşılaşılan teknik sorunlar, aslında vergi sistemi veya bütçe programlarındaki değişikliklerin hazırlanmasında karşılaşılanlarla aynıdır. Vergi harcama hesaplarını yapmada kullanılan teknikler, diğer mali tahminlerde kullanılan

<sup>128</sup> BENLİKOL ve MÜFTÜOĞLU, age., s.13.

<sup>129</sup> BENLİKOL ve MÜFTÜOĞLU, age., s.77.

<sup>130</sup> GİRAY, agm., s.39.

tekniklerle benzerdir. Dolayısıyla vergi harcama hesaplamalarına yöneltilecek eleştiriler, aynı zamanda kamu harcamaları ve vergi değişiklikleri hesapları ve bu hesapları yapanları hedeflemektedir.

Vergi harcaması ve kamu harcaması hesaplamalarında kullanılan iki aşamalı yaklaşım vardır. İlk aşama genellikle ilk düzen tahminleri olarak adlandırılmaktadır. Bu aşamada mevcut gelir durumu gösterilerek, bundan sonraki değişikliğin doğrudan etkisi hesaplanmaya çalışılır. Örneğin, vergilendirilebilir gelir 100 birim ve vergi oranının % 50 olduğu bir durumda, vergilendirilebilir gelirin % 40'ının vergiden istisna edildiğini varsayalım. Bu durumda yükümlü % 20 oranında vergi tasarrufu sağlayacaktır. Devlet açısından vergi harcaması olan gelir kaybı ise % 20'dir.

Hesaplama ikinci aşama ise, vergi ayrıcalıklarının ekonomide yarattığı değişikliğin etkisi ile ilgilidir. Böyle bir hesaplama, yani vergi ayrıcalıklarının ekonomideki olası etkilerinin tahmini, bir takım spekülasyonlara neden olur. Bu durum ekonomideki dengeleri bozabilir. Bu nedenle genellikle ikinci aşamaya birçok analizde yer verilmemektedir.<sup>131</sup> Ayrıca, vergi harcaması uygulamalarının farklı sektörlerde farklı tepkilere neden olması ve bu tür mali ayrıcalıkların sektörel faydasının net olarak hesaplanamaması da, vergi sistemindeki ayrıcalıklara yönelik bilinçli düzenleme ve değişikliklerin Gayri Safi Milli Hasıla üzerindeki etkisinin nispi değerini ve sektörel vergi yüklerini belirsizleştirmektedir.<sup>132</sup>

Vergi harcaması hesaplamaları yorumlanırken dikkate alınması gereken konular vardır. Bunlar;<sup>133</sup>

-Vergi harcaması, çeşitli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için vazgeçilen vergi değeridir. Dolayısıyla vergi harcamasının büyüklüğünü, uygun olup olmadığını, varolma gerekçesini oluşturan sosyal ve ekonomik politikaların değerlendirilmesi belirler. Belirtmek gerekir ki, vergi harcaması tablolarında böyle bir değerlendirmeyi yapmaya olanak sağlayacak bilgi bulunmamaktadır. Ancak aynı durum vergi sistemi ve kamu harcamalarında da söz konusudur.<sup>134</sup>

-Çeşitli vergi harcama kalemlerinin hesaplamaları raporlara aynı anda ve birlikte ilave edilmeyebilir. Çünkü her bir vergi harcamasının maliyeti, diğer vergi harcamaları değişmediği

<sup>131</sup> MAKTOUF ve SURREY, 1990, s.205'den aktaran GİRAY, agm., s.39.

<sup>132</sup> Ronald J. SHADBEGIAN,, "Do Tax and Expenditure Limitations Affect The Size and Growth of State Government?", *Contemporary Economic Policy*, Vol.14, No. 1,January, 1996, s.33-34'den aktaran ÖZKER, agm., s.3.

<sup>133</sup> GİRAY, agm., s.39.

<sup>134</sup> MAKTOUF ve SURREY, 1990, s. 205'den aktaran GİRAY, agm., s.39.

varsayımı altında, ayrı olarak hesaplanmaktadır. Ancak vergi harcama listesine dahil olan her kalemi için ayrı maliyet hesabı yapılması, ayrı hesaplama tekniği kullanılması ve listeye dahil edilme nedeninin farklılık göstermesi, vergi harcama hesaplarını engellemez.<sup>135</sup>

-Tahminlerde, bireysel değişiklikler, vergi harcamalarındaki değişikliğin ekonomik faaliyetlerde oluşturacağı değişimler ve takip edilen hükümet politikasındaki değişimler gibi faktörlerin aynı kalacağı varsayılmaktadır.

-Tüm ülkelerde merkezi ve yerel veri sistemleri çeşitli derecede birbirleriyle etkileşim halindedirler. Bu nedenle merkezi sistemdeki vergi harcamalarındaki değişimler, yerel vergi gelirleri için önemli olmaktadır. Veya tersi durumda yani yerel vergi sistemlerindeki vergi harcamalarındaki herhangi bir değişiklik merkezi vergi gelirlerini etkileyecektir. Bu etkileşimin hesaplamalara yansıtılması büyük güçlükler taşımaktadır.<sup>136</sup>

## J) VERGİ HARCAMASIYLA İLGİLİ TARTIŞMALI KONULAR

Vergi harcamalarını bir “sapma”, “ayrıcalık” veya “ödün” gibi sözcüklerle nitelendirdiğimizde ortaya “normal”in ne olduğu; “sübvansiyon” olarak nitelendirdiğimizde ise nelerin alternatif bir harcamaya denk etki yaptığı şeklinde sorular çıkmaktadır.<sup>137</sup>

Vergi harcamaları, kavramsal olarak değerlendirildiğinde hepsi özünde birer “vergi ayrıcalığı”dır. Ancak bu ifadenin tersi her zaman geçerli değildir. Yani her vergi harcaması bir vergi ayrıcalığı olmakla birlikte her vergi ayrıcalığı bir vergi harcaması değildir. Bu açıdan bir “vergi ayrıcalığı = vergi harcaması” özdeşliğinin kurulabilmesi için sağlanan vergi ayrıcalığının doğrudan yapılan bir giderin alternatifi olup olmadığının ortaya konulması gerekmektedir.

Fakat sorun asıl bu aşamada ortaya çıkmaktadır. Vergi ile ilgili yasal veya idari bir düzenleme ne zaman ayrıcalık olarak değerlendirilecektir? Ayrıcalık genellikle referans olarak alınan vergi yapısından (benchmark tax structure) bir sapma olarak düşünülmesine karşın, referans vergi yapısını neyin oluşturduğu konusunda da bir uzlaşma yoktur.

<sup>135</sup> C. S. SHOUP, 1975, s. 1340'den aktaran GİRAY, agm., s.40.

<sup>136</sup> GİRAY, agm., s.40.

<sup>137</sup> GÖNÜL, “Vergi Harcamaları I”, s.80.



Bu durumu bir örnekle açıklamak gerekirse; gelir vergisi tarifesinin artan oranlı olması, en düşük dilimde yer alanlar için bir vergi ayrıcalığı olarak mı yoksa vergi sisteminin temelini oluşturan yapının bir parçası olarak mı değerlendirilmektedir?

Benzer sorunlar bir vergi ayrıcalığının doğrudan yapılan bir giderin alternatifi olup olmadığının tespiti ve dolayısıyla bu ayrıcalığın bir sübvansiyon olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda ortaya çıkmaktadır. Yukarıda kısaca değinilen benzer sorunlar nedeniyle vergi harcamalarının tanımlanmasında önemli ölçüde bir “öznellik” doğmaktadır. Bu nedenle, uygun bir vergi harcamaları kavramı, vergi mevzuatında yer alan özel koşulların (ayrıcalıkların) vergi harcaması olup olmadıkları konusunda karar verilebilmesi için açıklıkla tanımlanmış kurallar bütününe gerek duymaktadır.<sup>138</sup>

Her ne kadar vergi harcamaları kavramı zaten “harcama” sözcüğünü içermekte ise de bu kavramın yapması gereken çağrışım vergi harcamalarının gerçekte bütçe yoluyla yapılan “kamu gideri” ile aynı kategoride değerlendirilmesi gerektiği olmalıdır. Bunun başlıca nedeni vergi harcamalarının bütçede yer alan bir gider ile (neredeyse) eşdeğer makroekonomik ve mali etkilere sahip olmasıdır. Diğer bir ifade ile, vergi harcamalarının aslında bütçede yer alan bir gider kalemi gibi kamu kaynaklarının kullanılmasının bir başka yöntemi olduğu söylenebilir. Kaldı ki vergi harcaması niteliğindeki düzenlemelerin önemli bir bölümü Bakanlar Kurulu Kararları gibi yürütme organının tasarruflarından doğmaktadır. Bu durum vergi harcamalarının da bir kamu gideri olarak; makro ekonomik etkiler ve hükümetlerin maliye politikası tercihleri gibi açılardan değerlendirilmesi gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle vergi harcamalarının bütçe süreci ile birlikte değerlendirilmesi zorunluluğu doğmakta ve hükümet bütçelerinin yasama organlarında görüşülmesi gerekliliğinin demokratik gerekçeleri vergi harcamaları için de geçerli olmak durumundadır.<sup>139</sup>

## K) IMF'İN MALİ SAYDAMLIK İLKELERİ AÇISINDAN VERGİ HARCAMALARI

IMF bir süredir, “Mali Saydamlık Konusunda İyi Uygulamalar İlkeleri” adını verdiği ve uygulamalardan elde edilen deneyimleri de göz önünde tutarak güncelleştirdiği ilkeler bütünü yayınlamaktadır. Bu ilkeler bütünü en son gözden geçirilmiş hali IMF Yönetim Kurulu tarafından 23.03.2001 tarihinde kabul edilmiştir.

<sup>138</sup> GÖNÜL, agm., s.81.

<sup>139</sup> GÖNÜL, agm., s.82.

IMF mali saydamlığın, iyi yönetim hedefine en büyük katkıyı yapacağına inanmakta ve bunun mali politikaların oluşturulması ve sonuçları hakkında kamuoyunda daha yetkin tartışmalara neden olacağını, hükümetleri mali politikaların uygulanması konusunda daha sorumlu kılacağını ve bu nedenlerle makroekonomik politika ve tercihlerin kamuoyunca daha iyi anlaşılacağını ve inandırılığın güçleneceğini düşünmektedir.

Mali saydamlık ilkeleri bütününün oluşturulmasının temel amaçlarından birisi de hükümetlerin faaliyetleri hakkındaki bilgilerin kamuya sunulması olup söz konusu ilkelerin “Bilginin Kamuya Açıklığı” başlıklı ikinci bölümünde “Vergi harcamalarını açıklayan raporlar bütçe dokümanlarının bir parçası olmalıdır” ilkesine yer verilmiştir. Diğer ilkeler gibi bu ilkenin açıklamaları da IMF tarafından uygulamaya rehber olması amacıyla yayınlanan “Mali Saydamlık Kılavuzunda yer almaktadır.

Buna göre; vergi harcamaları etkileri bakımından sıklıkla normal harcama programları ile özdeşirler ve bir kez yürürlüğe girdikten sonra yasama organının yıllık biçimsel onayını gerektirmezler ve bu nedenle normal harcama programları ile aynı derecede incelemeye konu olmamaktadırlar. Vergi harcamalarının sayısındaki artış yine bu nedenle saydamlığın önemli derecede kaybolmasına neden olacaktır.

Ayrıca, merkezi hükümetin vergi harcamalarının bir rapor olarak bütçe dokümanlarına eklenmesi mali saydamlığın temel gereği olarak nitelendirilmiştir. Vergi harcaması olarak nitelendirilen bu raporlar, her bir düzenlemenin kamusal amacını, yürürlük süresini ve bu düzenlemeden kimlerin yararlanmasının tasarlandığını göstermelidirler ve önemli vergi harcamaları mümkün olduğunca hesaplanmalıdır.<sup>140</sup>

Bu bağlamda bu çalışmada, Türk Vergi Sisteminde yer alan önemli vergi harcamaları ele alınarak incelenecektir. Her bir vergi harcamasının kamusal amacı, yürürlük süresi ve bu düzenlemeden kimlerin yararlanabileceği açıklanarak, hesaplanması mümkün olan vergi harcamaları hesaplanarak analizi yapılacaktır.

---

<sup>140</sup> GÖNÜL, agm., s.82.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI

Vergi sistemi; bir ülkede belirli bir zamanda uygulanan vergilerin tamamından oluşmaktadır. Türk vergi sistemi, gelir, servet ve harcamalar üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. 1980-2002 yılları arasında, konsolide bütçe gelirlerinin % 82.3'lük bölümü vergi gelirleri ile karşılanmıştır. Bu vergi gelirleri içinde de gelir, kurumlar ve katma değer vergileri önemli bir paya sahip bulunmaktadır. Söz konusu üç vergi toplam vergi gelirlerinin dörtte üçünü oluşturmaktadır. Bu nedenle burada vergi sistemimizdeki bütün istisna ve muafiyetleri incelemekten ziyade, gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisinde uygulanmakta olan vergi istisna ve muafiyetleri incelenecektir.

#### I-GELİR VERGİSİNDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI

Dünyada günümüzde uygulanan şekle benzer biçimiyle, ilk kez İngiltere'de 18'inci yüzyılın sonlarına doğru uygulanmaya başlanan, 19'ncü yüzyıldan itibaren de diğer ülkelere yayılan gelir vergisi, çağdaş toplumların hemen hepsinde, gerek sağladığı hasılat, gerekse kendisine yüklenen görevlerin genişliğiyle vergi sistemlerinin temel taşı olmuştur.<sup>141</sup>

Çağdaş anlamda gelir vergisi, Türk Vergi Sistemine 5421 sayılı Kanunla 1950 takvim yılı başında girmiştir. 1950 yılından önce yürürlükte olan kazanç vergisinin pek çok aksaklıkları görülmüş ve onun yerine Alman gelir vergisi mevzuatı esas alınarak bugünkü gelir vergisi kabul edilmiştir. Daha sonra 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Kanunla yeniden yapılandırılmış, 1980 yılında bir takım önemli düzenlemelere gidilmiştir. 1993 yılı sonu ve 1994 yılı başında 3946 ve 4108 sayılı Kanunlarla yeniden ele alınarak değişiklikler yapılmıştır. 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunla "vergi reformu" olarak adlandırılan değişikliklerden sonra 9.1.2003 tarih ve 4783 sayılı Kanun, 9.4.2003 tarihli 4842 sayılı Kanun ve 30.12.2003 tarihli 5024 sayılı Kanunlarla son şeklini almıştır.

Genel olarak geliri tanımlayan ve kapsamını belirleyen iki teori vardır. Bunlar "kaynak teorisi" ve "net artış teorisi"dir. Kaynak teorisine göre gelir; kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini (emek, sermaye) üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler

<sup>141</sup> Özhan ULUATAM, *Vergi Hukuku-Genel Esasları ve Vergiler*, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ekim 1995, s.266.

akımı olarak tanımlanmaktadır. Bu teoriye göre, gelir sayılabilmek için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar, belirli bir kaynağa (üretim faktörüne) bağlılık ve devamlılık unsurlarıdır. Üretim faktörlerinden devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler, gelir olarak kabul edilmemektedir. Dolayısıyla hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, arızı olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucunda oluşmayan transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango, ikramiyeler, bağışlar, vb.) gelir olarak nitelendirilmemektedir. Ayrıca bu teoriye göre, çeşitli nedenlerle servet unsurlarında meydana gelen değer artışları, realize edilmiş olsalar dahi vergiye tabi gelir kapsamına girmemektedir.

Geliri daha geniş tanımlayan net artış teorisine göre ise vergiye tabi gelir kavramının benimsenmesinde “kaynak” ve “devamlılık” ölçütlerinin kullanılmasına ihtiyaç yoktur. Bu tanıma göre gelir; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarıdır. Bu tanım 4369 sayılı Kanunla gelir vergisi sistemimize girmiş, ancak uygulaması 4444 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihine kadar ertelenmiş, daha sonra da 4783 sayılı Kanunla 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere net artış teorisine dayalı bu gelir tanımından vazgeçilerek önceden olduğu gibi kaynak teorisine dayalı gelir tanımına geri dönmüştür.<sup>142</sup> Kaynak teorisine göre gelir; ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücretler, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratların bir veya birkaçından elde edilmesi gerekmektedir.

## A) TİCARİ KAZANÇLARDA VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI

### 1. Genel Olarak Ticari Kazanç Kavramı

Gelir vergisi uygulaması bakımından ticari kazançların ne anlama geldiği ve ticari sayılan faaliyetler GVK' nın 37. maddesinde belirlenmiştir. Ticari nitelikte olduğu varsayılan faaliyetleri teker teker saymanın güçlüğü nedeniyle, ticari kazanç ile ilgili genel bir tanım yapılması yoluna gidilmiş, yapılan tanım kapsamına giren her türlü faaliyetten sağlanan kazanç ticari sayılmıştır. Bu tanıma göre; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Tanımın sınırlarının çizilmesi bakımından, herhangi bir belirlemeye gidilmemiş olup, bir taraftan Türk Ticaret Kanunu'nun konuyla ilgili

<sup>142</sup> Mehmet ALTINDAĞ, Ercan AKBAY, *Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu*, Tesmer Yayınları, Ankara, Mart 2003, s.1.

hükümleri, diğer taraftan yerleşik uygulamalar ve tebliğler çerçevesinde uygulamaya yön verilmektedir.

## 2.Ticari Kazançlarda Muafiyet Uygulamaları

### a) Esnaf Muafiyeti

Esnaf, bir işyeri açmaksızın, nakdi sermayesinden çok bedeni gücü ile çalışan ve ancak geçimini sağlayacak kadar kazanç elde eden, sanat ve ticaret erbabıdır biçiminde tanımlanabilir. GVK bazı sosyal ve vergi tekniğine dayanan nedenlere dayanarak, bu gibi kişileri gelir vergisinden muaf tutmuş bulunmaktadır.<sup>143</sup> Esnaf muafiyetinden yararlanma bakımından göz önünde bulundurulması gereken şartlar; genel ve özel şartlar olarak belirtilmiştir.

Genel şartlar: -Kişinin; ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaması, -Esnaf muafiyeti kapsamına giren faaliyetlerin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması gerekmektedir.

Özel şartlar ise; belirli faaliyet türleri itibariyle oluşturulmuştur. Hatta, bu faaliyet türleri ile esnaf muafılığı ilişkisi kurulmak suretiyle, bazı alt muafiyet türlerinden söz edilebilir. Esnaf muafiyeti, GVK' nın 9. maddesinde ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, ticaret ve sanat erbabından aşağıda belirtilen şekillerde çalışanlar, gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır.

**-Küçük Ticaret Erbabı Muafiyeti:** Motorlu nakil araçları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile uğraşanlar bu muafılık kapsamına girmektedir. Ancak, giyim eşyaları, zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ve eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit işyerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o işyerlerinde satışı yapılan aynı nevi”den malları satanlar bu muafiyetten yararlanamamaktadırlar. Bu muafiyete örnek olarak; motorlu nakil aracı kullanmadan, çeşitli mutfak malzemelerinin satışını gezici olarak yapanlar, aynı şekilde sebze ve meyve satışı yapanlar gösterilebilir.

<sup>143</sup> Kamil MUTLUER vdğ., **Türk Vergi Sistemi**, TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No; 941/511, Eskişehir, 2000, s.45.

**-Küçük Sanat Erbabı Muafiyeti:** Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya tüketiciye iş yapan küçük sanat erbabı vergiden muaf tutulmuştur. Bunlar arasında; hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı, ve hamallar gibi küçük sanat erbabı yer almaktadır.

**-Köylerdeki Küçük Sanat Erbabı Muafiyeti:** Köylerde, gezici olarak her türlü sanat işleriyle uğraşanlar ve aynı yerlerde söz konusu sanat işlerini bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan, GVK' nın basit usulde vergilendirmenin genel şartlarıyla ilgili 47. maddesinde yer alan şartları taşıyanlar gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Ancak, aynı Kanunun basit usulün kapsamı dışında tutulanlarla ilgili 51. maddesinde belirtilen faaliyetleri yapanlar bu muafiyetten yararlanamamaktadırlar. Örneğin; kalaycılık, lehimcilik gibi bir sanat faaliyetini, idari bölünüm sistemi içerisinde köy olarak nitelendirilmiş olan bir yörede gezici olarak yapan bir sanat erbabı, genel koşulları da taşımak kaydıyla gelir vergisinden muaf tutulacaktır. Aynı yörede, bir işyeri açmak suretiyle kalaycılık, lehimcilik gibi sanat faaliyetini gerçekleştiren bir sanat erbabı da, genel koşulları taşımak kaydıyla gelir vergisinden muaf olacaktır. Oysa köy olarak nitelendirilen yöreler dışında, söz konusu faaliyetlerin işyeri açılmak suretiyle gerçekleştirilmesi durumunda muafiyetten yararlanılamayacaktır. Bu durum, köylerdeki küçük sanat erbabının vergi ödeme güçlerinin düşük olmasından, diğer yörelere göre ekonomik ve sosyal bakımdan korunmaları gerektiğinden ve idari nedenlerden kaynaklanmaktadır.<sup>144</sup>

**-Küçük Nakliyecilerle İlgili Muafiyet:** 50 rüsum tonilatoya (50 tonilato dahil) kadar makinesiz, motorsuz vasıtalarla sulara taşıma yapanlarla, karada hayvan ve hayvan arabası ile taşıma ve nakliyecilik yapanlar gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Hayvanla yapılan taşımacılıkta sahip olunması gereken hayvan sayısı bakımından bir sınırlama mevcut değildir. Hayvan arabası ile yapılan taşımacılıkta ise, "bir adet" olmak üzere sınırlama getirilmiştir.<sup>145</sup>

**-El Sanatları Muafiyeti:** El sanatlarının yaşatılmasına, bu sanatsal faaliyetleri yapanların sosyal ve ekonomik bakımdan korunmasına yönelik olarak el sanatları muafiyetine

<sup>144</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara, 2001, s.105.

<sup>145</sup> Küçük nakliyecilerle ilgili ölçüler, birlikte yaşayan eşler ile velayet altındaki çocuklar bakımından ya da ortaklık halindeki işletmelerde, söz konusu kimselerin veya ortaklığın işlettiği araçlar, toplu olarak dikkate alınmak suretiyle belirlenmektedir.

yer verilmiştir. Bu muafiyetten yararlanabilmek için bazı koşullara yer verilmiştir. Bunlar:

-Dışarıdan işçi alınmaması,

-Motorlu güç kullanılmaması,

-İmalatın, oturulan evlerde gerçekleştirilmesi,

-Yapılan imalatın; havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, örgü, dantel, her nev’i nakış işleri, her nev’i turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, ip ve urganların üretimi ile ilgili olması,

-İmal edilen ürünlerin, bir işyeri açmaksızın satılması,

-GVK’ nın 47. maddesinin 1. ve 3. bentlerindeki; “kişinin kendi işinde bilfiil çalışması veya bulunması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olunmaması“ koşullarına sahip olunmasıdır.<sup>146</sup> Söz konusu koşullar, kişinin iş hacmi ve kapasitesi ile vergi ödeme gücünün düzeyi bakımından birer belirleyici niteliği taşımaktadır.

**-Gezici Milli Piyango Bileti Satıcıları ve Kapı Kapı Dolaşarak Satış Yapanlar ile İlgili Muafiyet:** Bir işyeri açmaksızın yalnızca gezici olarak milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun’a göre; gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdiyle bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar, özel ve genel şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu muafiyetin, GVK’ nın, kaynakta vergilendirme ile ilgili 94. maddesi gereğince tevkif suretiyle kesilen vergiye etkisi bulunmamaktadır.<sup>147</sup>

Bu muafiyet uygulamasında gezici milli piyango bayilerinden alınması gereken gelir vergisi, kaynakta vergilendirme yöntemi içerisinde tahsil edilmektedir. Milli Piyango İdaresi, gezici milli piyango bayilerinden gelir vergisini kaynakta kesmektedir. Aynı şekilde, kapı kapı dolaşarak satış yapanlara ödenen komisyon ve primlerden de vergi kesintisi yapılmaktadır. Görüldüğü gibi burada aslen bir muafiyet uygulaması söz konusu olmayıp, vergileme tekniğine dayanan görünürde bir muafiyet uygulaması söz konusudur. Bu uygulamayla, gezici milli piyango bayileri, kapı kapı dolaşarak satış yapanlar ve vergi idaresi,

<sup>146</sup> Mehmet TOSUNER vdğ., **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 9. Bası, İzmir, 2004, s. 62-66.

<sup>147</sup> GVK’ nın 94/10. maddesi hükümlerine göre; kanunda belirtilen nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden % 20 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. (10.12.2003 tarih ve 2003/6577 sayılı BKK ile değişen şekli)

hem iş yükünden hem de ilgili harcamalar ve zaman kullanımından tasarruf etmiş olmaktadırlar.

**-Diğer Muafiyetler:** Yukarıda açıkladığımız muafiyetlere benzerlik göstermeleri nedeniyle, Danıştay'ın uygun görüşü üzerine, Maliye Bakanlığı tarafından kabul ve ilan edilen ticaret ve sanat işleri ile uğraşan esnafın da muafiyet kapsamına alınması yoluna gidilebilmektedir.

Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olanlar ile yukarıda sayılan işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muafiyetinden faydalanamazlar.

Esnaf muafiyetinden faydalananlar; faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlerine ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar.

Esnaf muafiyeti ile ilgili olarak açıkladığımız koşulların uygulama bakımından sağlıklı bir şekilde izlenmesi ve uygulamaya dönüştürülmesi güçlük taşımaktadır. Bu güçlük, söz konusu koşulların niteliği kadar, bu uygulamanın bir vergi barınağı veya vergi şemsiyesi olarak değerlendirilmesi ve bu durumun izlenmesi ve ortaya çıkarılabildiğindeki sorunlardan kaynaklanmaktadır. Söz konusu işlerin yapısı ve niteliği, idari ve siyasi faktörler bu açıdan etkili bulunmaktadır.<sup>148</sup>

#### b) Dar Mükellef İhracatçı Muafiyeti

Dar mükellefiyeti düzenleyen GVK' nın 7. maddesinin 1. bendinde; dar mükellefiyete tabi olanların ihracattan elde ettikleri ticari kazançlar belirli şartları taşımaları halinde elde edilmiş kabul edilmemesi nedeniyle vergi dışında tutulmuştur. GVK' nın bu parantez içi hükmü; “.....iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz” biçimindedir. Bu şartları genel olarak şu şekilde belirtebiliriz:

-Her şeyden önce, Türkiye dışında bulunan gerçek kişilere ait bir işletmenin, iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması şarttır. Burada, iş merkezinin iyi belirlenmesi, diğer bir anlatımla şube-merkez ilişkileri üzerinde gereği şekilde durulması gerekmektedir. Yani,

<sup>148</sup> AKDOĞAN, age., s.107.



yabancı kişinin Türkiye'deki faaliyeti ile Türkiye dışındaki işletmesinin faaliyeti karşılaştırıldığında, ağırlığın Türkiye'de olmaması gerekmektedir

-Türkiye'de satın alınan veya imal edilen malların Türkiye'de satılmaksızın yurt dışına gönderilmesi şarttır. Burada hemen şunu belirtmek gerekir ki, Türkiye'den satın alınan veya imal edilen malın, yabancı gerçek kişiye ait işletmenin yurt dışındaki merkezine gönderilmesi zorunlu bulunmamaktadır. Söz konusu bu mallar, herhangi bir ülkeye gönderilebilir.

-Malın veya üretilen mamulün Türkiye'de satılmaması gerekmektedir. Eğer mal veya üretilen mamul Türkiye'de satılacak olursa, bu işlem döviz kazandırıcı bir işlem olmayacaktır.<sup>149</sup>

-Malın alıcısı veya satıcısının veya her ikisinin Türkiye dışında bulunması ya da satış akdinin Türkiye dışında yapılmış olması gerekmektedir.

Yukarıdaki şartları birlikte taşıyanların bu işlerden elde ettikleri kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz ve bu tür gelirler dolayısıyla gelir vergisine tabi olmazlar. Dikkat edildiğinde muafiyetten yararlanmak için, malın Türkiye sınırları dışında satılması esastır. Böylece ihracat gerçekleştirilerek döviz gelirlerinin artırılmasına katkı sağlanmış olacaktır. Döviz gelirlerini artırmaya yönelik ihracatı teşvik amacıyla getirilmiş olan bu muafiyet sadece dar mükellefler açısından geçerli bir düzenlemedir.<sup>150</sup>

### 3-Ticari Kazançlarda İstisna Uygulamaları

#### a) PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, vergi uygulamasında kolaylık sağlamak bakımından gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Mükerrer madde 18). Mükellefin ve idarenin, vergi formalitesinin dışına çıkartılması bakımından getirilmiş olan bu istisnanın GVK'nın 94. maddesi gereğince kaynakta kesilmesi gereken vergi bakımından etkisi bulunmamaktadır.<sup>151</sup> Diğer bir ifade ile, söz konusu kazançlar nedeniyle alınması gereken vergi, kaynakta ve öngörülmüş olan oran çerçevesinde tahsil olunmaktadır. Burada

<sup>149</sup> MUTLUER vdğ., age., s53.

<sup>150</sup> Doğan ŞENYÜZ, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa, 1999, s..89.

<sup>151</sup> GVK'nın 94/12. maddesi hükümlerine göre; PTT acenteliği yapanlara, bu faaliyetleri nedeniyle ödenen komisyon bedeli üzerinden % 20 vergi kesintisi yapılmaktadır. (10.12.2003 tarih ve 2003/6577 sayılı BKK ile değişen şekli)

aslen bir vergi istisnası mevcut olmayıp, görünürde ve vergileme tekniğinden kaynaklanan bir uygulama mevcuttur. Bu hizmetler dolayısıyla elde edilen kazançların kaynakta vergilendirilmesi suretiyle, vergi bakımından kavranma kolaylığı, hem mükellef hem de vergi idaresi bakımından iş yükünün azaltılmasına katkı sağlanmış olmaktadır.<sup>152</sup>

#### b) Sergi Ve Panayır Kazançları İstisnası

Dar mükellefiyete tabi olan kişilerin; hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar, bu kişilerin Türkiye’de başka işyeri veya daimi temsilcileri bulunmamak koşuluyla, gelir vergisinden istisna tutulmuş bulunmaktadır (GVK madde 30/1). Bu istisna; söz konusu sergi ve panayırlara olan ilgiyi, buralardan sağlanan kazançlara istisna uygulamak suretiyle teşvik etmek amacı güden bir istisna niteliğindedir.<sup>153</sup>

#### c) Yatırım İndirimi İstisnası

Yatırım indirimi, ekonomik kalkınmayı hızlandırmak için, özel sektör yatırımlarını özendirilen bir vergi istisnasıdır. Devlet bu yolla, özel sektör yatırımlarına katılmaktadır denilebilir. Çünkü, bu yolla yapılan yatırımın belirli bir yüzdesi, yatırım yapan kişinin kazancından indirilmekte ve devlet bu miktar için hesaplanacak vergi alacağından vazgeçmektedir.<sup>154</sup>

24.3.2003 tarih ve 25088 Sayılı Resmî Gazetede Yayınlanan Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında 4842 Sayılı Kanunla günümüze kadar uygulanan yatırım indirimi uygulaması tamamen değiştirilerek yeni bir uygulamaya geçilmiştir.

GVK’ nın 19.maddesi; “Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükellefler (adi ortaklıklar, kollektif şirketler ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40’ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar” şeklinde düzenlenmiştir.

<sup>152</sup> AKDOĞAN, age., s.107.

<sup>153</sup> AKDOĞAN, age., s. 108.

<sup>154</sup> MUTLUER vdğ, age., s.45.

Söz konusu madde hükümleri göz önüne alındığında; yatırım indirimi istisnasının sadece ticari ve zirai kazançlara uygulanan bir istisna olduğu görülmektedir. Diğer alanlarda yapılacak olan yatırımlarda (örneğin serbest meslek faaliyeti) yatırım indirimi istisnası uygulanmayacaktır. Yatırım indirimi istisnasının uygulanacağı ticari veya zirai kazancın bilanço esasına göre belirlenmesi gerekmektedir. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ticari veya zirai alanda yatırım yapsalar dahi yatırım indirimi istisnasından yararlanamayacaklardır. Yatırım indirimi istisnasından dar mükellefiyete tabi olanlar da dahil olmak üzere; adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

Söz konusu kişi ve kuruluşlar, faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapabileceklerdir. Ayrıca, Petrol Kanunu ve Maden Kanuna göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan ve aktifleştirilen harcamalar yatırım indirimi istisnası uygulamasından yararlanabilecektir.

İşletme faaliyetleri ile ilgili olarak satın alınan veya imal edilen tüm iktisadi kıymetler yatırım indirimi istisnası kapsamında olmakla birlikte bazı iktisadi kıymetler yatırım indirimi istisnası kapsamında değildir. Yatırım indirimi istisnası kapsamı dışında olan iktisadi kıymetler şunlardır:

-Bedeli 6 milyar liradan (2004 yılı için) az olan iktisadi kıymetler yatırım indirimi istisnası kapsamında değildir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler için, 6 milyar liralık sınırın aşılmadığının tespitinde, bütünlük esas göz önünde bulundurulacaktır.

-Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler satın alındığında yatırım indirimi istisnası uygulanmayacaktır. Ancak satın alınan yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler kullanılmış olsa bile yatırım indirimi istisnası kapsamında olacaktır.

-Gayri maddi haklar yatırım indirimi istisnası kapsamında değildir. Ancak, yatırım indirimi istisnası kapsamında bulunan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan ve yalnızca bu işlemle sınırlı olan bilgisayar programları için yapılacak harcamalar yatırım indirimi istisnası kapsamında olacaktır.

-Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları için yapılan harcamalar yatırım indirimi istisnası kapsamında olmayacaktır. Örneğin yönetim binası için satın alınan 10 milyar lira tutarında mobilya veya bilgisayar için yatırım indirimi istisnası uygulanmayacaktır.

-Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler, yatırım indirimi istisnası kapsamında değildir. Örneğin hibe veya bağış yoluyla elde edilen iktisadi kıymetler için yatırım indirimi istisnası uygulanmayacaktır. İktisadi kıymetlerin yatırım indirimi istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için bir bedel ödenmesi gerekmektedir.

-Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar yatırım indirimi istisnası kapsamında olmamakla birlikte, mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilen binalar yatırım indirimi istisnası kapsamında olacaktır. Mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanmak amacıyla bina satın alınması da istisna uygulanması için yeterli olmayıp, bilfiil inşa edilme zorunluluğu bulunmaktadır.

-Arazi ve arsa alımı için yapılan harcamalara yatırım indirimi istisnası uygulanmayacaktır.

-Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları yatırım indirimi istisnası kapsamında değildir. Ancak işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olarak alınacak taşıtlar yatırım indirimi istisnası kapsamında olacaktır. Örneğin araba kiralama işleriyle uğraşan bir kişinin satın aldığı otomobiller veya denizde mavi yolculuk düzenleme işiyle uğraşan bir kişinin satın aldığı yatlar, yatırım indirimi istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

-Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere satın alınan iktisadi kıymetler de yatırım indirimi istisnası kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Yatırım indirimi istisnası; satın alınan veya imal edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, maliyet bedellerinin % 40 oranına isabet eden bölümü kadar olan kısmının, kazançtan düşülmesi suretiyle uygulanmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus; yatırım indirimi istisnası oranının sağlanan kazançta değil, yatırımda yer alan amortismanına tabi iktisadi unsurların maliyet değerlerine uygulanacağıdır. Bu şekilde bulunan tutar için, mükellef; yatırımın gerçekleştirildiği yıl veya gelecek yılların kazancı üzerinden vergi ödemeyecektir.<sup>155</sup>

<sup>155</sup> AKDOĞAN, age., s.113.

Yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşmaya kadar devam edilir. Yatırım harcamalarının yapıldığı yıla ilişkin vergi matrahının tespitinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle dikkate alınamayan istisna tutarı, izleyen dönemlerde, bu dönemlerde Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırılarak dikkate alınacaktır. Enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortisman tabii iktisadi kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonundaki düzeltilmiş değeri esas alınacaktır.

Yatırım indirimi istisnası; kanunda belirtilen koşullara uygun olarak yatırım yapan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, gerçekleştirdikleri yatırım tutarının belirli bir yüzdesini, vergilendirilebilir kazançlarından indirebilmeleri şeklindeki bir yatırım teşvik tedbiridir.<sup>156</sup> Böylece, vergileme yoluyla işletmelerin gelecekteki gelirleri ve nakit fonları artırılarak yatırımlar teşvik edilmekte, işletmelerin kârlılığı, vergi teşviklerinden yararlanılarak değiştirilmektedir.<sup>157</sup>

Yatırım indirimi istisnası, yararlanan işletmeler açısından böyle bir önem taşıırken, devlet açısından ise; vergilendirilmesi gereken bir mali güç mevcut iken, bazı ekonomik ve sosyal hedefler doğrultusunda, bu mali güçten belirli sınırlamalar çerçevesinde vergi alınmaması anlamına gelmektedir.<sup>158</sup> Alınmasından vazgeçilen bu vergilerin, toplam yatırımı artıracığı ve iyi kullanıldığında istihdam, verimlilik ve üretimi artırarak bu gelir kaybını telafi edeceği varsayılmaktadır. Dolayısıyla, kamu gelirlerinde uzun dönemde bir azalma olmayacağı kabul edilmektedir. Ancak yatırımlar yalnızca finansman imkanlarına dayanmadığı için, yatırım indirimi istisnası özel yatırımları biraz artırsa bile, vergi kaybı nedeniyle kamu yatırımlarındaki azalışa bağlı olarak toplam yatırım artmayabilir ya da özel yatırımlarda da bir artma olmayabilir. Yatırım indirimi istisnasının özel yatırımları artırıcı etkisinin fazla olması halinde, istisnadan yararlanma imkanlarına sahip olanlar açısından vergi yükünü azaltacağı açıktır. Yatırım yapma imkanına sahip olanlar yüksek gelir ve sermaye sahipleri olduğu için yatırım yapanların vergi yükünün hafifletilmesi, vergide eşitlik ilkesinin

<sup>156</sup> Ahmet Burçin YERELİ, "Vergisel Bir Teşvik Olarak Yatırım İndirimi ve Türkiye Uygulaması". **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt,6. S.2, Yıl,1991, s.229.

<sup>157</sup> Ziyaettin BİLDİRİCİ, **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No: 329/70, Eskişehir, 1989, s.8.

<sup>158</sup> TOSUNER vdğ., age., s.68.

bozulması ve diğer az gelirli vergi ödeyicileri aleyhine olacak şekilde vergi yükünün adil dağıtılmaması sorununu ortaya çıkarır.<sup>159</sup>

Yatırım indirimi istisnası ile amaçlanan ekonomik kalkınmanın hızlandırılmasının sağlanabilmesi, belirtilen maliyet ve faydaların göz önünde tutulması suretiyle uygulamaya yön verilmesine bağlıdır. Bu bakımdan yasa koyucu; her yatırımı, yatırım indiriminden yararlandırmamış, yatırım indiriminden yararlanabilmek için bazı koşullara yer vermiştir. Yatırım indirimi ile ilgili olarak çeşitli koşul ve sınırlamalara yer verilmiş olması; yatırım indirimi müessesesinin yol açacağı faydalar ile kısa dönemde toplanmasından vazgeçilmiş olan vergi vb. maliyetlerin göz önünde tutulması gereğinden kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan koşulların etkin bir şekilde belirlenmesi kadar, bunların sağlıklı bir şekilde uygulamaya dönüştürülmesi de önem taşımaktadır. Aksi takdirde, yatırım indirimi istisnası ve benzeri teşvik önlem ve uygulamalarının birey ya da kurum bazında sübvansiyon sağlanması gibi bir fonksiyon görmesi sonucuyla karşılaşılabılır. Böyle bir durum, söz konusu teşviklerin maliyetlerinin çeşitli şekillerde toplum tarafından üstlenilmesine yol açacaktır.

#### d) Olağanüstü Hal Bölgesi Kazanç İstisnası

4325 Sayılı Olağanüstü Hal Bölgesi Kanununun 3. maddesine göre; 01.01.1998 ve 31.12.2000 tarihleri arasında Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, sadece bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları, işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi de dahil, 5 vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

İstisnadan yararlanabilmek için, bahse konu olan bölgelerde ve belirtilen tarihler arasında işe başlamış olmak gereklidir. 31.12.2000 tarihinden sonra kurulan iş yerlerinde bu istisna geçerli değildir. Ancak belirtilen şartları taşıyan işletmeler 5 vergilendirme dönemi bu istisnadan yararlanabilecekleri için uygulamanın en geç 2005 yılı sonuna kadar devam ettiğini söylemek mümkündür. Örneğin, 31.12.2000 tarihinde işe başlamış olan bir mükellef 2001-2005 yıllarındaki kazançları dolayısıyla vergilendirilmeyecektir.

Ayrıca, yukarıdaki 5 yıllık sürenin bitiminden itibaren 31.12.2007 tarihine kadar çalıştırdıkları işçi sayısına göre kademeli olarak gelir vergisi indirimi getirilmiştir. İndirim

<sup>159</sup> H. Üren ARSAN, *Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fak. Yayınları, No.264, Ankara, 1975, s.122.

oranı; 10 işçi çalıştıranlarda % 40, 51 ve daha fazla işçi çalıştıranlarda % 60 olarak uygulanacaktır.

Bu istisnanın amacının söz konusu olan bölgelerde istihdamı teşvik etmek olduğu açıktır. Dolayısıyla devlet, bu bölgede istihdamı artırıcı yatırımların yapılması için yatırımı yapacak olan mükelleflerden 5 vergilendirme dönemi vergi almayarak, yatırımın maliyetine katkı sağlamış olmaktadır. Aynı zamanda, bu vergi politikası ile bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesi de amaçlanmaktadır.

Ancak, böyle bir uygulama ile söz konusu bölgelerde yatırımlar daha fazla teşvik edilmesine rağmen bu bölgelerdeki yatırımların, teşvik nedeniyle diğer bölgelere nazaran daha fazla arttığına ilişkin kuvvetli bir kanıt henüz elde edilememiştir.<sup>160</sup>

#### e) Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazanç İstisnası

Serbest bölgeler; bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük hattı dışında kalan, mali ve iktisadi alandaki yasal düzenlemelerden kısmen veya tamamen muaf olan, ticari ve sınai faaliyetlerin ayrı veya birlikte yapılabildiği ve sınırları önceden yasalarla belirlenmiş olan özel amaçlı alanlardır.<sup>161</sup>

Türkiye’de Serbest Bölgeler Kanunu 06.06.1985 Tarih ve 3218 Sayı ile 15.06.1985 Tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte, gelir vergisi mükellefi olan Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelenmesi halinde gelir vergisinden istisna edilmişti (SBK madde 6). Ancak, 29.01.2004 tarihinde yayımlanan 5084 sayılı Kanun’un 8. maddesi ile yapılan değişiklik ile; serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılarak, bu bölgelerde vergi mevzuatının geçerli olması sağlanmış ve tam ve dar mükelleflerin serbest bölgelerdeki gelir vergisi istisnasına son verilmiştir.

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3. madde ile, serbest bölgelerde 6 Şubat 2004 tarihi itibariyle faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna

<sup>160</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Harcamaları 2001 Yılı**, age., s.vi.

<sup>161</sup> Murat AYSAN, “Serbest Bölgeler-Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti-Örtülü Kazanç”, **Vergi Raporu**, S. 43, Ekim-Kasım, 1999, s.45.

edilerek mevcut firmaların kazanılmış hakları korunmaya çalışılmıştır. Ancak bu istisna sadece faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen esas faaliyetlerden elde edilen kazançları kapsamakta olup, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa bile faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirler istisna kapsamı dışında bırakılarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyet göstermek için ruhsat alan mükelleflerden sadece imalat işi ile uğraşan gelir vergisi mükelleflerinin bu bölgedeki üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar, gelir vergisinden istisna tutulacaktır.

Serbest bölgelerde, ticari, sınai ve hizmet faaliyetlerinde bulunan işletmelere istisna uygulaması ile; -İhracat hedefli yatırım ve üretimin artırılması, -Yabancı sermaye ve teknoloji transferinin bu bölgeye gelişinin hızlandırılması, -Yeni istihdam imkanlarının yaratılması, - Ülke ekonomisi için gerekli girdilerin uygun koşullarla, ucuz ve düzenli olarak elde edilmesi, -Dış ticaret ve finansman kullanım imkanlarının artırılması amaçlanmıştır.<sup>162</sup> Ancak uygulamadan beklenen sonuçların gerçekleştirilemeyeceği düşüncesi ile kısıtlanmıştır.

#### f) Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

16.12.1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslar arası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 12. maddesinin birinci fıkrasında, "Bu kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır" hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar;

-Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisine,

<sup>162</sup> Fatih Kemal EBİÇLİOĞLU," Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar", *Vergi Dünyası*, S.220, Aralık,1999, s.109.



-Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisine,

-Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergilerine tabi olmayacaktır.

Gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar GVK' nın 94/6-b hükmüne göre tevkifata tabi tutulmayacaktır.<sup>163</sup>

Ancak bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar ile sınırlıdır. Bir kurumun söz konusu gemi işletmeciliğinden elde ettiği kazançların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, kâr payı elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından GVK' nın "Gelirin Toplanması ve Beyan Edilmesi" hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.<sup>164</sup>

#### g) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösterenlerin Kazançlarına İlişkin İstisna

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir vergisi mükelleflerinin, sadece bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir (4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geçici Madde 2).<sup>165</sup>

#### h) Özürlü Kişi İndirimi

Basit usulde vergilendirilenlerden tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan özürlülerin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına GVK' nın 31. maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilen esaslara göre sakatlık indirimi tutarında indirim uygulanmaktadır.

<sup>163</sup> Bu kazançlardan gelir vergisi stopajı yapılmayacağı 69 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

<sup>164</sup> Bünyamin ÖZTÜRK, Mustafa ÖZER, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2002, s.96

<sup>165</sup> 02.01.2004 tarih ve 25334 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

## B) ZİRAİ KAZANÇLARDA İSTİSNA VE MUAFİYETLER

### 1. Genel Olarak Zirai Kazanç Kavramı

Zirai kazançlar, GVK' nın 52-59. maddelerinde düzenlenmiştir. Diğer gelir unsurları açısından olduğu gibi, zirai kazançlarda da hangi kazançların amaçlandığının tanımlanması yoluna gidilmiştir. GVK' nın 52. maddesi hükmüne göre; zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır. Bu tanımda yer alan zirai faaliyet ise; arazide, deniz, göl ve nehirlerde; ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya tabiatın yararlanmak suretiyle, bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu ürünlerden diğer bir şekilde yararlanılmasını ifade etmektedir.<sup>166</sup>

Zirai kazançların vergilendirilmesi bakımından; kaynakta vergilendirme ve gerçek usulde vergilendirme olmak üzere iki çeşit uygulamaya yer verilmiş bulunmaktadır. Kural olarak, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançların, GVK' nın 94. maddesi gereğince, hasılatları üzerinden vergi kesintisi yapılması suretiyle kaynakta vergilendirilmesi hüküm altına alınmıştır.

Kaynakta vergilendirme yöntemi uygulamasında; GVK' nın 94/11. maddesi hükmü gereğince, vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar tarafından zirai ürünlerin satın alınması halinde, ürün bedelleri ödenirken gelir vergisi kesintisi yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu kanun hükümlerine göre; çiftçilerden satın alınan zirai ürünler ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

-Hayvanlar ve bunların ürünleri ile kara ve su avcılığı ürünleri için; ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda % 1, bunlar dışında kalanlarda % 2,

-Diğer zirai ürünler için; ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai ürünlerde % 2, bunlar dışında kalanlarda % 4,

-Zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için; orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için % 2, diğer hizmetler için % 4 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

<sup>166</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından )**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No; 165/54, Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara, 1996, s.62., Özcan TOPAÇ, "Küçük Çiftçi Muafiyeti", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.3, Yıl, 1983, s. 20.

-Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için ise (% 0) herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Zirai kazançların kaynakta vergilendirme yöntemi; GVK' nın 4369 sayılı kanunla zirai kazançlara ilişkin değişiklik yapılmadan önce var olan küçük çiftçi muaflığını içeren bir düzenleme görüntüsünü andırmaktadır. Bu haliyle kaynakta vergilendirme yöntemi, adeta adı konmamış küçük çiftçi muafiyeti olmuştur.<sup>167</sup>

GVK' nın 54. maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları ise, gerçek usulde vergilendirilmektedir.<sup>168</sup> Gerçek usul uygulamasında; çiftçilerin zirai işletme hesabı veya diledikleri takdirde bilanço esasına göre zirai kazançlarını belirlemeleri mümkün olmaktadır.

Zirai kazançlarda arazi nakliye ücretleri muaflığı, teşvik ödülü istisnası uygulanmakta ve gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerden, zirai kazançlarını bilanço esasına göre belirleyenlerin yatırım indiriminden yararlanmaları mümkün olmaktadır.

## 2. Zirai Kazançlarda Muafiyet Uygulaması

GVK' nın 9/5. maddesi hükmüne göre; zirai faaliyetlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi araçlar veya sandallarla nakliyeciliği sürekli meslek haline getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler, gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Hem yardımlaşmayı sağlamak hem de vergi bakımından kavranması çok güç olan bir faaliyet alanı açısından muhtemel uygulama zorluklarının ortadan kaldırılmasını sağlamak bakımından yararlı olan bir uygulama niteliğindedir. Örneğin, sahip olduğu traktörü ile komşusunun zirai ürününü alıcıya kadar taşıyan ve bu taşımacılığı karşılığında da bir bedel elde eden çiftçi, genel koşullar çerçevesinde kalmak kaydıyla gelir vergisinden muaf olacaktır.

<sup>167</sup> ŞENYÜZ, age., s.122.

<sup>168</sup> GVK' nun Geçici 45. maddesi gereğince, 53. maddede belirtilen "on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olma şartı" kendi işinde kullanılması koşuluyla 22.07.1998 tarihinden itibaren 10 yıl süreyle dikkate alınmamaktadır.

### 3. Zirai Kazançlarda İstisna Uygulamaları

#### a) Yatırım İndirimi İstisnası

Zirai kazançlarını bilanço esasına göre belirleyen çiftçiler; GVK' nın 19. maddesindeki düzenlemeler dahilinde, gerçekleştirdikleri yatırım tutarının % 40'ını vergilendirilebilir kazançlarından indirebilirler. Yatırım indirimi istisnası, ticari kazançların istisnalarına ilişkin bölümde zirai kazançları da kapsayacak biçimde incelendiği için burada tekrar edilmeyecektir.

#### b) Teşvik Ödülü İstisnası

GVK' nın 29. maddesinin birinci bendinde; tarımı ve hayvan yetiştirilmesini teşvik amacıyla verilen ikramiye ve ödüller istisnaya tabi tutulmuştur. İstisnadan yararlanabilmek için aranan temel şart, verilen ikramiye ve ödüllerin tarımı ve hayvan yetiştirilmesini teşvik etmesi ve bunların yurt çapında yarar sağlamasıdır. Bu nedenle, belli bir kurum veya dairenin yararına bir faaliyeti teşvik eden ikramiye ve ödüller bu madde kapsamına girmeyerek vergiye tabi tutulmaktadır. Örneğin at yarışlarında derece alan atlara verilen ikramiyeler vergi kapsamındadır.<sup>169</sup> Ancak, en iyi portakalı veya fıncığı yetiştirene verilen ödüller, yurt çapında yararlı olmaları nedeniyle istisnaya tabi tutulmaktadır. Zirai faaliyetle dolaylı olarak ilgili bulunan bu istisnanın, uygulamada yaygın bir işlerliği bulunmamaktadır.<sup>170</sup>

### C) SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA İSTİSNA VE MUAFİYETLER

#### 1. Genel Olarak Serbest Meslek Kazancı Kavramı

GVK' nın 65. maddesi, serbest meslek kazancını, “her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır” şeklinde tanımlayarak bu kazancın tanımını serbest meslek faaliyetine dayandırmıştır. Aynı kanun maddesi hükümlerinde, serbest meslek faaliyeti de; “sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, bir işverene bağlı olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır. Bu

<sup>169</sup> Hasan YALÇIN, “Teşvik Gayesiyle Verilen İkramiye ve Mükafatlara İlişkin İstisna Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, S. 176, Nisan, 1996, s.91.

<sup>170</sup> MUTLUER vdğ., age., s.69.

hükümler göz önünde bulundurularak “serbest meslek kazancı; bir işverene tabi olmaksızın, kişilerin ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisaslarına dayanan işlerinden elde edilen kazançlardır” şeklinde tanımlanabilir.<sup>171</sup>

Serbest meslek kazançları, GVK’ nın 67. maddesinin son bendine girenler hariç olmak üzere, gerçek usulde vergilendirilmektedir. GVK’ nın 67. maddesinin son bendine göre; biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbabı, diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak üzere vergilendirilmektedirler. Bu madde hükmü ile, sadece dar mükellef olan ve hasılatlarını biletle tahsil edenlere, istemeleri halinde giderlerini götürü olarak belirleme imkanı verilmiştir.

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek kazançlarında; ebe, arzuhalci vb. muafiyeti, telif kazançları istisnası, sergi ve panayır kazançları istisnası ve teşvik ödülü istisnası uygulanmaktadır.

## 2. Serbest Meslek Kazançlarında Muafiyet Uygulaması

GVK’ nın 66/5. maddesine göre; ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, belirli şartları taşımaları halinde, gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Muafiyetten yararlanabilmek için bu mesleklerin belirli düzeyde ifa edilmesi veya söz konusu mesleklerin küçük yerleşim birimlerinde yapılması gerekmektedir.

-Muafiyetten yararlanabilecek meslekler; ebelik, arzuhalcilik, sünnetçilik, sağlık memurluğu ve rehberlik gibi meslekler olarak belirlenmiştir. Bunlara benzer ve gibi kapsamında; hemşireler, hayvan memurları, iğneciler ve mevlithanlar sayılabilir. Belirtilen meslekleri ifa edenlerin muafiyetten yararlanabilmesi için; bunların VUK’ nın 155. maddesinde belirtilen, işyeri açma, çalışılan yere tabela asma, faaliyeti ilanla duyurma ve mesleki teşekküle kaydolma hallerinden sadece bir tanesini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu hallerden iki ya da daha fazlasını gerçekleştirmeleri, örneğin, hem işyeri açmaları, hem de bunu ilanla duyurmaları veya işyerine tabela asmaları muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmektedir.

-Belirtilen meslekleri köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’i aşmayan yerleşim yerlerinde ifa edenler; VUK’ nın 155. maddesindeki hallerin

<sup>171</sup> TOSUNER vdğ., age., s.110.

tamamını gerçekleştirse bile muafiyetten yararlanacaklardır. Burada muafiyetten yararlanmayı belirleyen ölçü, yerleşim yeri olmakta ve yerleşim yerinin köy olması veya nüfusunun 5.000'i aşmaması gerekmektedir. Bu yerleşim yerlerinde, belirtilen meslekleri ifa edenlerin, işyeri açması, işyerine tabela asarak faaliyetini ilanla duyurması ve mesleki teşekküle kaydolması bile muafiyetten yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.<sup>172</sup>

Belirtilen meslekleri, belirtilen şartlar içinde ifa eden serbest meslek erbaplarının vergi dışında tutulması ile, bu meslek erbapları küçük yerleşim birimlerinde hizmet vermeye yönlendirilmektedir. Ayrıca, bu meslekleri işyeri açıp, tabela asarak ve faaliyetlerini ilanla duyurarak profesyonel olarak yapma imkanına sahip olmayanlar da vergi ödeme gücüne sahip olmayacakları gerekçesiyle vergi dışında bırakılmaktadırlar.

### 3. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna Uygulamaları

#### a) Telif Kazançları İstisnası

Telif kazancı kavramından önce “telif hakkı” kavramının tanımlanması gerekmektedir. Telif hakkı kavramına vergi kanunlarında yer verilmemiştir. Bu kavrama ilgili kanunlar açısından bakıldığında, 3257 sayılı Sinema, Video ve Müzik Eserleri Kanununun 8. maddesinde telif hakkı; “Eserlerin çoğaltma, yayma ve gösterim hakkı, eserin işletme belgesi sahibine aittir. Bu eserlerin çoğaltma hakkı ve sorumluluğu kayıt ve tescilini yaptırana aittir. Hak sahibinin izni olmadıkça eserler üzerinde her türlü tasarruf yasaktır..” şeklinde tanımlanmaktadır. Diğer yandan, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun 8. maddesinde; “Bir eserin sahibi, onu vücuda getirendir” denilmektedir.<sup>173</sup>

Bu açıklamaların ışığında telif hakkı; fikir ve sanat ürünü olarak ortaya konan eserler üzerinde sahibinin hakkını ifade eden kavram olarak açıklanabilir. Bu nedenle, bütün ülkelerde olduğu gibi Türkiye’de de, telif hakları 05.12.1951 tarih ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu ile koruma altına alınmıştır.<sup>174</sup>

Eser sahiplerinin; eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri gelirler, telif kazancı

<sup>172</sup> ŞENYÜZ, age., s.137.

<sup>173</sup> Ramazan CENK, “Serbest Meslek kazançlarından Telif Kazançları ve İstisnası”, **Maliye Postası Dergisi**, Ağustos, 1995, s.56.

<sup>174</sup> Necmi KARAKULLUKÇU, “Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması”, **Mükellefin Dergisi**, S.61, Ocak.1998, s.22.

sayılmaktadır. Telif kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak, GVK' nın 18. maddesinde yer alan, "serbest meslek kazançlarında istisna" başlığını taşıyan düzenleme ile; "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini, gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisna edilmiştir."

Aynı maddenin son bendinde ise; "Serbest meslek kazançları istinasının, bu Kanununun 94. maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur." denilmektedir. GVK' nın 94/2-a maddesinde 18. madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17 vergi kesintisi yapılacağı belirtilmektedir.

Görüldüğü gibi telif kazançlarının vergilendirilmesinde tam istisna uygulamasından söz edilmesi mümkün değildir. Yapılan vergi kesintisinin dışında, ortaya çıkacak bir vergi yükü söz konusu olmayacağından yapılan % 17 oranındaki vergi kesintisi nihai vergileme olmaktadır. Böylece, telif kazancı elde eden mükellefler gelir vergisinin artan oranlı tarife uygulamasına tabi olmayacakları gibi, defter tutma ve beyanname verme gibi şekli mükellefiyete de tabi tutulmamış olmaktadır.<sup>175</sup>

#### b) Sergi Ve Panayır Kazançları İstisnası

GVK' nın 30. maddesinin 2. bendine göre; dar mükellefiyete tabi olan serbest meslek erbabının, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca işyeri ve daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla) gelir vergisinden istisna tutulmuş bulunmaktadır. Bu istisna ile; ülkemizde düzenlenen sergi ve panayırlara ilginin artırılması, buralarda kendi ürünlerimizin ve yabancı ülkelerde üretilen yeni ürünlerin tanıtılması ve ticaretin canlandırılması amaçlanmaktadır.<sup>176</sup>

<sup>175</sup> Binnur TÜZÜN ÇELİK, **Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.79.

<sup>176</sup> TÜZÜN ÇELİK, age., s. 85.

### c) Teşvik Ödülü İstisnası

İlim, fen ve güzel sanatların gelişmesini teşvik etmek amacıyla, serbest meslek erbaplarına verilen ödüller, miktarları ne olursa olsun, gelir vergisinden istisna tutulmuşlardır. (GVK Md. 29/1) Örneğin; yaptığı bir proje nedeniyle birincilik ödülünü kazanan bir mimarın kazandığı ödülün tamamı vergi dışında kalacaktır.<sup>177</sup> Serbest meslek erbabı olan mimarın, söz konusu projenin aslını satarak gelir elde etmesi durumunda ise, telif kazancı elde edilmiş olduğundan gereken vergi kesintisi yapılacaktır.

### d) Özürlü Serbest Meslek Erbabı İle Bakmakla Yükümlü Olduğu Özürlü Kişi Bulunan Serbest Meslek Erbabında Sakatlık İndirimi İstisnası

Özürlü serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakımla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunması halinde ayrıca sakatlık indiriminden de yararlanabileceklerdir. Söz konusu mükellefler beyan edecekleri serbest meslek kazancından ayrıca sakatlık indiriminin yıllık tutarını da düşebileceklerdir. Sakatlık indiriminin tutarlarına, ücretler ile ilgili indirim ve istisnalar bölümünde yer verilmiştir. İndirim konusu yapılacak tutar, beyan edilen serbest meslek kazancı tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devretmesi mümkün bulunmamaktadır.<sup>178</sup>

### e) Olağanüstü Hal Bölgesinde Ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Bulunan İllerdeki Mükelleflere Uygulanan İstisna

OHAL ve KÖY' lerde bulunan illerde uygulanan gelir vergisi ile ilgili istisnalar serbest meslek kazancı elde eden mükellefleri de kapsamına alacak şekilde düzenlenmiştir. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar ticari kazançlarla ilgili istisnalar bölümünde ele alındığı için burada tekrar edilmeyecektir.

<sup>177</sup> Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı, 29.12.1983.Tarih, Esas No;1969/3, Karar No; 1983/8.

Hasan YALÇIN, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Muafiyet ve İstisnalar**, İstanbul,1997, s.244.

<sup>178</sup>Tuncel ATABEY, **Gelir Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Mart 2001 Sayısı Eki, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, 2001,s.262.



## D) ÜCRETLERDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI

### 1. Genel Olarak Ücret Kavramı

Ücret; bir üretim faktörü olan emeğin üretime katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur. Emek, üretime duruma göre fikren veya bedenen katılabilir. Emeğin üretime katılması gerek fikren, gerekse bedenen olsun, karşılığında alınan bedele veya karşılığına ücret adı verilir.<sup>179</sup>

Hizmet akdinin doğal bir sonucu olan ücretler; GVK' nın 61-64. maddelerinde düzenlenmiştir. GVK' nın 61. maddesinde, uygulamaya yön vermek bakımından, ücretten ne anlaşılması gerektiği konusunda, bir tanıma yer verilmiştir. Buna göre ücret; işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara, hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretlerin tespiti ve vergilendirilmesi bakımından; gerçek usule tabi ücretler ve diğer ücretler olmak üzere iki usul uygulanmaktadır. Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesi, GVK' nın 63. maddesinde düzenlenmiştir. Bu usulde; ücretin gerçek safi değerinin esas alınması amaçlanmaktadır. Bu bakımdan, işveren tarafından verilen para ve ayınlar ile sağlanan menfaatler toplamından, GVK' nın 63. maddesinde sayılan indirimlerin yapılması yoluna gidilmektedir. Bunlar:

- Ordu Yardımlaşma Kurumu ve benzeri kamu kurumları için yapılan kesintiler,
- Emekli aidatı veya sosyal sigorta primleri,
- Şahıs sigortası primleri,
- Sendika aidatları,
- İşsizlik sigortası prim kesintisi
- Sakatlık indirimi<sup>180</sup>

<sup>179</sup> ŞENYÜZ, age. s.141.

<sup>180</sup> Bknz. Mehmet PALAMUT, "Özürlülerin Vergilendirilmesi", **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl. 27, S.8, 1990, s.51. GVK' nın 31. maddesi hükümlerine göre, Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Sakatlık indirimi;

- Birinci derece sakatlar için 440.000.000 lira,
- İkinci derece sakatlar için 220.000.000 lira,
- Üçüncü derece sakatlar için 110.000.000 liradır.

-Özürlü kişi indirimi

-Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarının; 3 milyar liraya kadar % 8'i, 6 milyar liranın 3 milyar lirası için % 8'i, aşan kısmı için % 6'sı, 6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için % 7'si, aşan kısmı için % 4'ü, ücretlinin ertesi yılda ödeyeceği gelir vergisinden mahsup edilir veya işverenler aracılığıyla kendisine nakden iade edilir.

Ücretlerin gerçek usulde vergilendirilmesinde, esas olarak kaynakta vergilendirme usulü uygulanmaktadır. GVK' nın 97-98. maddeleri hükmü gereğince, işverenler; hizmet erbabına ödedikleri ücretlerden vergi kesintisi yaparak, takip eden ayın 20. günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirerek, 26. günü akşamına kadar ödemekle yükümlüdürler. GVK' nın 95. maddesinde belirtilen hallerde ücretler, yıllık beyanname verilmek suretiyle vergilendirilmektedir.

Diğer gelir unsurları açısından olduğu gibi, ekonomik, sosyal, idari ve diğer nedenlerle ücretlere yönelik olarak çeşitli istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmiştir. Bu ayırımın sınırları kuşkusuz çok kesin değildir. Bakış açısına göre bir grup içinde yer verilen bir istisna veya muafiyet düzenlemesinin bir başka grup içerisinde de yer alması mümkün olabilmektedir.<sup>181</sup>

## 2. Ücretlerde Diplomatik Amaçlı Muafiyet Ve İstisna Uygulaması

### a) Diplomat Muafiyeti

Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muafırlar (GVK Md. 15).

Muafiyetin temel şartı, karşılıklı olma esasıdır. Bir yabancı devlet, Türkiye'nin o ülkedeki elçilik ve konsolosluklarında çalışan, elçi, maslahatgüzar, konsolos ve Türk uyruklu görevlilere vergi muafiyeti tanımıyorsa, o devletin Türkiye'deki temsilci ve görevlileri de muafiyetten yararlanamazlar.

<sup>181</sup> AKDOĞAN, age., s.78.

Muafiyet, yukarıda belirtilen kişilere, bu sıfatlarından dolayı tanınmıştır. Diplomat muafiyetine siyasi, idari ve mali nedenlerle, uluslar arası bir nezaket kuralı olarak tüm ülkelerde olduğu gibi GVK'da da yer verilmiştir. Bunun nedeni, yabancı devletin temsilcisi olarak Türkiye'de görev yapanların mükellef veya sorumlu olarak vergi tarhiyatına muhatap tutulmalarının, diplomasi kuralları gereğince pek uygun olmayacağı düşüncesinden kaynaklanmaktadır.<sup>182</sup>

Bu nedenle, sözü edilen kişiler, sadece ücretleri için değil, varsa, diğer gelir unsurları dolayısıyla da muafiyet kapsamındadırlar. Örneğin, bir yabancı devletin Türkiye'de görevli elçisi, Türkiye'de açtığı resim sergisinde bir kısım eserlerini satıp, gelir sağlasa da vergiye tabi değildir.<sup>183</sup> Ancak, muafiyetin, menkul sermaye iradından tevkif suretiyle alınan vergiyi kapsamadığı hükme bağlanmıştır. Bu durumda, vergileme, yabancı temsilcinin muhatap alınması suretiyle değil, menkul sermaye iradını sağlayan sorumlunun bünyesinde yapılmaktadır. Ayrıca, gelir sermayeye bağlı olarak doğmaktadır.

#### b) Diplomat Muafiyeti Dışında Kalan Yabancı Elçilik ve Konsolosluk Memurlarının Ücretlerine Ait İstisna

Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarında çalışan memurlardan, o devletin uyrukluğunda bulunanlar, karşılıklı olmak şartıyla, diplomat muafiyetinden yararlanmaktadırlar. Bu muafiyet kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerin, sadece yabancı elçilik ve konsolosluklardaki görevleri karşılığı aldıkları ücretler, karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK Md. 16).

Örneğin; İngiltere'nin Ankara Büyükelçiliği'nde çalışan İran uyruklu bir personelin, büyükelçilikteki görevi karşılığında elde etmiş olduğu ücret, karşılıklı olmak şartıyla, istisnaya tabi olacaktır.<sup>184</sup>

<sup>182</sup> Şükrü KIZILOĞLU, *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.215.

<sup>183</sup> Yılmaz ÖZBALCI, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1984, s.96.

<sup>184</sup> ÖZBALCI, age., s.97.

### 3. Ücretlerde İstisna Uygulaması

#### a) Ücretlerde Ekonomik Amaçlı İstisnalar

##### aa) Dar Mükellefiyete Tabi Olanların, Döviz Şeklinde Ödedikleri Ücretler

Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettikleri kazançları üzerinden, döviz olarak ödediği ücretler, gelir vergisinden istisna edilmiştir.<sup>185</sup> Burada göz önünde tutulması gereken hususlar;

-Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan, dar mükellefiyete tabi işveren yanında çalışılması,

-Ücret ödemesinin, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazanç üzerinden yapılması,

-Ücretin döviz olarak ödenmesi şeklinde ifade edilebilir (GVK Md. 23/14).

Bu istisna uygulamasıyla; bir yandan uygulamada ortaya çıkması muhtemel güçlüklerin önlenmesi, bir yandan da ülkeye döviz girişinin özendirilmesi amaçlanmaktadır.

##### ab) Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ücretler

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3. madde ile, serbest bölgelerde 6 Şubat 2004 tarihi itibariyle faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilerek mevcut firmaların kazanılmış hakları korunmaya çalışılmıştır

Söz konusu kanunun geçici 3. maddesinin b) bendi; “Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.” şeklinde

<sup>185</sup> Dar mükellef kurumun Türkiye’de sağladığı kazançtan, çalışanlara ödediği ücret istisna kapsamında kabul edilmemektedir. Dş. 4.D., T. 12.04.1999, E. 1998/1634, K.1999/1295. Şükrü KIZILOĞLU, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C.5, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000, s.48.

düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile daha önce sürekli olarak uygulanmakta olan istisna süreli hale getirilerek kısıtlanmıştır.

Serbest bölgelerde çalışan hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna edilebilmesi için;

-Serbest Bölgeler Kanununun 2. maddesine göre serbest bölgenin resmen açılmış olması,

-Ücret ödemelerinin fiilen serbest bölgede yapılmış olması,

-Serbest bölgelerde yapılan ücret ödemelerinin döviz ile yapılmış olması,

-Döviz ile yapılan ücret ödemelerinin, hizmet erbabı tarafından Türkiye'ye getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelenmesi gerekmektedir.<sup>186</sup>

Serbest bölgeler, dünyada özellikle ihracata dayalı kalkınma stratejisini seçmiş ülkeler tarafından ihracatı artırmanın en önemli araçlarından biri olarak görülerek kullanılmışlardır.<sup>187</sup> Ülkemizde de ihracatın artırılması ve yeni istihdam imkanları yaratılması serbest bölge uygulaması aracılığıyla teşvik edilmeye çalışılmaktadır.

ac) Konut Tedariki veya Tahsisi ile Bunlarla İlgili Olarak Sağlanan Menfaatler

Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlar ile müstahdemlere;

-Konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler,

-Mülkiyeti işverene ait olan ve brüt alanı 100 metrekareyi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler, gelir vergisinden istisna tutulmuş bulunmaktadır. Bu konutların, 100 metrekareyi aşması halinde aşan kısma isabet eden menfaat için söz konusu istisna hükmü uygulanmamaktadır. Diğer bir ifade ile, istisna yalnızca 100 metrekarelik kısım açısından fonksiyon görebilmektedir (GVK Md. 23/9).

Bir taraftan benimsenen ücret politikasına bağlı olarak konut arzındaki yetersizliğin giderilmesi suretiyle bu yöndeki arz-talep dengesizliğinin giderilmesi, diğer taraftan inşaat sektörüne yönelik olarak dinamizm sağlanmasını teşvik açısından konut istisnasının dolaylı

<sup>186</sup> Güneri ERGÜLEN, Hayreddin ERDEM, **Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş 2.baskı, Ankara, 1999, s.276.

<sup>187</sup> Kürşad TÜZMEN, **Türkiye Serbest Bölgeleri**, **Yaklaşım**, Yıl 4, Sayı 42, Haziran 1996, s.47.

bir şekilde de olsa etkileri bulunmaktadır. Ayrıca, dolaylı olarak gelir transferine neden olması ve konut arzının yetersiz olduğu yörelerde bu imkanın yaratılması dolayısıyla sosyal açıdan da önemli bir fonksiyon taşımaktadır. Bu durum, üretim kapasitesinin daha etkin kullanımı ve iş veriminin artırılması dolayısıyla ekonomik açıdan katkı sağlamaktadır.<sup>188</sup>

ad) Toprak Altı Maden İşletmelerinde Çalışan İşçilerin Ücretleri İle İlgili İstisna

Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde, cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan işçilerin, yalnızca yeraltında çalıştıkları zamanlarla ilgili ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md. 23/3).

Burada göz önünde bulundurulması gereken faktörler;

-Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde çalışılması,

-Cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışılmakta olması,

-İstisnanın, yalnızca yeraltında çalışılan zamanlarla ilgili ücrete uygulanacak olmasıdır. Örneğin; hem yerüstü hem de yeraltında sunulan hizmet dolayısıyla, ücret elde edilmesi durumunda, söz konusu istisna; yalnızca yer altında çalışılan zamanlarla ilgili ücrete uygulanabilecektir.

Maden işletmesinin toprak altı işletmesi niteliğinde olması, yerüstünde çalışan işçilerin ücretlerine istisna uygulanmasına imkan vermemektedir. Ayrıca, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerdeki çalışma, cevher üretimi ve bununla ilgili bulunmalıdır. Cevher üretimi ile ilgili olmayan çalışmalar, yeraltında yapılsalar bile istisna kapsamında değildirler.<sup>189</sup>

Çalışma koşullarının güçlüğü, işgücünün bedelinin ödenmesi bakımından vergi yoluyla farklılaştırma yaratılması suretiyle, bu alanda çalışan işgücüne koruma ve teşvik sağlanması amacıyla toprak altı maden işletmelerinde çalışanların ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

<sup>188</sup> AKDOĞAN, age., s.79.

<sup>189</sup> KIZILOĞLU, *Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, s.325.

ae) El İle Dokunan Halı, Kilim İşletmelerinde Çalışanların Ücretleri İle İlgili İstisna

Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve yalnızca el ile dokunan halı ve kilim imal edilen işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md. 23/1).

Bu istisna;

-Yalnızca el ile dokunan halı ve kilim imal edilen işletmelerde çalışan işçilere yöneliktir.

-Söz konusu istisna, köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren işletmelerde çalışanları kapsamaktadır.

Bu istisna ile, ihracat imkanı çok geniş olan geleneksel Türk halıcılığı ve kilimciliğinde maliyetlerin düşürülmesi ve bu yolla ihracatın artırılması amaçlanmıştır. Ayrıca köylerde ve nüfusu az olan yerlerde kurulacak bu tür işletmelerin teşviki, yeni iş alanları açarak köyden şehre olan göçü azaltacak ve düzensiz şehirleşmeyi de bir ölçüde önleyecektir.<sup>190</sup>

af) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Çalışan Ücretlilerin Ücretlerinde İstisna

Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmiştir (4691sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geçici Md. 2). Ülkemizde henüz yeni açılmaya ve tanınmaya başlayan bu bölgelerin ülke ekonomisine önemli bir katkı sağlayacağı düşüncesi ile bu istisna uygulamasına yer verilmiştir.

b) Ücretlerde Sosyal Amaçlı İstisnalar

ba) Hizmetçilerin Ücretleri

Burada kullanılan hizmetçilik kavramının ne anlama geldiği de yasa koyucu tarafından açıklığa kavuşturulmuştur. Hizmetçiler; bireyler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret alanı olmayan diğer yerlerde orta hizmetçiliği, sütünelik, dadılık,

<sup>190</sup> Maliye Bakanlığı, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, C. 1, Ankara, 1987, s.745.

bahçıvanlık, kapıcılık <sup>191</sup> gibi özel hizmetlerde çalıştırılan kişiler anlamında ele alınmaktadır. Mürebbiyelere yapılan ücret ödemelerinin, bu istisna kapsamında olmadığı hüküm altına alınmış bulunmaktadır (GVK Md. 23/6). Bu tür gelirlerin kavranması, diğer bir ifade ile tespit edilerek vergilendirilmesinin güç olması nedeniyle bu istisnaya yer verilmiştir. <sup>192</sup> Ayrıca, bu tür ücretlerin tutarının düşük olacağı kabul edilerek, koruma sağlanması amaçlanmıştır. <sup>193</sup>

bb) Öğrencilere, Hükümlü ve Tutuklulara ve Düşkünlere Yapılan Bazı Ücret Ödemeleri

Sanat okulları ile bu nitelikteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler, sosyal ve ekonomik nedenlerle vergiden istisna tutulmuş bulunmaktadır (GVK Md. 23/7).

bc) Hizmet Erbabına İşverenler Tarafından Yemek Verilmek Suretiyle Sağlanan Menfaatler

İşverenler tarafından, işyerlerinde veya eklentilerinde yemek verilmesi durumunda, bu şekilde sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna tutulmuş bulunmaktadır. Ayrıca, işyerlerinde veya eklentilerinde yemek verilmeyip de başka şekillerde bu hizmetin sunulması durumunda da, bazı koşullar çerçevesinde istisna uygulaması vardır. İşverenler tarafından, işyerlerinde veya eklentilerinde yemek verilmeyen durumlarda; çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 7.000.000 lirayı aşmaması ve buna ilişkin ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere yapılması gerekmektedir. <sup>194</sup> Ödemenin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilecektir (GVK Md. 23/8).

bd) Taşıma Giderleri

Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla, işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri, vergiden istisnadır (GVK Md. 23/10).

<sup>191</sup> Kısmen mesken, kısmen ticaret mahalli olarak kullanılan sitelerde bekçi, bahçıvan ve temizlik işlerinde çalıştırılanlara yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. M.B., Muk., T. 20.6.1997, S. B.07.0.GEL.0.42/420541/26047 (Şükrü KIZILOL, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C.4. s.17. Ticaret mahalli olarak kullanılan iş hanında çalışan hizmet erbabının ücretleri vergiden istisna değildir. M.B. Muk. T. 9.7.1996, S. B.07.0.GEL.0.42/4214-164/30816 (KIZILOL, **Danıştay Kararları....**, C.4, s.17.

<sup>192</sup> ÖZBALCI, age., s.132.

<sup>193</sup> AKDOĞAN, age., s.79.

<sup>194</sup> 7.000.000 liralık miktar 2004 takvim yılında uygulanmak üzere tespit edilmiş olup, her yıl yeniden belirlenmektedir.



İstisna, hizmet erbabının servisle işe gelip gitmesi durumunda işveren tarafından servis için yapılan giderlerin ücret olarak vergilenmemesi amacıyla getirilmiştir. Servis araçlarının mülkiyetinin işverene ait olması ile bu hizmetin dışarıdan sağlanması uygulama açısından fark yaratmamaktadır. İstisnanın esas unsuru hizmet erbabının toplu olarak gidip gelmesinin sağlanmasıdır.<sup>195</sup> Personelin toplu taşıma araçlarıyla işe gelip gitmesinin sağlanması durumunda, toplu taşıma bedeli için personele ödenen bedelinin vergiden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.<sup>196</sup>

be) Emekli, Maluliyet, Dul ve Yetim Aylıkları

Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz bulunan emekli sandıkları ile on yıl süre ile prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisnadır. Tüzel kişiliği haiz muhtelif emekli sandıkları ile sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından ödenen aylıklar toplamı, en yüksek devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır. Bu uygulamanın kapsamına, genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar da girmektedir (GVK Md. 23/11).

bf) Yabancı Sosyal Güvenlik Kurumlarının Bazı Ödemeleri

Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisnadır. Söz konusu ödemelerin istisna tutarının belirlenmesi bakımından herhangi bir sınırlamaya yer verilmemiştir (GVK Md. 23/13).

bg) Çırakların Ücretleri

Çırak, Kalfa ve Ustalık Kanunu hükümlerine tabi çırakların, asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisnadır. Asgari ücretin aşılması halinde, ücretin tamamının vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü, alınan ücretin, asgari ücretten yüksek olması durumunda, çırak olarak çalıştığı kabul edilmemektedir (GVK Md. 23/12).

<sup>195</sup> Kazım YILMAZ, **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1998, s.99.

<sup>196</sup> Maliye Bakanlığının 16.05.1995 tarih ve 4213-61/26434 sayılı özelgesi.

bi) Devlet Memurlarına Ödenen Yakacak Yardımları

657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre ödenen yakacak yardımı gelir vergisinden istisna tutulmuş olup, bu uygulama; memur, işçi ve Bağ-Kur emeklilerine avans olarak yapılan yakacak yardımı ödemelerini de kapsamaktadır (GVK Md. 24/4). Devlet Memurları Kanununa tabi olmayanlara ödenen yakacak yardımları veya başka adlar altında bu amaca yönelik olarak yapılan ödemeler istisna kapsamında değildir.<sup>197</sup>

bj) Tazminat ve Yardımlar ile İlgili İstisnalar

Genel olarak tazminat; zarara uğrayan bir kişiye, uğradığı zararı karşılamak için yapılan ödemeleri ifade eder. Yardım ise; muhtaç olanlara maddi hiçbir karşılığı olmayan ödemelerdir.<sup>198</sup>

GVK' nın 25. maddesi hükümlerine göre;

- Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik nedenleriyle verilen tazminat ve yardımlar,
- Muhtaç olanlara belli bir süre için ve hayat kaydıyla yapılan yardımlar,
- Kanunla kurulan emekli sandıkları ve SSK'da belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlilik ikramiyeleri veya iade edilen mevduat ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlere toptan ödenen tazminatlar,
- Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları,
- Hizmet erbabının iki aylığını veya bu miktara karşılık gelen gündeliklerinin tutarını aşmamak şartıyla yapılan evlenme ve doğum yardımları,
- SSK tarafından sigortalılara yapılan ödemeler,
- 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan kısmı,
- Genel olarak nafakalar,
- Yardım sandıklarınca üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi nedenlerle yapılan yardımlar,

<sup>197</sup> YILMAZ, age., s.127.

<sup>198</sup> ATABEY, age., s.65

-Yabancı ülkede bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri ile geri ödenen mevduat, sürelerini doldurmamış bulunanlarla, dul ve yetimlere toptan ödenen tazminatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

#### bk) Amatör Sporculara Ödenen Ücretler

Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki amatör sporcu çalıştıranların; her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi kaydıyla, bu amatör sporculara ödenen ücretler, asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla, vergiden istisna tutulmuş bulunmaktadır (GVK Md. 23/15).

Bu istisna ile, amatör spor alanında gelişme sağlanması, spor kulüplerinin içinde buldukları mali koşullar nedeniyle dolaylı destek sağlanması ve sporun ülke içinde yaygınlaştırılması ve etkinleştirilmesi amaçlanmaktadır.<sup>199</sup>

31.12.2007 tarihine kadar, profesyonel sporculara ücret olarak yapılan ödemeler de gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu ücretler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmakta olup, bu istisnanın tevkif yoluyla ödenen gelir vergisine şumulü bulunmamaktadır.<sup>200</sup>

#### bl) Tahsil ve Tatbikat Ödemelerinde İstisnalar

Tahsil ve tatbikat giderleri karşılığı olarak yapılan bazı ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Çeşitli kişi, kurum ve kuruluşlar hesabına yabancı ülkelerde öğrenimde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar, söz konusu kuruluşlar hesabına Türkiye’de öğrenimde bulunan öğrencilere yiyecek, barınma, ve öğrenim gideri olarak ödenen paralar, öğrencilere uygulama nedeniyle, öğrenim kurumları veya öğrenim masraflarını karşılayanlar tarafından verilen paralar vergiden istisnadır<sup>201</sup>(GVK Md.28).

<sup>199</sup> AKDOĞAN, age., s.83.

<sup>200</sup> TOSUNER vdğ., age., s.109.

<sup>201</sup> Sermaye şirketince öğrencilere verilen burs ücret sayılır, ancak GVK’nun 28. maddesine göre gelir vergisinden istisna tutulmalıdır. M.B., Muk., T. 26.2.1998, S. B.07.0.GEL.0.49/4900-420/006994 (KIZILOL, Danıştay Kararları..., C.4, s.149.)

bm) Teşvik, İkramiye ve Mükafatlar ile İlgili İstisnalar

İlim ve fenni, güzel sanatları ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md..29/1).

Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere; uçuş, dalış gibi hizmetleri nedeniyle verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler, zamlar ile Türk Hava Kurumu bünyesinde görevlendirilenlere uçuş, dalış gibi hizmetleri nedeniyle yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md. 29/2).

Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ile spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler de gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md. 29/3-4). Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlerin vergi kapsamı dışında bırakılması, her ne kadar teşvik amacı taşımakta ise de, gider karşılığı olarak yapılan ödemelerin vergilenmemesi de amaçlanmaktadır.<sup>202</sup>

bn) Vatan Hizmetleri Yardımları ile İlgili İstisnalar

Harp malullüğü zamları, harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri, şehitlerin dul ve yetimlerine şehit, dul ve yetim sıfatıyla yapılan her türlü ödemeler ile vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar, gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md. 26). Maddede istisna olarak sayılan ödemelerin tamamı devlet tarafından yapılan ödemeler olup, daha çok tazminat ve acıların belli ölçüde azaltılması veya zaten acılı olan insanların geçimlerine katkıda bulunmaya yönelik ödemelerdir. Bu ödemelerin vergilendirilmesi sosyal açıdan uygun olmayacaktır.<sup>203</sup>

bo) Üniversite ve Yargı Elamanları Ödenekleri İstisnası

Yüksek Öğretim Personel Kanunu'na göre verilmekte olan üniversite ödenekleri ile Hakimler ve Savcılar Kanunu'na göre verilmekte olan hakim ve yargı ödenekleri gelir vergisi dışında bırakılmıştır.<sup>204</sup>

<sup>202</sup> Yakup USLU, "Harcamaların Gelir Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre, Gider Yazılması ve Ücret Olarak Vergilendirilmesindeki Esaslar", **Maliye Dergisi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Geliştirme, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, S. 67, Ocak-Şubat, 1984, s.66.

<sup>203</sup> YILMAZ, age., s. 171.

<sup>204</sup> TOSUNER vdğ., age. s.102.

bö) Tabi Afetlere Maruz Kalanlara Ödenen Tazminatlar

Tabi afete maruz bölgede çalışan her statüdeki personele ek gösterge dahil en yüksek devlet memuru aylığının % 50'sini geçmemek kaydıyla ödenen tazminatlar gelir vergisi dışında bırakılmıştır.<sup>205</sup>

Ücretlerde sosyal amaçlı istisna uygulamalarında, genellikle gelirin kavranmasındaki zorluklar göz önüne alınarak ve sınırlı bir gelir olması nedeniyle, bu gelirlerin vergi kapsamı dışında bırakıldığı görülmektedir.

c) Ücretlerde İdari Amaçlı İstisnalar

ca) Gelir Vergisinden Muaf Olanların Ve Bazı Çiftçilerin Yanında Çalışan İşçilerin Ücretleri

Gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md. 23/2). Kavranma güçlüğü ve vergilendirme halinde ortaya çıkacak vergi maliyetinin elde edilecek mali faydadan yüksek olması nedeniyle, söz konusu kişilerin ücretleri gelir vergisinden istisna tutulmuştur.<sup>206</sup>

cb) Köy Muhtarları ve Bazı Görevlilere Köy Bütçesinden Yapılan Ücret Ödemeleri ile Çiftçi Mallarını Koruma Bekçilerinin Ücretleri

Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri gelir vergisinden istisna bulunmaktadır (GVK Md. 23/5). İdari açıdan etkinlik ve bu konudaki görevlerin yerine getirilmesinde koruma ve özendiricilik sağlanması amacıyla bu istisna getirilmiştir.<sup>207</sup>

cc) Gider Karşılıkları ile İlgili İstisnalar

Gider karşılıkları; esas olarak çalışmanın karşılığı olmayan, ancak, hizmet erbabının hizmetin görülmesi sırasında yaptığı giderlerin karşılanması için kendisine yapılan ödemeler, nitelik olarak ücret sayılmaması gereken ödemelerdir. Ancak, yapılan gider ile ödeme arasında her zaman birebir eşitlik sağlanmasının mümkün olmaması ve Harcırah Kanununda

<sup>205</sup> TOSUNER vdğ., age.,s.103.

<sup>206</sup> AKDOĞAN, age., s.82.

<sup>207</sup> AKDOĞAN, age., s.82.

yasal ifadesini bulduğu gibi bir kısım harcamalar için götürü bir karşılık ödenmesi, bu ödemelerin ücret sayılması ve belli koşullarla vergiden istisna edilmesini zorunlu kılmıştır.<sup>208</sup> Bu istisnalar, harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeleri, yakacak yardımlarını, sayım ve seçim işlerinde çalıştırılan kişilere, özel kanunlarına göre verilen zorunlu gider karşılıklarını kapsamaktadır (GVK Md. 24).

Harcırah Kanununa tabi bulunan kurumlar tarafından, harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisnadır. Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan kuruluşlar tarafından, idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık olarak verilen gündelikler de gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Söz konusu gündeliklerin, aynı aylık düzeyindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla olması halinde, ya da devletçe verilen gündeliklerin en yüksek tutarını aşılıyor ise, aradaki farkın ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Böylece, kurum tarafından verilen görevlerin, görev yerinde gerçekleştirilmesi için yol, barınma ve benzeri giderleri karşılamak amacıyla yapılan ödemelerin vergilendirilmemesi sağlanmış olmaktadır.<sup>209</sup>

Sayım ve seçim işlerinde çalıştırılan görevlilere özel kanunlarına göre ödenen gider karşılıkları da gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu görevlilerin ulaşmaları seçim veya sayımı yapmakla görevli idareler tarafından yapılmakla birlikte yemek ve benzeri gereksinimleri karşılanmamaktadır. Yapılan ödemenin bu giderlerin üstünde olmasına karşın bir ayırım yapılarak vergiye tabi tutarın tespitinin zor olması ve bu işlerin birkaç yılda bir yapılan işler olması nedeniyle tamamının gider karşılığı olduğu kabul edilmek suretiyle vergiden istisna tutulması teknik olarak uygun görülerek bu istisna hükmü getirilmiştir.<sup>210</sup>

Devlet memurlarına ödenen yakacak yardımlarına ilişkin istisnayı ise, ücretlerde sosyal amaçlı istisnalar konusunda incelemiştik. Yakacak yardımları her ne kadar kanunda gider karşılıkları içerisinde yer almakta ise de, bu yardımların gider karşılığı ile tam anlamıyla ilişkisinin kurulması güç olacağından, sosyal yönü daha ağır basan bir istisna olarak nitelendirilmesi gerekmektedir.

<sup>208</sup> YILMAZ, age., s.112.

<sup>209</sup> USLU, agm., s.50-56.

<sup>210</sup> YILMAZ, age., s.127.

cd) Teçhizat ve Tayın Bedelleri ile İlgili İstisnalar

Sözcük anlamı ile teçhizat; donatı, donatmaya yarayan şeyler, tayın ise; asker azığı anlamına gelmektedir.<sup>211</sup> Özel kanunlara dayanılarak hizmet erbabına verilen yemek ve hayvan yem bedelleri ile bu nitelikteki ödemeler vergiden istisna edilmiştir (GVK Md. 27/1). Burada önemli olan, bu tür ödemelerin özel kanunlara dayanılarak yapılmasıdır. Özel bir kanuna değil de, bazı idari kararlara dayanılarak yapılan ödemeler istisna kapsamında değildir. Bu yardımlar nakit veya ayın şeklinde yapılabilir.<sup>212</sup>

Demirbaş olarak verilen giyim eşyası bedelleri gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK Md. 27/2). Bu madde hükmüne göre personele verilen giyim eşyasının gelir vergisinden istisna edilebilmesi için; işin özelliğine göre giyilme zorunluluğu olan bir giyim eşyası olması, ilgililere demirbaş olarak verilmesi ve işten ayrılması halinde personelden geri alınması gerekmektedir. Belirtilen durumun dışında yapılan ödemelerle giyim eşyası alınması veya diktirilmesi için personele nakdi olarak yapılan ödemeler istisna kapsamında değildir.<sup>213</sup> Bu tür giyim eşyalarına genellikle hizmet erbabına güvenlik için verilen baret, koruma gözlüğü, kulaklık, eldiven ve temizlik için verilen iş tulumu, iş önlüğü, çizme vb. eşyalar ile işyerinde çalışma sırasında aynı işi yapan personelin tek tip görünmesini sağlayacak pantolon, ceket, gömlek, kravat, etek, ayakkabı vb. eşyalar örnek verilebilir.<sup>214</sup>

Tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri de gelir vergisinden istisna bulunmaktadır (GVK Md. 27/3). Kanununun 28. maddesinde; resmi ve özel kurum ve kişiler hesabına yurt içi ve yurt dışında tahsilde bulunanlar için gider karşılığı olarak yapılan ödemeler bakımından ayrı bir istisna hükmü düzenlenmiştir. Buna rağmen, giyim giderleri için ödemeyi yapacak olan yönünden belirleme yapılmadan ayrı bir istisna konulmuş olması, bu tür gelirler bakımından ödeyenin durumuna bakılmaksızın çok daha geniş kapsamlı bir istisnanın öngörülmüş olduğu anlamında değerlendirilebilir.<sup>215</sup>

<sup>211</sup> Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük 2, L-2**, Genişletilmiş 7. Baskı, Türk Dil Kurumu Yayınları-505/2, Ankara 1983, s. 1156,1158.

<sup>212</sup> KIZILOĞLU, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.423.

<sup>213</sup> ŞENYÜZ, age., s.160.

<sup>214</sup> YILMAZ, age., s. 185.

<sup>215</sup> ÖZBALCI, age., s.181.

## E) GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI

### 1. Genel Olarak Gayrimenkul Sermaye İradı Kavramı

Gayrimenkul sermaye iradı; gayrimenkul niteliğinde olan mal ve haklardan elde edilen gelirlerdir.<sup>216</sup> Hangi iktisadi unsurlardan sağlanan getirilerin gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı, sayma yöntemi ile belirlenmiş bulunmaktadır. GVK' nın 70. maddesinde; "Aşağıda yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradıdır." şeklinde bir tanım yapılarak, nelerin gayrimenkul olarak kabul edileceği tek tek sayılmıştır.

Gayrimenkul sermaye iratlarının belirlenmesi açısından gerçek usul ve götürü gider usulü olmak üzere iki usul mevcuttur. Gerçek usulde gayrimenkul sermaye iradı; gayrimenkul olarak nitelenen mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilecek gayri safi hasılatın, iradın sağlanması ve sürdürülebilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi suretiyle tespit edilmektedir.

Götürü gider usulünde gayrimenkul sermaye iradının tespitinde ise; hakları kiraya verenler hariç olmak üzere, dileyen mükellefler; giderlerine karşılık olmak üzere, hasılatlarından % 25'ini götürü olarak indirebilmektedirler. Götürü gider usulünü kabul eden mükelleflerin iki yıl geçmedikçe bu usulden dönmeleri mümkün değildir.

### 2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulaması

Gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olarak, sadece konutların kiraya verilmesinden elde edilen gelirlere istisna getirilmiş bulunmaktadır. Binaların konut olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılında elde edilen hasılatın 1.800.000.000 lirası<sup>217</sup> gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md. 21).

<sup>216</sup> Erkan GÜRBOĞA, İhsan Bahri BELLEK, **Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi (4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklere Göre)**, Kılavuz Yayınları, İstanbul, 1999, s.1.

<sup>217</sup> 1.800.000.000 liralık bu tutar, 2004 yılına ait gelirler için geçerli olup, Mükerrer 123. madde gereğince, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak VUK hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanmaktadır.



İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamamaktadır.<sup>218</sup> Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar bu istisnadan yararlanamamaktadırlar.

Kişinin birden fazla konutu olması durumunda istisna; konutların tümünden sağlanan toplam kira tutarına yalnızca bir kez uygulanacaktır. Aynı konuta birden fazla kişinin sahip olması durumunda ise, istisna; gerekli koşullara sahip her kişi için ayrı ayrı uygulanacaktır.<sup>219</sup> Binaların kurum ve kuruluşlara, personel lojmanı olarak kullanılmak üzere kiralanması halinde elde edilen kira gelirleri istisna kapsamında değildir.<sup>220</sup>

Sadece konut kirası elde eden, ticari, zirai veya mesleki kazanç elde etmeyen kişilerin, kiraya verdikleri konutlarından bir takvim yılında 1.800.000.000 lira veya daha az hasılat elde etmeleri halinde, bu gelirler için beyanname vermeyerek vergilendirilmemeleri öngörülmüştür. Bu hükümde; ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanların vergi ödeme gücünün, bildirim zorunda olmayanlara göre daha fazla olduğu varsayımı yatmaktadır. Bu varsayıma gerçek durumun uymaması halinde eşitlik ilkesinin zedeleneceği ve vergi adaletine uygun olmayan sonuçların çıkacağı açıktır.<sup>221</sup>

Gayrimenkul sermaye iradı istisnası ile idari yönden beyannameli mükellef sayısındaki artış önlenerek kolaylık getirilmekte ve gelirleri sadece söz konusu gelirlerden oluşan kişilerin sosyal açıdan korunması sağlanmak istenmektedir. Çünkü, ticari, zirai ve mesleki kazançları nedeniyle beyanname vermek zorunda olanlar söz konusu istisnadan yararlanamamaktadırlar.

Bu uygulama sonucunda; sermaye sahipleri vergisiz kazanç sağladığı için, sermayelerini konuta yönlendirebilirler. Konut talebindeki artış, konut arzını ve dolayısıyla üretimi artırıcı bir işlev görebilir. Ancak, uygulamada yeterince denetim söz konusu olmadığından, istisna sınırını aşan gelirlerin de bu istisna şemsiyesi altında gizlenmeleri mümkün olmaktadır.

<sup>218</sup> Mükelleflerden, idarece herhangi bir tespit yapılmadan önce, süresinde beyan etmedikleri veya süresinde verdikleri beyanname yer almayan mesken kira gelirlerini, kendiliklerinden, süresinden sonra verecekleri beyanname ile beyan edenler de istisnadan yararlanabileceklerdir. M.B. İç Genelgesi, T. 10.02.1999, S.B.07.0.GEL.0.43/4300-24/004375 (KIZILOTLU, **Danıştay Kararları....**, C.5, s.46).

<sup>219</sup> GÜRBOĞA-BELLEK, age., s.98.

<sup>220</sup> Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU, **Açıklamalı ve İctihatlı Gelir Vergisi Kanunu**, 3. Baskı, 1991, s.433.

<sup>221</sup> TÜZÜN ÇELİK, age., s.85.

## F) MENKUL SERMAYE İRATLARINDA İSTİSNA UYGULAMASI

### 1. Genel Olarak Menkul Sermaye İradı Kavramı

Menkul kıymetler, Sermaye Piyasası Kanunu'nun 3. maddesinde; ortaklık veya alacaklılık sağlayan, belli bir meblağı temsil eden, dönemsel gelir getiren, misli nitelikte ve seri halde çıkartılan, ibareleri aynı olan evrak olarak tanımlanmıştır. Menkul kıymetlerin vergilendirilmesinde bu tanımdaki niteliklerden yola çıkılarak özellik ve getiri yapısı itibariyle vergi hukuku karşısındaki durumları tespit edilmiştir.<sup>222</sup>

Menkul kıymetler üzerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde esas dayanak GVK'nın 75. maddesi hükümleridir. İlgili maddede; sahibinin ticari, zirai ve mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır.

Menkul sermaye iratlarında önemli olan nokta, kişilerin özel mal varlığındaki sermayelerini kendileri dışında iktisadi faaliyet gösteren ve gelir yaratan gerçek ve tüzel kişi işletmelerine yatırarak gelir elde etmeleridir. Elde edilen bu gelir irat olmaktadır. Sermaye sahibi kişiler bunları söz konusu işletmelere ya ödünç verirler ve karşılığında faiz geliri sağlarlar ya da işletmelerden hisse alırlar ve karşılığında kâr payı elde ederler.

Bir gerçek kişinin parasını kendi ticari işletmesine yatırması halinde işletmeye konan değer nakdi sermayedir. Konan bu paranın kişinin işletmesinde çalıştırılması sonucunda ortaya çıkan gelir menkul sermaye iradı değil, ticari kazanç kabul edilmektedir. Diğer taraftan bir kişinin işletmesinin aktifinde kayıtlı bulunan bir paranın başkasına borç olarak verilmesi karşılığında elde edilen gelir, menkul sermaye iradı değil yine ticari kazanç olmaktadır. Eğer kişinin verdiği borç para özel mal varlığına dahilse bu durumda elde edilen gelir, menkul sermaye iradı sayılacaktır. Benzer şekilde, işletmesine dahil tahvillerden faiz geliri elde eden kişinin bu geliri ticari kazanç sayılırken, adı geçen tahvillerin kişinin özel mal varlığında bulunması halinde elde edilen gelir menkul sermaye iradı olacaktır.<sup>223</sup>

Menkul sermaye iratlarının belirlenmesi açısından öngörülen sistem, uygulamanın yapısı itibariyle gerçek gider usulü olarak nitelendirilebilir. Bununla birlikte, menkul sermaye iratlarının kural olarak kaynakta vergilendirilme sistemi içerisinde vergilendirildiğinin gözden

<sup>222</sup> Yusuf KILDİŞ, Özgür SARAÇ, "Türkiye'de Finans Piyasalarının Vergilendirilmesi", **Globalleşme Sürecinde Türkiye'de Finans Piyasalarının Gelişimi Sempozyumu**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999, s.138.

<sup>223</sup> ŞENYÜZ, age., s.182.

uzak tutulmaması gerekmektedir. Genel bir kural olarak, gerçek kişilerin elde ettiği menkul sermaye iratlarından, gelirin elde edilmesi sırasında gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır. Kaynakta kesinti usulü uygulamasında; menkul sermaye iradı ödeyenler<sup>224</sup>, GVK' nın 94. maddesine göre kesinti yapmaya ve kestikleri bu vergileri muhtasar beyanname ile birlikte ertesini ayın 20. günü akşamına kadar beyan ederek, 26. günü akşamına kadar vergi dairesine yatırmak zorundadırlar.

## 2. Menkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulamaları

### a) Bireysel Emeklilik Sisteminden Emeklilik Hakkı Kazananlar İle İlgili İstisna

Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 25'i, Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenler ile vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 10'u ve tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md. 22/1). İstisna edilen tutar üzerinden GVK 94. maddesi, birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmayacaktır.

### b) Her Nevi hisse Senedi Kâr Payları, İştirak Hisselerinden Doğan Kazançlar ve Kurumların İdare Meclisi Başkan ve Üyelerine Verilen Kâr Payları İle İlgili İstisna

Tam mükellef kurumlardan elde edilen, her nevi hisse senedi kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazançlar ve kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK Md.22/2). İstisna tutulan tutar üzerinden GVK 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılacaktır. Tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

<sup>224</sup> Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, menkul kıymetler yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre belirleyen çiftçiler GVK' nın 94. maddesinde sayılan iratlar için ödeme yaparken, hak sahiplerinden vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

c) Devlet Tahvilleri ve Hazine Bonolarının Faiz Gelirleri ile İlgili İstisna

GVK' nın geçici 59. maddesi hükmüne göre; 31.12.2006 tarihine kadar geçerli olmak üzere, 26.7.2001-21.12.2004 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet Tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirleri toplamının, 2001 yılında 50 milyar lirası, 2002 ve izleyen yıllarda, bu tutarın veya artırılmış tutarın her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmasıyla bulunacak olan tutar, gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

İstisna tutarı 2002 yılı için 76.6 milyar lira olup, 2003 yılı için 121 milyar 794 milyon lira ve 2004 yılı için 156.505.290.000.- lira olarak uygulanacaktır. İstisna kapsamına giren söz konusu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği gibi, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyanname bu kazançlar dahil edilmeyecektir.

Söz konusu istisna, faiz gelirleri ile elden çıkarma dolayısıyla elde edilen diğer kazançlar toplamına uygulanacaktır. Bir gerçek kişinin, hem faiz hem de elden çıkarma dolayısıyla elde ettiği kazancın bulunması ve gelir toplamının istisna sınırını aşması halinde, istisnanın hangi kazançta uygulanacağı mükellefçe serbestçe belirlenecektir.<sup>225</sup>

Bu madde hükümlerine göre; 26.7.2001-31.12.2004 tarihleri arasında ve TL cinsinden ihraç edilen, 2003 yılında elde edilen söz konusu gelirlerin 2004 yılında vergilendirilmesinde, önce % 57,5 olan indirim oranı uygulanacak, daha sonra 121 milyar 794 milyon liralık istisna uygulandıktan sonra, kalan tutar 12 milyar lirayı da aşmıyorsa beyanname verilmeyerek hiçbir vergiye tabi tutulmayacaktır.

Döviz, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetler ile döviz cinsinden Devlet tahvili veya Hazine bonusu faizleri ve diğer her türlü tahvil ve bono faizleri için indirim oranı uygulaması mümkün bulunmamaktadır.

Bu istisna hükümlerinden yararlanılarak, 2002 yılında 660.700.000.000 lira, 2003 yılında 314.809.411.764 liralık Devlet tahvili veya Hazine bonusu faizi elde eden bir gerçek kişi herhangi bir vergi yükü ile karşılaşmayacaktır. Asgari ücretli ya da küçük esnaf veya sanatkar vergi öderken oldukça önemli bir tutara ulaşan bu gelirleri elde edenlerin hiç vergi ödememesi kamu vicdanında olumsuz etkiler oluşturmaktadır.<sup>226</sup>

<sup>225</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Menkul Sermaye İradı Elde Edenlerin Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 2002, s.7.

<sup>226</sup> Şükrü KIZILOĞLU, "A ve B tipi fonlara vergi var mı", **Hürriyet Gazetesi**, 15 Mart 2003 s.19.

İstisna sadece gerçek kişilerce elde edilen kazançlar yönünden geçerli olup, ticari işletmelere ait olan bu tür gelirler ile ilgili olarak uygulanmayacaktır.

2006 yılı sonuna kadar devam edecek olan mevcut uygulama ile, menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi son derece karmaşık bir hale gelmiştir. Bir yandan bazı menkul sermaye iratlarının beyana tabi tutulmaması, bir yandan da mevduatın vadesinin uzatılmasını teşvik etmek için stopaj oranlarının farklılaştırılması sağlanmıştır. Ancak, bu uygulamalar hedeflenen amaca ulaşmayı sağlamadığı gibi, karmaşaya neden olmuştur. Yatırım araçları üzerindeki vergi yükünü uyumlu hale getirebilmek için, menkul sermaye iratlarının beyana tabi tutularak, gelir vergisi tarifesine göre artan oranlı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.<sup>227</sup>

#### G) DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA İSTİSNA UYGULAMASI

GVK' nın 2. maddesinde, gelire giren kazanç ve iratlar tek tek sayılarak belirlenmiştir. Bu gelir unsurlarının sonuncusu olan diğer kazanç ve iratlar açısından yapılacak uygulamada; elde edilen bir gelirin öncelikle ilk altı gelir unsuru içerisine girip girmediğine bakılacaktır. Eğer; ilk altı gelir unsuru kapsamına girmeyen bir gelir söz konusu ise, bu kez; yedinci gelir unsuru kapsamında sayılmış olan vergiye tabi gelirlerden birisi olup olmadığı araştırılacaktır. Belirtilenler arasında yer alıyor ise, gelir vergisine tabi tutulacaktır. Yok eğer, yedinci gelir unsuru içerisinde sayılanlar arasında yer alan bir gelir değil ise, bu gelir unsuru içerisinde de vergilendirilmeyecektir.

Sonuç olarak söz konusu gelire, gelir vergisi uygulanmayacaktır. Bu durum, diğer kazanç ve iratlar gelir unsuru açısından, vergiye tabi işlemlerin neler olduğunun belirtilmesinde “sayma yöntemi” nin benimsenmiş olmasının bir sonucudur. “Sayma yöntemi” benimsenmek suretiyle, diğer kazanç ve iratlar; değer artışı kazançları ve arızı kazançlar olarak iki gruba ayrılmış olup, her grup içerisinde hangi gelirlerin vergilendirileceği teker teker belirtilmiş bulunmaktadır (GVK Md. 80).

<sup>227</sup> Mustafa ÖZYÜREK, “Mevduat Faizlerine Beyan Geliyor”, Milliyet Gazetesi, 22.04.2002 , s.9.

## 1. Değer Artışı Kazançları

### a) Genel Olarak Değer Artışı Kazançları Kavramı

Değer artışı kazançları; süreklilik arz etmeyen ve bir işletmeye dahil bulunmayan bir kısım iktisadi unsurlardan sağlanan kazançlardır. GVK' nın mükerrer 80. maddesinde belirtilmiş bulunan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artışı kazancı olarak kabul edilmiştir. Kanun koyucu madde hükmünde "elden çıkarma" deyimini kullanarak geniş bir tanımlama yapmıştır. Zira, elden çıkarma deyimini madde hükmünde sayılan mal ve hakların satılmasını, bir bedel karşılığı devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir. Bu kazançlar için gelir vergisi beyannamesi verilmesi ve öngörülen çerçevede gelir vergisi yükümlülüğünün yerine getirilmesi gerekmektedir.

Vergilendirilmesi öngörülen değer artışı kazançlarının belirlenmesinde safi kazanç; elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma nedeniyle yapılan ve satıcı üzerinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunmaktadır. Hasılatın, ayın ve menfaat olarak sağlanmış olan kısmının, VUK' nın değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunması gerekmektedir.

### b) Değer Artışı Kazançlarında İstisna Uygulaması

GVK' nın geçici 59. maddesi hükmüne göre; 31.12.2006 tarihine kadar geçerli olmak üzere, 26.7.2001-31.12.2004 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet Tahvilleri ve Hazine bonolarının elden çıkarılmasından sağlanan diğer kazançlar toplamının, 2001 yılında 50 milyar lirası, 2002 ve izleyen yıllarda, bu tutarın veya artırılmış tutarın her yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmasıyla bulunacak olan tutar, gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna tutarı 2002 yılı için 76.6 milyar lira, 2003 yılı için 121 milyar 794 milyon lira ve 2004 yılı için 156.505.290.000.-lira olarak uygulanacaktır. İstisna kapsamına giren söz konusu kazançlar için yıllık beyanname verilmeyeceği gibi, diğer gelirler dolayısıyla verilecek yıllık beyanname bu kazançlar dahil edilmeyecektir.

Söz konusu istisna, faiz gelirleri ile elden çıkarma dolayısıyla elde edilen diğer kazançlar toplamına uygulanacaktır. Bir gerçek kişinin, hem faiz hem de elden çıkarma dolayısıyla elde ettiği kazancın bulunması ve gelir toplamının istisna sınırını aşması halinde, istisnanın hangi kazanca uygulanacağı mükellefçe serbestçe belirlenecektir. İstisna uygulamasında, faiz gelirleri açısından indirim oranı, elden çıkarma dolayısıyla elde edilen diğer kazançlar açısından ise maliyet bedeli endekslenmesi uygulandıktan sonra bulunan tutarlara uygulanacaktır. İstisna sadece gerçek kişilerce elde edilen kazançlar yönünden geçerli olup, ticari işletmelere ait olan bu tür gelirler ile ilgili olarak uygulanmayacaktır.<sup>228</sup> Bu istisnadan yararlananlar, GVK' nın mükerrer 80. maddesinde yer alan 10 milyar liralık (2003 yılı için) indirimden yararlanamayacaklardır.

## 2. Arızı Kazançlar

### a) Genel Olarak Arızı Kazançlar Kavramı

Arızı kazançlar; belli bir zaman süresine bağlı olmaksızın sürekli sayılmayacak şekilde gerçekleşen ve kural olarak bir takvim yılı içinde tekrarlanmayan nitelikte olan kazançlardır. Arızı kazançlarda da sayma yöntemi benimsenerek, GVK.82. maddesinde tek tek sayılmak suretiyle belirlenmiştir. Söz konusu madde hükmünde belirtilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar vergiye tabi olacak ve arızı kazanç olarak beyan edilecektir.

### b) Arızı Kazançlarda İstisna Uygulaması

GVK' nın 82. maddesinde açıklanan arızı kazançların bir kısmı, yine aynı maddenin sonunda yer alan hükümle vergi kapsamı dışına alınmıştır. 2003 yılında elde edilen ve istisna kapsamında olan arızı kazançlar şunlardır:

-Arızı olarak ticari muamelelerin gerçekleştirilmesinden veya ticari nitelikteki muamelelere aracılık etmekten elde edilen kazançların 10 milyar liralık kısmı,

-Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetiyle, serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen kazançların 10 milyar liralık kısmı,

-Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıkların 10 milyar liralık kısmı, (Kiracıya ait olan tesisat ve malların

<sup>228</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Menkul Sermaye İradı Elde Edenlerin Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi**, s.7

tahliye ve devri sırasında kiralaayan veya yeni kiracıya devrinden doğan kazançlar bu kapsama dahildir.)

-Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılatın 10 milyar liralık kısmı, gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Vergi uygulaması bakımından, mükelleflerin beyanları çerçevesinde fonksiyonları bulunan bu kazançların, uygulama itibariyle etkin bir şekilde kavranması ve vergilendirilmesi pek mümkün olamamaktadır.<sup>229</sup>

## **II-KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI**

Kurumlar vergisi, 10.6.1949 tarih ve 5422 sayılı kanunla vergi sistemimize girmiştir. 2.1.1961 tarih ve 192 sayılı kanunla önemli değişiklikler gerçekleştirilmiştir. Günümüze kadar çeşitli düzenlemeler geçiren kurumlar vergisi, yönelik olduğu mükellef kitlesinin nitelikleri itibariyle sürekli olarak güncelleştirilmesi ve koşullara uyumunun sağlanması gereken bir vergi olmuştur. Kurumlar vergisinin konusu kurum kazançlarıdır. Kurum kazancı, gelir vergisi konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gelir vergisi gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını vergilendirirken, kurumlar vergisi tüzel kişilerin kazanç ve iratlarını vergilendirmektedir. Söz konusu olan tüzel kişiler, aslında, ticari amaçlarını daha geniş olanaklarla gerçekleştirmek için gerçek kişilerin, varlıklarının tamamını veya bir kısmını birleştirmek suretiyle kurdukları ve hukuk sisteminin hak ve borçlara yetkili kıldığı ortaklıklardır.<sup>230</sup>

Kurumlar vergisinde kazançlar hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, gelir vergisindeki ticari kazanç olarak nitelendirilerek kurum kazancı adı altında birleşir ve ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre vergilendirilmektedir.<sup>231</sup> Kurumlar vergisinde, gelir vergisinde olduğu gibi, ekonomik, idari, sosyal ve kültürel nedenlerle çeşitli istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmiştir. Söz konusu bakış açıları içerisinde, istisna ve muafiyet uygulamaları aşağıda belirtildiği üzere ayırırma tabii tutularak incelenebilir.

<sup>229</sup> AKDOĞAN, age.,s.231.

<sup>230</sup> Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, Ankara, 1971, s.198.

<sup>231</sup> Mehmet ARSLAN, **Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2001, s.132.



## A) KURUMLAR VERGİSİNDE MUAFİYET UYGULAMALARI

Kurumlar vergisinde muafiyetlere ilişkin hükümler KVK' nın 7. maddesinde 25 bent halinde düzenlenmiştir. Bu bentlerden üçü (2-7-18 nolu bentler) yürürlükten kaldırılmış olup, geriye kalan 22 madde hükmü uygulanmaktadır. Uygulamada yer alan muafiyetlerin büyük bir bölümü kamu idarelerine ve müesseselerine bağlı olmakla birlikte, piyasa için üretim yapmayan kamu kurumlarına ve diğer kamu ve özel kurumlara tanınmıştır. Söz konusu muafiyetler, sınırları çok kesin olmamakla birlikte şu şekilde bir ayırıma tabi tutulabilir.

### 1. Ekonomik Nitelikli Muafiyetler

i. Kamu idare ve müesseseleri tarafından hükümetin veya yetkili idari makamların izni ile açılan yerel, milli ve milletlerarası nitelikteki sergiler, fuarlar, panayırklar kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır (KVK Md.7/6).

ii. Ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, idare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklar ile iş görülmesine ilişkin hükümler bulunması koşulu ile kooperatifler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ana sözleşmelerinde bu koşulların bulunmasına rağmen, fiilen bu kayıt ve koşullara uyulmaması halinde, muafiyetten yararlanılamayacağı belirtilmiştir (KVK.Md. 7/16).

Sermaye üzerinden kâr dağıtımını ticaret şirketleri için söz konusudur. Kooperatiflerin sermaye üzerinden kâr dağıtımları, bunların ticari şirket niteliğine bürünmeleri anlamını taşıdığından muafiyet durumu ortadan kalkmaktadır. Ortak dışı işlem yapmak, muafiyetin ortadan kalkması için tek başına yeterli sayılmaktadır.<sup>232</sup>

Diğer taraftan, 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun, kooperatiflere ilişkin "muafıklar" başlığını taşıyan 93. maddesinde de; kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu, ancak bu muafiyetten yararlanabilmek için kooperatiflerin, şayet varsa, kooperatif birlikleri ve kooperatif merkez birlikleri gibi üst kuruluşlara girmeleri gerektiği ifade

<sup>232</sup> Abdurrahman AKDOĞAN vdğ., **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 42/27, Ankara, 1984, s.271.

edilmektedir. Bir üst kuruluğu olduğu halde, bu kuruluğu girmeyen bir kooperatif, KVK' da yer alan muafiyet hakkından yararlanamayacaktır.<sup>233</sup>

Kooperatiflerin, esas yapıları itibariyle oluşum amaçlarına uygun bir şekilde fonksiyon görmelerini teşvik etmek bakımından bu muafiyet büyük önem taşımakta ve kooperatiflerin ticaret şirketlerine dönüşmelerini engellemeyi amaçlamaktadır.<sup>234</sup>

**iii.** Yabancı ülkeler veya uluslar arası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulan ve bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları bu fonları ortaklarına dağıtmayarak küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (KVK. Md. 7/24).

**iv.** Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve bunların alt yapı ile ilgili ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla oluşturulan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu işletmelerin kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulması ve kazancının tamamının bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanılması gerekmektedir (KVK. Md. 7/25).

Ekonomik nitelikli muafiyetler olarak ele aldığımız bu dört muafiyet ile, kurumlar belirli şekillerde kurulmaya yönlendirilmektedir. Belirtilen niteliklere sahip olan kooperatifler ile kredi sağlayan kurumlara tanınan vergi muafiyeti, bu tür kurumların kurulmasını özendirici bir teşvik unsuru taşımaktadır.

## 2. İdari Nitelikli Muafiyetler

Genellikle Devletin merkezi ve yerel idari kuruluşlarına ait olup, kamu yararı ağırlık taşıyan bir kısım faaliyetleri yürüten kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bunlar:

<sup>233</sup> Osman PEHLİVAN, "Vergi Yükümlülüğü Açısından Kooperatifler", *Vergi Dünyası*, Sayı 104, Nisan 1990, s.63.

<sup>234</sup> AKDOĞAN, *Vergilerin İncelenmesi..*, s.181. MUTLUER vdğ, age., s.225.

i. Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi, askeri fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Ancak bu kuruluşlar, kendi kuruluş amacı dışında kalan işleri nedeniyle kurumlar vergisine tabidirler (KVK.Md. 7/1).

ii. Yaptıkları iş ve hizmet karşılığında resim veya harç alan kamu kuruluşları, nitelikleri dolayısıyla kurumlar vergisine tabi değildirler (KVK. Md. 7/10).

iii. İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler, bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen; su, elektrik, havagazı ve soğuk hava deposu işletmeleri, belediye sınırları içindeki yolcu taşıma işletmeleri ile kesim, taşıma, koruma ve saklama işlerine özgü olmak koşuluyla mezbahalar kurumlar vergisinden muaftır<sup>235</sup>(KVK. Md.7/11).

Şehir içi yolcu taşıma işlemlerinin şehir sınırlarının dışına taşması ve belirtilen kurumlardan başka kurumlarca yapılması muafiyetin kalkmasına neden olur. Mezbahalarda ise, kesim, taşıma, koruma ve saklama işlemlerinin dışında yapılacak işlemler vergiye tabi tutulacaktır.<sup>236</sup>

iv. Özel kanunlarla veya Devletin, kanunların verdiği yetkiye dayanarak akdettiği sözleşmelerle kurumlar vergisinden ve her türlü vergi ve resimden muaf tutulan kurumlar da bu vergiye tabi değildirler (KVK. Md.7/17).

Bazı kurumlara gerek başlangıçta gerekse sonradan yapılan özel kanuni düzenlemelerle kurumlar vergisinden muafiyet tanınabilir. Bu muafiyet Kurumlar Vergisi Kanunu dışındaki kanunlar tarafından getirilen muafiyetlerdir. Örneğin, Merkez Bankası Kanunu'nda ve Serbest Bölgeler Kanunu'nda bu konuda hükümler bulunmaktadır. Devletin, kanunların verdiği yetkiye dayanarak gerçekleştirdiği uluslararası anlaşmalarla doğrudan kurumlar vergisi belirtilmek ya da her türlü vergiler denilmek suretiyle kurumlar vergisinden muafiyet getirilebilir.<sup>237</sup> Bu kurumların isimleri ve kanun numaraları kısaca aşağıda belirtilmiştir.

<sup>235</sup> Belediye, özel idare ve SSK'nın otobüs terminalinden aldıkları kiralar kurumlar vergisine tabidir. Dş. 4.D.E. 1982/8661, K. 1986/1008, T. 12.3.1986 (Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi Uygulamasıyla İlgili Muktezarlar ve Danıştay Kararları**, Savaş Yayınları, Ankara, 1987, s.1143.)

<sup>236</sup> Yılmaz ÖZBALCI, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2001, s.149.

<sup>237</sup> ŞENYÜZ, age., s.309.

Tablo 1 : Özel Kanunlarla Muafiyet Kapsamına Alınan Kurumlar

Kanun No	Kurum Adı
3924 Sayılı Kanun	Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu
3259 Sayılı Kanun	İslam Kalkınma Bankası
1600 Sayılı Kanun	Türkiye Kızılay Derneği, Resmi Darülaceze, Türk Hava Kurumu, Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu, Darüşşafaka Cemiyeti, Türkiye Yardım Sevenler Derneği, Yeşilay Derneği
6200 Sayılı Kanun	Devlet Su İşleri
3388 Sayılı Kanun	Türk Silahlı Kuvvetlerini Güçlendirme Vakfı
3350 Sayılı Kanun	Sağlık Hizmetleri Kurumları

v. Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup, yalnızca kamu mensuplarına hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konukevleri, ve bunların kantinleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (KVK. Md.7/13).

Burada sözü edilen kantinden kasıt; konuk evlerinde kalan kamu mensuplarının bu süre boyunca ihtiyaç duydukları malların satışının yapıldığı yerler olup, kantinde; giyecek, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim mallarının satışının yapılması ya da konukevinde kalanlar dışındakilere de satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılmamaktadır (31 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

vi. Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı ile Toplu Konut Fonu ve Kamu Ortaklığı Fonu kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Söz konusu başkanlığın ve fonların elde ettikleri kazançlar, GVK' ya göre vergi kesintisine tabi değildir (KVK.Md.7/20).

vii. Tahvil arz ve talebi arasındaki dengesizlikleri gidermek ve tahvil piyasasının istikrarını sağlamak amacıyla faaliyet gösteren Menkul Kıymetler Tanzim Fonu kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Söz konusu fonun portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, GVK' na göre vergi kesintisine tabi değildir (KVK.Md. 7/21).

viii. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu da kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunmaktadır (KVK. Md. 7/23).

### 3. Sosyal Ve Kültürel Nitelikli Muafiyetler

Ekonomik ve idari yanları da bulunmakla birlikte, sosyal ve kültürel nitelikleri daha fazla olan bazı muafiyetlerin de KVK' da yer aldığı görülmektedir. Bunlar:

i. Kamu idare ve müesseseleri tarafından ilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseseler kurumlar vergisinden muaftırlar. Bu muafiyet, söz konusu kuruluşlar tarafından işletilen; okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, genel kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, örnek fidanlıkları, tohum ve hayvan ıslah ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşları kapsamaktadır (KVK.Md. 7/3).

ii. Kamu idare ve müesseseleri tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen müesseseler de kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Bu muaflık kapsamına ise; hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, çocuk bakım evleri, hayvan hastaneleri ve dispanserleri, hayvan bakımevleri, veteriner bakteriyoloji, seroloji ve distofajin gibi müesseseler girmektedir (KVK. Md. 7/4).

iii. Kamu idare ve müesseseleri tarafından işletilen; şefkat, rehin ve yardım sandıkları, fukara aşhaneleri, ceza ve ıslah evleri atölyeleri, darülaceze atölyeleri, sosyal sigorta kurumları, öğrenci yurtları ve pansiyonları gibi sosyal amaçlı kuruluşlar kurumlar vergisinden muaftırlar (KVK. Md. 7/5).

iv. Beden Terbiyesi Teşkilatına dahil derneklere veya kamu idare ve müesseselerine ait idman ve spor kuruluşları ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler de sosyal nedenlerle kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır (KVK. Md. 7/8). Burada; sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler vergiden muaf olup, söz konusu şirketlerin, Beden Terbiyesi Teşkilatının yayınladığı tüzük ve genelgeler çerçevesinde idman ve spor faaliyetlerinde bulunmaları, ayrıca herhangi bir faaliyette bulunmamaları gerekmektedir. Bu koşulların ihlali halinde muafiyetten yararlanmaları mümkün olmamaktadır. Söz konusu şirketlerin, sporcularının formalarına aldıkları reklamlar ise idman ve spor faaliyeti çerçevesinde kabul edilmektedir (31 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

v. TC Emekli Sandığı, Sosyal Sigortalar Kurumu, Bağ-Kur, Ordu Yardımlaşma Kurumu ve Memur Yardımlaşma Kurumu gibi kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal sigorta kurumları da bu vergiden muaftırlar (KVK. Md. 7/9).

vi. Köylere, köy birliklerine ve köy belediyelerine ait tarım işletmeleri ile bunlar tarafından köylünün genel ve müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen

hamam, çamaşırhane ve değirmenler ile bunların bağlı oldukları il sınırı içindeki yolcu taşıma işletmeleri kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur (KVK. Md. 7/12).

vii. Sadece verem tedavi eden sanatoryum ve prevantoryumlar ile sadece kanser, cüzzam ve trahom tedavi eden hastaneler kurumlar vergisinden muafıdır (KVK. Md. 7/14). Söz konusu hastalıkların toplum sağlığı açısından yarattığı risk ve bu konuda yaygınlaşmış yargılar, özellikle bu hastalıkların tedavisini amaçlayan kuruluşların koruma altına alınmasına neden olmuştur.<sup>238</sup>

viii. Kurulduktan sonra Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar (bu muafık, vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamamaktadır) ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olup, bunların vergi muafiyetinden yararlanma ve muafiyetlerin kaybedilmesine ilişkin şartlar, usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir (KVK. Md. 7/15).

Kurumlar vergisinin mükellefleri ile ilgili olarak KVK' nın 1. maddesinde; vakıfların kendileri kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmamakla birlikte, vakıflara bağlı iktisadi işletmeler birtakım şartlarla kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. KVK uyarınca, vergi mükellefi olarak nitelendirilmemiş olan vakıflara, yine aynı kanunla muafiyet getirilmektedir. Bu çelişkinin giderilmesi için, öncelikle vakıfların kurumlar vergisi mükellefi olarak nitelendirilmesi, daha sonra hangi niteliklere sahip olan vakıflara muafiyet tanınacağına açıklanması gerekmektedir.<sup>239</sup>

Aynı bent hükümlerinde, vakıflara tanınmış olan muafiyetin vakıfların iktisadi işletmelerini kapsamadığı ifade edilmiştir. Dolayısıyla, zaten kurumlar vergisi mükellefi olarak nitelendirilmiş bulunan vakıflara ait iktisadi işletmelere de bir muafiyet getirilmemektedir. Ancak, bilfiil kendisi vergi mükellefi olmayan vakıf ile vergi mükellefi olan kendisine bağlı iktisadi işletmesi arasındaki ekonomik ilişkiler büyük önem taşımaktadır.

Mevzuat itibariyle, vakıf tüzel kişiliği ile vakfa bağlı veya vakfa ait iktisadi işletmelerin dönem içindeki ilişkileri, vakfın ya da iktisadi işletmenin üçüncü kişilerle olan ilişkilerinden ayrımlı değildir. Uygulamada, çoğu kez vakıf tüzel kişiliği ile iktisadi işletmelerin gelir-gider ilişkileri, dönem içinde son derece karmaşık yürütülmekte; yıl içinde iktisadi işletmelerden vakıf tüzel kişiliğine, vakıf tüzel kişiliğinden iktisadi işletmelere gelir

<sup>238</sup> AKDOĞAN, age., s.184.

<sup>239</sup> İsmail Hakkı DURA, "Vakıfların Vergi Muafiyetine İlişkin Olarak Genel Düzenlemeler Çerçevesinde Kurumlar Vergisi Açısından Bir Değerlendirme", *Vergi Sorunları*, Sayı 104, Mayıs 1997, s. 44-54.

ve gider aktarımları, iktisadi işletmelerin vergi matrahına konu olacak mali kârlarını doğru hesaplamaya elvermeyecek ölçüde karmaşık tutulmaktadır. Bu durum, kurumlar vergisi yönünden büyük kayıpların ortaya çıkmasına yol açmaktadır.

Bu olumsuzlukların giderilmesi için de; vakıflar ile vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmelerin dönem içindeki gelir ve gider aktarımlarının kesinlikle engellenmesi; iktisadi işletmelerden vakfa gelir aktarımlarının sadece dönem sonunda oluşan kârdan vergiler düşüldükten sonra kalan tutarla sınırlanması gerekmektedir.<sup>240</sup>

#### 4. Diğer Muafiyetler

Ekonomik, sosyal ve idari nitelikli muafiyetler içerisinde değerlendiremediğimiz muafiyetler de aşağıda yer almaktadır:

i. Karayolları Trafik Kanununda belirtilmiş olan basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyetlerinde bulunan kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır (KVK.Md. 7/19). 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanununun 131. maddesinde, trafik şube veya bürolarında işleri gereği olarak, iş sahipleri tarafından verilmesi, kullanılması zorunlu basılı kağıtlar ile plakaların cins ve nevilerinin İçişleri ve Bayındırlık Bakanlıkları tarafından belirleneceği ve belgeler ile plakaların Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu tarafından bastırılacağı, söz konusu Bakanlıklarla birlikte tespit edilecek bedel karşılığında satılacağı hüküm altına alınmıştır. Türkiye Şoförler ve Otomobilciler Federasyonu ile bu Federasyona bağlı şoförler ve otomobilciler derneklerinin, söz konusu basılı kağıt ve plakaların satışı faaliyeti kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Muafiyet, satışı yapan müesseselerin yalnızca bu faaliyette bulunmaları halinde geçerlidir. Ayrıca, bu kazançlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergi kesintisi de yapılmayacaktır.<sup>241</sup>

ii. Diğer günlük gazetelerin yayınlanmadığı dini bayramlarda, sadece günlük gazete yayım ve satışı faaliyetlerinde bulunan Gazeteciler Cemiyetlerine ait kuruluşlar da kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bu kuruluşların söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar da gelir vergisi kesintisine tabi değildir (KVK. Md. 7/22).

Görüldüğü gibi, kurumlar vergisinde uygulanan muafiyetlerin büyük bir bölümü kamu idarelerine ve müesseselerine bağlı olmakla birlikte, piyasa için üretim yapmayan kamu

<sup>240</sup> Ahmet EROL, "Vakıfların Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu, Vergi Muafiyeti ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar", **Mükellefin Dergisi**, Sayı 55, Temmuz 1997, s.43.

<sup>241</sup> AKDOĞAN, age., s.184.

kurumlarına ve diğer kamu ve özel kurumlara tanınmıştır. Öngörülen muafiyetlerin büyük kısmı, rekabet eşitliğinin korunmasının söz konusu olmayacağı durumlarla ilgilidir.

## B) KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNA UYGULAMALARI

Kurumlar vergisinden istisna kazançlar genel olarak KVK' nın 8. maddesinde düzenlenmiştir. Ancak geçici maddelerde yer alan istisnalarla birlikte özel kanunlarda yer alan birçok düzenleme bulunmaktadır. Özellikle dışa açık ekonomik büyüme programına bağlı olarak 1980-1994 yıllarında Kurumlar Vergisi Kanununda kazanç ve faaliyet türlerine göre çok sayıda istisna hükmü getirilmiştir. 3946 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 1.1.1994 tarihinden itibaren bu istisnaların çoğunluğu kaldırılmıştır. 4369 sayılı kanunla yapılan değişiklikler ile de bazı istisnalar kaldırılarak bugünkü uygulama ortaya çıkmıştır. Kurumlar vergisinden istisna kazançları üç grup halinde toplamak mümkündür. Bunlar Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisnalar (yatırım indirimi istisnası dahil), Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici maddelerde yer alan istisnalar (geçici madde 24, 28 ve 29. maddeler gibi)) ve diğer kanunlarda yer alan kurumlar vergisi ile ilgili istisnalardır. Bu istisnalar, devamlı olarak uygulanabilecek olan sürekli istisnalar ve geçici bir süreyle uygulanması mümkün olan geçici istisnalar olarak iki gruba ayrılabilir. Bunlar sırasıyla aşağıda incelenmektedir.

### 1. Kurumlar Vergisinde Sürekli Vergi İstisnaları

Belirli bir süreyle sınırlı olmaksızın, devamlı olarak uygulanan istisnalar bu grupta yer almaktadır.

#### a) İştirâk Kazançları İstisnası

Kurumların tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İştirak kazançları istisnası yatırım fonlarının katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları için söz konusu değildir (KVK. Md. 8/1).

Ekonomik hayatta bir kurumun başka bir kuruma sermaye koyarak, ortak sıfatına haiz olması sıklıkla karşılaşılan bir durumdur. Bu ilişki ortak sıfatına haiz kurumların portföyündeki hisse senetleri veya ortaklık payları ile ifade edilmektedir. Böyle bir durumda,



biri sahip olduğu sermayesini başka bir kuruma koyan “iştirak eden” (ana kurum), diğeri başka bir kurumun sermayesini kabul eden “iştirak edilen” (yavru kurum) kurumlardan söz edilebilir. Bu ilişki içinde iştirak edilen yavru kurum önce kazancı elde edecek ve sonra bunu iştirak eden ana kuruma aktaracaktır.

İştirak edilen kurum elde ettiğı kazancı dağıtmadan önce üzerinden kurumlar vergisi ödeyecektir. Bir başka deyişle yavru kurumdan ana kuruma verilen kazanç esasen yavru kurumda kurumlar vergisine tabi tutulmuş kazançtır. Bu kazancın ayrıca bir defa daha ana kurumun vergi matrahına girip vergilendirilmesi, daha önceden iştirak edilen kurum tarafından vergisi ödenen kazancın bir defa daha iştirak eden kurum tarafından vergilendirilmesinden başka bir şey olmayacaktır. Aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesi ise mükerrer vergileme anlamına gelecektir. Mükerrer vergilendirmeyi önlemek için ihdas edilen “iştirak kazançları istisnası” yavru kurumda vergilendirilen kazancın ana kurumda ikinci defa vergilendirilmesini önlemek amacıyla getirilmiştir.<sup>242</sup>

İştirak kazançları istisnası uygulamasında ana kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının önemi yoktur. Türkiye’de dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumların, başka bir kurumun sermayesine iştirak karşılığı elde ettikleri kârlar da istisnadan yararlanacaktır. İştirak kazançları istisnasından yararlanmak için kazancın elde edildiğı yavru kurumun tam mükellefiyet esasında vergilendirilmiş olması gerekmektedir. Dar mükellefiyete tabi kurumlardan elde edilen kazançlar istisna kapsamı dışındadır.<sup>243</sup>

İştirak kazançları, GVK’ nın 94. maddesinin 6. bendine göre vergi kesintisine tabi tutulmayacaklardır. İştirak kazançları istisnasının düzenlendiğı KVK 8/1. madde hükmünde, “yatırım fonları katılma belgeleri ile yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının kapsam dışı olduğı” belirtilmiştir. Yatırım fonları ve ortakları tam mükellefiyete tabi bulunmakla beraber, kazançları KVK 8/4. maddesi hükmüyle kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Stopaj mükellefiyetleri bakımından da, GVK’ nın 94/6. maddesinde özel bir pozisyona alınmışlardır. Halen portföylerinde en az % 25 oranında hisse senedi bulunan fon ve ortaklıklardaki stopaj oranı % 0 (sıfır), diğelerinde % 10 dur. Bu stopaj oranlarına göre; yatırım fon ve ortaklıklarının elde ettikleri kazanç, kendi bünyelerinde (B Tipi menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarındaki % 10 stopaj hariç) hiçbir vergi yüküne katlanmadan

<sup>242</sup> ŞENYÜZ, age., s.313.

<sup>243</sup> Vedat KONOR, “İştirak Kazançları İstisnası ve Buna İlişkin Giderler”, *Mükellefin Dergisi*, S. 44, Ağustos 1996, s.65.

dağıtılabilecektir. Bu niteliği ile, fon ve ortaklıklardan sağlanan kâr payları iştirâk kazançları istisnası kapsamına alınmamışlardır.<sup>244</sup>

#### b) Risturn Kazançları İstisnası

Risturn terimi genel olarak geri verme anlamına gelmektedir. Burada ifade ettiği anlam ise kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları kazançların, kooperatifle yaptıkları işlem hacmi oranında ortaklara geri verilmesi ya da iade edilmesidir. Böyle bir uygulama ortağın kooperatifle yapmış olduğu işlemin fiyatının daha sonradan ortak lehine azaltılmasından ya da telafi edilmesinden başka bir şey değildir. Bir başka ifadeyle bu paylar, kooperatif kazancı olmayıp ortağın parasıdır.<sup>245</sup>

Kooperatifler, kâr elde etme ve kâr dağıtma amacı gütmeyen kuruluşlar olup, esas amaçları yeterli ekonomik güce sahip olmayan kişilerin mesleki ve geçimlerine ait gereksinimlerini karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle karşılamaktır.

Kooperatiflerin yıl içinde ortaklarıyla yaptıkları işlemler sırasında ortakların ödedikleri değerden, yıl içinde yapılan masraflar, zararlar, yedek akçe ve fonlar ayrıldıktan sonra kalan kısmın, ortaklara geri ödenmesi veya bir fonda toplanması söz konusu olmaktadır. Kooperatifler Kanununun 38. maddesinin 1. bendinde “ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyetin sonunda elde edilen hasılatın tamamı gelir-gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir” hükmü yer almıştır. Madde metninden de anlaşıldığı gibi kooperatifler, ana sözleşmelerinde açık bir hüküm bulunması koşulu ile, ortaklarla yaptıkları muamelelerden elde ettikleri yıllık hasılatı (gelir-gider farkını), ortaklarına (iade edilebilir anlamında) dağıtabilirler Bu hasılat, aslında bir kâr olmayıp, gelir artışı kazanç niteliğindedir ve dolayısıyla dağıtım kâr dağıtımı niteliğinde değildir.<sup>246</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 2. bendiyle, kooperatiflerin ortakları için hesapladıkları risturnlar, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak bu risturnlara bazı sınırlamalar getirilmiştir. Anılan maddede istisna kapsamında bulunan risturnlar şunlardır.

<sup>244</sup> ÖZBALCI, age., s.165.

<sup>245</sup> Nazmi KARYAĞDI, ”Kooperatiflerin Dağıttıkları Risturnların ve Kâr Paylarının Elde Edenler Yönünden Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S.177, Mayıs 1996, s.123.

<sup>246</sup> A.Bumin DOĞRUSÖZ, “Kurumlar Vergisi, (Kurum Kazancının Saptanması ve Vergilendirilmesi)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1997, s.13.

i. Tüketim (istihlak) kooperatiflerinde, ortakların şahsi ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların kıymetlerine göre hesaplanan risturnlar. Burada ortakların risturn istisnasından faydalanması için gıda ve giyecek alımı yapması zorunludur. Bunların dışında (örneğin, elektrikli ev aletleri, halı, mobilya vs.) mal alımları için istisna uygulanmayacaktır.

ii. Üretim (istihsal) kooperatiflerinde, ortakların üretim kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan risturnlar.

iii. Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar.

iv. Ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar.

Bu risturnların para veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Ancak, ortakların dışındaki kişilerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar için risturn istisnası uygulanmamaktadır. Bunları genel kazançtan ayırt edebilmek için, ortaklarla yapılan iş hacmi ile genel iş hacmi oranlanarak tespit edilmektedir.

Bu istisnanın amacı; kâr amacı gütmeyen kooperatiflerin ortakları ile olan ilişkilerini geliştirmek, kooperatiflerin faaliyetlerinden oluşan ve dönem sonunda gelir-gider farkından doğan, olumlu farklardan ortaklarla ilişkiden doğan kısımları vergiden istisna yoluyla teşvik ederek, onların kâr amacı güden ticari şirket niteliğine dönüşmesini önlemektir. Ancak kooperatiflerin kuruluş amaçları dışında çeşitli nedenlerle ve bu arada üçüncü şahıslarla olan ilişkileri sonucu oluşan ve ticari kâr niteliğine bürünen faaliyet sonuçları ise kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.<sup>247</sup>

Risturn kazançları, GVK' nın 94. maddesi hükümlerine göre vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Kooperatiflerin ortakları ile yaptığı muamelelerden doğan gelir-gider fazlasının, ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler oranında dağıtımını olarak kısaca tanımlanan risturnlar, vergi kesintisine tabi tutulmayacağı gibi, kazanç ve kâr dağıtımını sayılmadığından ortaklarca gelir vergisi ile beyanı da söz konusu değildir.<sup>248</sup>

<sup>247</sup> Vedat KONOR, "Kooperatiflerde Risturn İstisnası", **Mükellefin Dergisi**, S. 48, Aralık 1996, s.77.

<sup>248</sup> DOĞRUSÖZ, age., s.15.

### c) Yatırım Fonları Ve Yatırım Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazançları İstisnası

Yatırım fonları; sermaye piyasasının en önemli kurumsal yatırımcılarından biri olup, küçük tasarruf sahiplerinden toplanan fonları önceden belirlenmiş amaçlara uygun olarak, riski dağıtma ilkesi ve inançlı mülkiyet esaslarına uyarak, sermaye piyasası araçları, altın ve diğer kıymetli madenlere yatıran, çeşitlendirmeye giden ve bu şekilde işleten, yatırımcıların fona katılma ve ayrılmalarının serbest olduğu aracı finansman kuruluşlarıdır. Bunların tüzel kişiliği olmamakla birlikte, bir tüzel kişi tarafından yönetilirler. Tüzel kişinin mal varlığı ile fonun mal varlığı birbirinden ayrıdır.<sup>249</sup>

Yatırım fonları, özellikle küçük tasarrufların yatırım imkanlarını artırır. Bu amaçla, küçük kupürlü belgeler sunarak ve çeşitli menkul kıymetlerden oluşan bir portföyde riski azaltarak bir havuz oluştururlar. Küçük kupürlü paylar sunması nedeniyle küçük yatırımcılar tarafından tercih edilmektedir. Ayrıca, riski çeşitli menkul kıymetler arasında daha kolay yaydıklarından yatırımcılara cazip gelmektedir.<sup>250</sup>

Yatırım Ortaklıkları; menkul kıymet portföyü işletmek üzere anonim şirket şeklinde kurulmuş bulunan sermaye piyasası kurumlarıdır. Bu kurumların amacı, tasarruf sahiplerinin menkul değerlere yatırım yapmasını sağlamak ve ortaklarına yatırımları dolayısıyla profesyonel portföy yönetimi hizmetleri sunmaktır.<sup>251</sup> Ortaklarının portföy üzerinde olduğu kadar ortaklığın diğer mal varlığı üzerinde de hakları vardır.<sup>252</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin 4/a nolu bendinde; portföyünün en az % 25 i hisse senetlerinden oluşan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının<sup>253</sup> portföy işletmeciliğinden doğan kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. (Döviz yatırım fonları bu istisna kapsamında değildir).

Portföy işletmeciliği; risk ve getiri analizleri çerçevesinde menkul kıymetlerin temettü, faiz gibi getirileri ile değer artışlarından yararlanmak, bu senetlere bağlı hakları kullanmak ve

<sup>249</sup> Şaban UZAY, “Türkiye’de Yatırım Fonları ve Denetimi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.11, Aralık 1994, s.265.

<sup>250</sup> Asım ÇELİK, “Yatırım Fonları ve Türkiye’deki Uygulaması”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.9, Kasım 1991, s.72.

<sup>251</sup> Selahattin TUNCER, “Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları ile Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarının Mahiyeti”, *Vergi Dünyası*, S. 130, Haziran 1992, s.4.

<sup>252</sup> ŞENYÜZ, age., s.322.

<sup>253</sup> Bu tür menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları, (A) tipi menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları olarak isimlendirilmektedir.

hizmetleri yapmak amacına yönelik faaliyet türü şeklinde tanımlanmıştır.<sup>254</sup> Diğer bir ifade ile; hisse senedi, tahvil, kâr ortaklığı belgesi vb. menkul kıymetlerin alım satımından doğan kazançlar dışında kalan kira geliri, demirbaş satış kârı gibi kazançlar istisna kapsamında değildir.

(A)Tipi menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları, stopaj mükellefiyetleri bakımından GVK' nun 94. maddesinin 6 nolu bendinde ayrı bir pozisyona alınmışlardır. Halen geçerli stopaj oranı sıfır olduğu için stopaj olarak da herhangi bir vergi ödememektedirler.

Portföyündeki hisse senetleri % 25'ten az olan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklarının<sup>255</sup> portföy işletmeciliğinden doğan kazançları da kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur (Döviz yatırım fonları kapsam dışı bırakılmıştır.) (KVK. Md 8/4-b). (B)Tipi menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları, GVK.'nın 94/6. maddesi hükümlerine göre % 10 oranında stopaj mükellefiyetine tabi tutulmuşlardır.

Risk sermayesi ile gayrimenkul yatırım fonları ve kazançlarının istisnadan yararlanması itibariyle mutlaka portföy işletmeciliği kazançları şeklinde bir ayırım yapılmamıştır. Bu nedenle risk sermayesi ile gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları kazançları portföy işletmeciliği kazançlarını da içeren bir boyutta ele alınmıştır. Bu haliyle risk sermayesi ile gayrimenkul yatırım fon ve ortaklarının muafiyetinden söz etmek daha doğru olacaktır (KVK. Md.8/4-c-d).

Risk sermayesi ile gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları, GVK' nun 94/6. maddesi hükümlerine göre stopaj mükellefiyetine tabi tutulmamışlardır.

Uygulamada, risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının işlerliği bulunmazken, gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kısmen, menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının tamamen işlerliği bulunmaktadır.<sup>256</sup>

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları da, kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Bu kazançlar GVK'nın 94. maddesi hükümlerine göre stopaja tabi tutulmamaktadır.

<sup>254</sup> Sermaye Piyasası Kurulunun 19 Ekim 1991 tarih ve 21026 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:VI-No:3 Tebliğinin 3. maddesinde açıklanmıştır.

<sup>255</sup> Bu tür menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları, (B) tipi menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları olarak isimlendirilmektedir.

<sup>256</sup> ÖZBALCI, age.,s.179

#### d) Rüşhan Hakkı Kupon Satışı Kazancı İstisnası

Rüşhan hakkı; kurumların sermayelerini artırmaları halinde, pay sahibi olan kişilerin artırılan sermayeden öncelikle pay alma haklarına denir.<sup>257</sup> Başka bir kurumun sermayesinde iştiraki bulunan bir kurum, sermaye artışı sırasında mevcut payı itibariyle öncelikle satın alma hakkı olan sermaye kısmını bizzat satın almayıp, satın alma hakkını bedeli karşılığında başkasına devredebilir. Rüşhan hakkının satış bedelini ifade eden bu bedel, öz sermayede artış meydana getirmesi nedeniyle kurum kazancının bir unsurudur.<sup>258</sup>

Kurumların rüşhan hakkı kuponlarının satışından elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir (KVK Md.8/5). 2000/1689 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı hükmü uyarınca GVK' nın 94/6-b-ii maddesi hükümlerine göre % 18 oranında vergi stopajı yapılmakta iken, 30.12.2003 tarihli ve 2003/6577 Sayılı Kararname ile daha önceleri yapılmakta olan stopaj kaldırılmıştır.

#### e) Emisyon Primi İstisnası

Anonim şirketler, kuruluşları ya da sermayelerini artırdıkları sırada hisse senedi ihraç ederler. İhraç edilen hisse senetleri, üzerlerinde belirtilen itibari değerle (nominal bedelle) ihraç edilebileceği gibi, itibari değerlerinin üzerinde bir bedelle ihraç edilebilirler. İtibari değer üzerinde bir bedelle ihraç halinde, satış fiyatı ile itibari değer arasındaki fark emisyon primini oluşturur. Emisyon primi, hisse senetlerinin ilk ihracında oluşur. Daha önce ihraç edilmiş bir hisse senedinin itibari değeri veya alım değeri üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde, kazanç emisyon primi olmayıp, hisse senedi alım-satım kârıdır.<sup>259</sup>

Anonim şirketlerin kuruluş veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerlerinin üzerinde elden çıkarılmasından sağlanan bu kazançlar, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir ( KVK. Madde 8/5).

Kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunan söz konusu kazançlar, GVK' nın 94. maddesi hükümlerinde öngörülen stopaj mükellefiyetine de tabi olmayacaktır. İstisnadan yararlanılabilmesi için, KVK' da böyle bir hüküm bulunmamakla birlikte, TTK' ya göre,

<sup>257</sup> ARSLAN, age., s.148.

<sup>258</sup> ÖZBALCI, age.,s.183.

<sup>259</sup> A. Bumin DOĞRUSÖZ, "1996 Yılı Kurum Kazancının Saptanması Açısından Kurumlar Vergisi İstisnalarına Toplu Bir Bakış", *Yaklaşım*, Yıl 5, S.52, Nisan 1997, s.80.

emisyon priminin vergiden istisna tutulması için ortaklara dağıtılmaması ve yedek akçelere eklenmesi gerekmektedir ( TTK Md. 466/1 ).

#### f) Yurt Dışı İnşaat, Onarma, Montaj Ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası

4842 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesine eklenen (7 ) numaralı bent hükmü ile, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

##### İstisnanın uygulanma şartları:

-Yurt dışında elde edilen kazancın sadece inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler karşılığı olması gerekmektedir.

-İnşaat, onarma ve montaj işi, faaliyetin niteliği ve doğası gereği hizmetin yurt dışında olması gerekir. Ancak, teknik hizmetler kapsamına giren faaliyetlerin, yurt dışı inşaat, onarma ve montaj faaliyetleriyle ilgili olmakla beraber, Türkiye’de gerçekleştirilmesini yeterli kabul etmek gerekir.<sup>260</sup> Bununla beraber yabancı işverenlere karşı döviz karşılığı olsa bile taahhüt edilen yurt içi inşaat, onarma ve montaj hizmetleri istisnadan yararlanamayacaktır.<sup>261</sup>

-Kazancın, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

-Yeni yapılan bu düzenlemeyle, halen KVK Geçici 24. maddesinde yer alan ve 31.12.2003 tarihinde uygulaması sona ermiş bulunan istisna hükmü sürekli hale getirilmiş, ayrıca yeni düzenlemede yurt dışında elde edilen hasılatın % 15’inin Türkiye’ye getirilmesi şartı da kaldırılmıştır. Söz konusu düzenleme 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olup, 2003 yılında elde edilen bu tür kazançlara Geçici 24. madde hükmünün uygulanmasına devam edilecektir (80 Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği).

<sup>260</sup> UYSAL, EROĞLU, age., s.203.

<sup>261</sup> ŞENYÜZ, age.,s.324.

Bu istisna ile kurumların döviz kazandırıcı faaliyetleri ve yerli kurumların uluslar arası ihalelere katılmaları desteklenerek, Türk müteahhitlerinin uluslar arası ihalelerde yabancı ülkelerin müteahhitleri karşısında rekabet güçlerinin artırılması amaçlanmıştır.<sup>262</sup>

Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinde yer alan istisnalar yukarıda açıklanmış olanlardan ibarettir. Ancak bunlar dışında da, kurumların istisna kapsamında değerlendirilecek kazanç unsurları bulunmaktadır. Bunlar da aşağıda incelenmektedir.

#### g) Yatırım İndirimi İstisnası

Kurumlar vergisi istisnaları bakımından, KVK' nın 8. maddesinde yer alanlar dışında, GVK' nın 19. maddesi hükümlerine göre uygulanan yatırım indirimi istisnası da önemli bir yer tutmaktadır. Kurumlarda yatırım indirimi istisnası uygulaması, GVK hükümlerine tabi olduğundan ve daha önce gelir vergisi ile ilgili bölümde yatırım indirimi istisnasını açıklamış olduğumuzdan burada tekrarlanmayacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yatırım indirimi istisnası uygulamasıyla ilgili olarak, 4842 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici 61. maddesinin ikinci fıkrasında; bu Kanunun 4842 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın, dağıtılmasın % 19.8 oranında tevkifat yapılması öngörülmüştür. Söz konusu düzenleme, 24.04.2003 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Yatırım indirimi istisnasından yararlanacak olan kazançlara uygulanacak bu tevkifat oranı fon payını da içerecek şekilde tespit edildiğinden, tevkifat tutarı üzerinden ayrıca fon payı hesaplanmayacaktır (80 Nolu Kurumlar Vergisi Tebliği).

Ancak, isteyen mükellefler, bu maddenin yürürlük tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında bu tarihten itibaren yaptıkları harcamaları (öngörülen harcamalar kapsamında daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanmış harcamalar hariç) için bu Kanunun 19. maddesinde yer alan hükümler çerçevesinde yatırım indirimi istisnasından yararlanabilirler. Bunun için bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonraki ilk geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verileceği tarihe kadar bağlı bulunulan vergi dairesine bir bildirimde

<sup>262</sup> Mustafa DÜNDAR, İbrahim TÜRKİŞ, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarla İlgili Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulanmasında Karşılaşılması Muhtemel Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 86, Kasım 1995, s.33.



bulunulması ve tercihin, alınmış olan yatırım teşvik belgelerinin tamamı için yapılması gerekmektedir.

#### h) Kurumların Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerinden Elde Ettikleri Kazançlar

Serbest bölgeler, kurulmuş olduğu ülkenin milli sınırları içinde olmakla beraber, gümrük hattı dışında bırakılan, ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara yönelik devlet düzenlemelerinin ortadan kaldırıldığı veya kısmen uygulandığı, ihracatın artırılması ve ithalatın ucuzlatılması amacıyla ülkenin diğer kesimlerine kıyasla bazı ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı bölgelerdir.<sup>263</sup>

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi ile, serbest bölgelerde her türlü ticari, sınai ve hizmetlerle ilgili faaliyetlerden dolayı tam veya dar mükellef tüzel kişiler tarafından elde edilen kazanç ve iratların Türkiye'de serbest bölgeler dışında kalan diğer yerlere getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre belgelendirilmesi halinde bu gelirler kurumlar vergisi dışında bırakılmıştı. Ancak, 29.01.2004 tarihinde yayımlanan 5084 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile yapılan değişiklik ile; serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılarak, bu bölgelerde vergi mevzuatının geçerli olması sağlanmış ve tam ve dar mükelleflerin serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi istisnasına son verilmiştir.

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3. madde ile, serbest bölgelerde 6 Şubat 2004 tarihi itibariyle faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilerek mevcut firmaların kazanılmış hakları korunmaya çalışılmıştır. Ancak bu istisna sadece faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen esas faaliyetlerden elde edilen kazançları kapsamakta olup, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa bile faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirler istisna kapsamı dışında bırakılarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyet göstermek için ruhsat alan mükelleflerden sadece imalat işi ile uğraşan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgedeki üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam

<sup>263</sup> TÜZMEN, agm., s.40.

üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar, kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

#### ı) Türk Uluslar Arası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Ve Devrinden Elde Edilen Kazançlar

Kurumlarca, Türk uluslar arası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar, 4490 sayılı Kanun uyarınca kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu kazançlar stopaj mükellefiyetine de tabi bulunmamaktadır.<sup>264</sup> Bu istisna ile ilgili açıklama, gelir vergisi ile ilgili bölümün ticari kazançlar bahsinde yapıldığından burada tekrar edilmeyecektir.

#### i) Kanunla Onaylanmış Bulunan Uluslar Arası Vergi Anlaşmalarında Yer Alan İstisnalar

Kurumların ülke dışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kazancın elde edildiği ülkede ödenmiş vergilere ait kanuni rejim, bu vergilerin, Türkiye'deki oranlara göre hesaplanacak tutarla sınırlı olmak üzere mahsup edilmesidir (KVK Madde 43).

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında da, genel olarak mahsup esasını kabul edilmekle beraber, bir kısım gelir unsurlarında istisna metoduna da yer verilmektedir. Belli gelir unsurları için geçerli olan bu metotta, anlaşma muhatabı diğer Devlet'te sağlanan kazanç ve iratlar Türkiye'de kurumlar vergisinden ve gelir vergisinden istisna edilmektedir. Belçika, Avusturya, Norveç, Hollanda, Finlandiya, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, İsveç ve Almanya anlaşmalarında belli gelir unsurları itibarıyla istisna metodunun uygulanacağı öngörülmüştür.<sup>265</sup>

<sup>264</sup> Bu kazançlardan gelir vergisi stopajı yapılmayacağı 69 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

<sup>265</sup> ÖZBALCI, age.,s.188.

Tablo 2 : Kurumlar Vergisinde Uygulanan Sürekli İstisnalar

Sürekli İstisnalar	Kanuni Dayanağı	GVK 94.'e göre Stopaj Oranı %
1-İştirak kazançları istisnası	KVK Md. 8/1	YOK
2-Risturn kazançları istisnası	KVK Md. 8/2	YOK
3-A Tipi menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları portföy işletmeciliği kazançları istisnası	KVK Md. 8/4-a	SIFIR (0)
4-B Tipi menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları portföy işletmeciliği kazançları istisnası	KVK Md. 8/4-b	10
5-Risk sermayesi yatırım fon ve ortaklıkları kazanç istisnası	KVK Md. 8/4-c	SIFIR (0)
6-Gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları kazanç istisnası	KVK Md. 8/4-d	SIFIR (0)
7-Emeklilik yatırım fonları kazanç istisnası	KVK Md. 8/4-e	YOK
7-Rüçhan hakkı kupon satış kazancı istisnası	KVK Md. 8/5	YOK
8-Emisyon primi istisnası	KVK Md.8/5	YOK
9-Yurt Dışı İnşaat, Onarma, Montaj Ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlar İstisnası	KVK.Md.8/7	YOK
10-Yatırım indirimi istisnası	GVK Md . 19	YOK
11-Serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançlar	3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Md. 8	YOK
12-Türk uluslar arası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar	4490 sayılı Kanun	YOK
12-Kanunla onaylanmış bulunan uluslar arası vergi anlaşmalarında yer alan istisnalar	KVK Md. 43	YOK

## 2. Kurumlar Vergisinde Geçici Süreli Vergi İstisnaları

Geçici süreli istisnalar; sürekli istisnalardan, kanun koyucu tarafından belli bir tarihe kadar uygulanmasının öngörülmüş olması ile ayrılmaktadır. Kanunun ilgili hükmünde yer alan ve aşağıda belirteceğimiz tarihlerin gerçekleşmesinden sonra, bu istisnalar kurumlar vergisi matrahının tespitinde artık dikkate alınmayacaktır.

a) Gayrimenkul Ve İştirak Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar İstisnası

Tam mükellef kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak amacıyla, bu kurumların aktifinde yer alan iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançların sermayeye ilave edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin uygulama 1984 yılından bu yana aralıksız olarak ve kısmen değişikliklere uğrayarak devam etmektedir.<sup>266</sup>

7.1.2003 tarihinde 4783 sayılı Kanununun 10.maddesi hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici 28. madde hükümlerine göre; 1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

İstisnadan yararlanılabilmesi için, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin iki tam yıl kurumun aktifinde yer alması ve kurumun bu aktif değerleri ticaret amacı ile ellerinde bulundurmaması, başka bir ifade ile menkul kıymet veya gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurum olmaması gerekmektedir.<sup>267</sup>

Gayrimenkul ve iştirak hissesi satışından doğan kazançlar, % 10 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulacaktır.<sup>268</sup> Bu husus geçici 28. maddede, 4684 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle hükme bağlanmıştır. 31.12.2004 tarihinden sonra bu konuda yeni bir düzenleme yapılmaması halinde uygulama sona erecektir.

b) Üretim Tesisleri Ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Konulmasından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna

Üretim tesisleri ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin yatırım yapan şirketlere ayni sermaye olarak konması KVK' nun geçici 28. maddesinin 2. fıkrasında ele alınmıştır. İlgili istisna 1.1.1999-31.12.2004 tarihleri arasında geçerlidir. Söz konusu madde hükümlerinde,

<sup>266</sup> Mehmet TAN, "Tam Mükellef Kurumların Gayrimenkullerinin veya İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 82, Temmuz 1995, s.51.

<sup>267</sup> Necdet TIRIŞKAN, "Gayrimenkul veya İştirak Hisselerinin Satışından Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna ile İlgili Olarak 4108 Sayılı Yasanın Getirdikleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 86, Kasım 1995, s.9.

<sup>268</sup> Bakanlar Kurulu bu oranı % 0'a kadar indirmeye yetkilidir. % 10 oranı, 9.10.2001-24558 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2001/3107 sayılı BKK ile getirilmiştir.

İstisnanın uygulanma koşulları uzun sayılabilecek konu başlığı içinde açıklanmıştır. Bu madde hükümlerini iki ayrı bölüm halinde incelemek uygun olacaktır.

ba) Üretim Tesislerinin ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Teşvik Belgeli Yatırım Yapmak Üzere Kurulacak Sermaye Şirketlerine Ayni Sermaye Olarak Konulması

İstisnanın uygulanabilmesi için;

-Sermaye olarak konulacak şey üretim tesisi veya bu tesislere ilişkin gayrimenkuller olmalıdır.

-Tesis veya gayrimenkuller teşvik belgeli yatırım yapmak üzere yeni kurulacak bir sermaye şirketine ayni sermaye olarak konulmalıdır.

-Kurulacak sermaye şirketi, beş milyon ABD doları veya yabancı para karşılığı Türk lirası teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulmuş olmalıdır.

-Teşvik belgesi, tesis veya gayrimenkulun sermaye olarak konulduğu yıla ilişkin beyannamenin verilme süresi sonuna kadar alınmış olmalıdır.

-Tesis veya gayrimenkulu ayni sermaye olarak koyan kurum tam mükellef olmalıdır. Sayılan bu şartların gerçekleştirilmesi halinde istisnadan yararlanılabilecektir. Kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan bu kazançlar gelir vergisi stopajına tabi tutulmayacaktır.

bb) Üretim Tesislerinin ve Bu Tesislere İlişkin Gayrimenkullerin Yatırım Yapmak Üzere Yeni Kurulacak Yabancı Ortaklı Anonim Şirketlere Ayni Sermaye Olarak Konması

İstisnadan yararlanılabilmesi için;

-Sermaye olarak konulacak şey, üretim tesisi veya bu tesislere ilişkin gayrimenkuller olmalıdır.

-Yeni kurulacak olan şirket Anonim Şirket statüsünde kurulmalıdır.

-Anonim Şirket yabancı ortaklı olmak durumundadır. Yatırımın asgari tutarı beş milyon ABD doları veya yabancı para karşılığı Türk lirası olmalıdır.

-Yabancı ortağın sermaye payı bir milyon ABD doları veya yabancı para karşılığı Türk lirasından aşağı olmamak üzere, bu payın şirket sermayesine oranı da % 20'den az olmamalıdır.

-Yabancı ortağın sermaye payı, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin belgelenmesi gerekmektedir. Üretim tesisleri ve turizm yatırım veya işletme

belgesine sahip turizm tesisleri ile bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin aynı sermaye olarak konmasından doğan kazançlar gelir vergisi stopajına tabi değildir. Sayılan bu şartların gerçekleştirilmesi halinde yararlanılabilecek olan bu istisnalarla ilgili olarak, yeni düzenlemelerin yapılmaması durumunda 31.12.2004 tarihinde uygulama sona erecektir.

c) Bankalar Arası Devir Ve Birleşme İşlemlerinden Doğan Kazanç İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununa 4605 sayılı Kanunla eklenen geçici 29. madde hükmü ile Türkiye’de bulunan bankalar arası devir ve birleşme işlemlerinden doğan kazançlar, 30.11.2000-31.12.2004 tarihleri ile sınırlı olmak üzere kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Söz konusu madde hükümlerine göre; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulundan izin alınmak suretiyle ve izin tarihinden itibaren üç ay içinde yetkili organlarca karar alınarak devir ve birleşme işlemlerine geçilmesi şartıyla diğer bir veya birkaç bankayla birleşmesi veya tüzel kişiliği ortadan kalkma suretiyle bilanço değerlerinin kısmen veya tamamen diğer bir veya birkaç bankaya devredilmesinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Aynı şekilde, tüzel kişiliği ortadan kalkma suretiyle bir banka hisselerinin Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu tarafından devralınması durumunda da devirden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisnadan yararlanılabilmesi için, devir ve birleşme işleminin izin tarihinden itibaren on sekiz ay içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Münfesih bankanın birikmiş zararlarının yeni bünyede mahsup edileceği de kabul edilmiştir.

Bu kazanç üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/6. madde hükmüne göre stopaj yapılmayacaktır. Ayrıca, devir ve birleşme dolayısı ile düzenlenen kağıt ve sözleşmeler ile münfesih kurumun menkul ve gayrimenkul mallarının devralan kurum adına kayıt ve tescili ve münfesih kurumun devir ve birleşme öncesi işlemleri ile bağlantılı işlemler her türlü vergi resim ve harçtan istisna edilmiştir.<sup>269</sup>

<sup>269</sup> ÖZBALCI, age.,s.849.

d) Olağanüstü Hal Bölgesinde Ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yatırımlarla İlgili İstisna

4325 sayılı Kanun'un 3. maddesi hükümlerine göre; 1.1.1998-31.12.2000 tarihleri arasında uygulanmak üzere OHAL Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla sadece bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları, işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden müstesnadır.<sup>270</sup> Bu kazançlar gelir vergisi stopajına tabi tutulmayacaktır.

Ayrıca, yukarıdaki 5 yıllık sürenin bitiminden itibaren 31.12.2007 tarihine kadar çalıştırdıkları işçi sayısına göre kademeli olarak kurumlar vergisi indirimi getirilmiştir. İndirim oranı; 10 işçi çalıştıranlarda % 40, 51 ve daha fazla işçi çalıştıranlarda % 60 olarak uygulanacaktır.

Bu istisnanın amacının söz konusu olan bölgelerde istihdamı teşvik etmek olduğu açıktır. Dolayısıyla devlet, bu bölgede istihdamı artırıcı yatırımların yapılması için yatırımı yapacak olan mükelleflerden 5 vergilendirme dönemi vergi almayarak, yatırımın maliyetine katkı sağlamış olmaktadır. Aynı zamanda, bu vergi politikası ile bölgeler arası dengesizliklerin giderilmesi de amaçlanmaktadır. Ancak, böyle bir uygulama ile söz konusu bölgelerde yatırımlar daha fazla teşvik edilmesine rağmen bu bölgelerdeki yatırımların, teşvik nedeniyle diğer bölgelere nazaran daha fazla arttığına ilişkin kuvvetli bir kanıt henüz elde edilememiştir.<sup>271</sup>

e) Eğitim, Sağlık Ve Spor Tesislerine İlişkin İstisna

KVK'nın geçici 21/c maddesinde; "Kurumlar Vergisi Kanununun 3946 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki 8. maddesinin 15 numaralı bendinde yer alan istisna hükmünün uygulanmasına, 1.1.1994 tarihinden önce faaliyete geçen işletmelerin kazançları hakkında istisna süresi sona erinceye kadar devam olunur" denilmektedir. Söz konusu madde hükümleri uyarınca, 1.1.1994 tarihinden önce kalkınmada öncelikli yörelerde faaliyete geçen eğitim, sağlık ve spor tesisleri işleten kurumların bu kazançları on yıl süreyle kurumlar vergisinden

<sup>270</sup> Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 sayılı GVK'da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, ( Kanun No: 4325, Kabul Tarihi: 21.01.1998 ve 23.01.1998 tarih ve 23239 Nolu Resmi Gazete)

<sup>271</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Harcamaları 2001 Yılı**, s.v1.

istisna edilmiştir. Bu madde hükümlerine göre istisna kapsamına giren kurumların 2003 yılı kazançları da istisna kapsamında değerlendirilerek, 2004 yılı kazançları vergiye tabi tutulacaktır. Söz konusu kazançlar gelir vergisi stopajına da tabi tutulmayacaklardır.

f) Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Kurumların Kazançlarına İlişkin İstisna

Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde faaliyette bulunan yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin, sadece bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir (4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geçici Madde 2).<sup>272</sup>

Tablo 3 : Kurumlar Vergisinde Uygulanan Geçici Süreli İstisnalar

Geçici Süreli İstisnalar	Kanuni Dayanağı	Yapılacak Stopaj Oranı %
1-Gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar	KVK Geçici Madde 28	10
2-Üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin teşvik belgeli yatırım yapmak üzere kurulacak sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlara ilişkin istisna	KVK Geçici Madde 28	YOK
3-Üretim tesislerinin ve bu tesislere ilişkin gayrimenkullerin yatırım yapmak üzere kurulacak yabancı ortaklı anonim şirketlere aynı sermaye olarak konulmasından doğan kazançlara ilişkin istisna	KVK Geçici Madde 28	YOK
4-Bankalar arası devir ve birleşme işlemlerinden doğan kazanç istisnası	KVK Geçici Madde 29	YOK
5-OHAL ve KÖY'lerde Yatırımlarla İlgili istisna	4325 sayılı Kanun	YOK
6-KÖY'lerde 1994 yılından önce faaliyete geçen eğitim, sağlık ve spor tesislerinden elde edilen kazanç istisnası	KVK Geçici Madde 21/1-c	YOK
7-Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren kurumların kazançlarına ilişkin istisna	4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu Geçici Madde 2	YOK

<sup>272</sup> 02.01.2004 tarih ve 25334 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



### III-KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ MUAFİYET VE İSTİSNA UYGULAMALARI

Katma değer vergisi, 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Kanunla vergi sistemimize girmiş olup, 1.1.1985 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulmuştur. Katma değer vergisi ile ilgili olarak; ekonomik, sosyal ve mali amaçlar çerçevesinde sık sık yasal düzenlemelere gidilmekte ise de, 3065 sayılı Kanun ile kurulmuş olan sistem esas itibariyle geçerliliğini sürdürmektedir.

Türk Vergi Sistemi ödeme gücü itibariyle gelir, servet ve harcamalara dayanmaktadır. Katma değer vergisi, ödeme güçlerinden harcamaları esas alan bir vergidir. Teorik yönden katma değer vergisi vergilemede, “katma değeri” esas alan bir vergidir. Katma değer vergisini; üretim-tüketim zincirinin bütün aşamalarında yaratılan katma değeri vergilemeyi hedefleyen bir vergi türü olarak tanımlayabiliriz. Verginin matrahı her bir aşamada yaratılan katma değerdir. Bu katma değer de, satış tutarı ile üretimde kullanılan girdi değerleri arasındaki farktır.<sup>273</sup> Söz konusu süreç içerisinde yer alan her bir aşamada katılan değer üzerinden ve oransal bir yapı içerisinde uygulanan katma değer vergisi, bir muamele vergisi niteliği taşımaktadır.

Çeşitli ülkelerde yaygın bir uygulama alanı bulan katma değer vergisi, yüzün üzerinde ülkede uygulanmakta olup, verginin, düşük maliyetli ve fazla hasılat yaratıcı bir vergi niteliği taşıması, üstünlüğünü oluşturmaktadır.<sup>274</sup> Katma Değer Vergisi, Avrupa Birliği tarafından birlik için ortak satış vergisi olarak kabul edilmiştir. Başlangıçta yalnızca Fransa’da uygulanmış olan katma değer vergisi günümüzde Birlik üyesi ülkeler tarafından başarıyla uygulanmaktadır.<sup>275</sup>

Katma değer vergisi kapsamına giren teslim ve hizmetlerden bazıları; ekonomik, sosyal, mali ve idari nedenlerle vergi kapsamı dışında tutulmuştur. Katma değer vergisinin; uluslar arası ticaret açısından taşıdığı özellikler, harcama üzerinden alınan bir vergi olması, sunulan mal ve hizmetlerin yönelik olduğu kişiler ve toplum kesimleri, kurum ve kuruluşların

<sup>273</sup> Özhan ULUATAM, **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 413, Ankara, 1978, s.297-298.

<sup>274</sup> S. CNOSSEN, “Global Trends and Issues in Value Added Taxation”, **International Tax and Finance**, Vol. 5, No.3, 1998, s.399. Çev. Ömer Faruk BATIREL, **Katma Değer Vergisinde Global Eğilim ve Sorunlar**, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1999, s.55.

<sup>275</sup> Mahfi EĞİLMEZ, **Katma Değer Vergisi (Teori – Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1982/248, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara, 1983, s.11.

güttükleri amaçlarda özellik taşıyan durumların var olması, bu vergi ile ilgili çeşitli istisnalara yer verilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.<sup>276</sup>

KDVK' nın ikinci kısmı, yedi bölüm halinde tamamen istisnalara ayrılmıştır. Bilindiği üzere istisna verginin konusunun, diğer bir deyişle, objektif vergi mükellefiyetinin sınırlandırılmasıdır. Muafiyet ise mükellefin, subjektif vergi mükellefiyetinin sınırlandırılmasıdır. Kanunda bu ayırım gözetilmeksizin, yedi bölümde de gerek vergi konusu gerekse vergi mükellefi açısından getirilen sınırlamaların hepsine istisna denilmiştir.<sup>277</sup> Oysa bazı madde ve bentlerdeki düzenlemeler, yapısı itibariyle tamamen muafiyet hükümlerini içermektedir. Bir kanun düzeyinde muafiyet ve istisna ayırımının yapılmaması, muafiyetlere istisna gibi yer verilmesi uygun değildir. Ancak kanun koyucunun, istisna ile muafiyet sınırları iç içe geçtiği için, ayırmanın güç olması nedeniyle böyle bir ayırma yer vermediği söylenebilir.<sup>278</sup>

Bu bölümde mümkün olduğunca, bir ayırım yapmaya çalışarak muafiyet ve istisnalar ayrı ayrı ele alınacaktır. İstisna ve muafiyetlere ilişkin kuramsal mantığa uygun olarak, vergi dışına çıkarmada katma değer vergisinin kanuni mükelleflerinin özelliği ön planda ise muafiyet, teslim ve ifanın özelliği ön planda ise istisna olarak değerlendirilecektir.

## A) KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ MUAFİYET UYGULAMALARI

### 1. Esnaf Muafiyeti

Gelir Vergisi Kanununa göre kazancından dolayı vergiden muaf tutulan esnaflar ile basit usulde vergilendirilen mükellefler katma değer vergisi itibariyle de vergiden muaf tutulmuşlardır (KDVK Md. 17/4-a). Gelir vergisinden muaf olan esnaflar ticari faaliyetleri ile ilgili yapmış oldukları mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle katma değer vergisi hesaplamayacaklar ve alıcılardan bu adla bir vergi tahsil etmeyeceklerdir. Böylelikle iki kanun arasında bir anlamda paralellik sağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 9. maddesinde ticari faaliyetlerini hangi şartlar altında sürdürenlerin vergiden muaf olacağı belirtilmiştir. Gelir vergisinden muaf olma şartları, yapılan atıf gereği aynı zamanda katma değer vergisinden muafiyet şartları olarak

<sup>276</sup> AKDOĞAN, *Türk Vergi Sistemi*, s.419.

<sup>277</sup> MUTLUER vdğ., age., s.358.

<sup>278</sup> ŞENYÜZ, age., s.440.

düzenlenmiştir. Bu çerçevede katma değer vergisinden muaf olma şartları; daha önce gelir vergisi ile ilgili bölümde ayrıntılı olarak açıklamış olduğumuz, genel ve özel şartların bir arada yerine getirilmesine bağlı olmaktadır. Belirtildiği gibi genel şartlar için; ticari, zirai veya mesleki kazancından dolayı gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak ve ticari faaliyetin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık gösterecek şekilde yapılmaması gerekmektedir. Özel şartlar ise, belirli faaliyet türleri itibariyle oluşturularak GVK' nın 9. maddesinde tek tek sayılmıştır. Ancak, genel ve özel şartları taşımaları bile, gezici milli piyango bileti satanlar ile Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanuna göre kişilere iş akdi ile bağlı olmaksızın kapı kapı dolaşarak tüketiciye mal satanlar, esnaf muafiyeti kapsamına alınmışlardır.

## 2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçi Muafiyeti

KDVK' nın 17. Maddesinin 4-b bendinde, GVK' ya göre gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler vergi dışına çıkarılmıştır. Gelir vergisi açısından gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler katma değer vergisi açısından da vergiden muaf kabul edilmiş olup, gelir vergisi açısından bu kişilerin muafiyetten yararlanması için öngörülen şartlar, katma değer vergisinden muaf olma şartları haline dönüşmüş olmaktadır.

GVK' nın 54. maddesinde yer alan işletme büyüklüğü ölçülerini aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyetteki bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları, gerçek usulde vergilendirilmektedir.<sup>279</sup> Bu kapsama dahil olmayanlar ise kaynakta vergilendirme yöntemine göre vergilendirilmektedir. Gelir vergisi açısından kaynakta vergilendirme yöntemine tabi olan çiftçiler, katma değer vergisi bakımından bu vergiden muaf tutulmuşlardır.

## 3. Serbest Meslek Erbabı Muafiyeti

GVK' nın 66/5. maddesine göre; ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar, belirli şartları taşımaları halinde, gelir vergisinden muaf

<sup>279</sup> GVK' nın Geçici 45. maddesi gereğince, 53. maddede belirtilen “on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olma şartı” kendi işinde kullanılması koşuluyla 22.07.1998 tarihinden itibaren 10 yıl süreyle dikkate alınmamaktadır.

tutulmuşlardır. Muafiyetten yararlanabilmek için bu mesleklerin belirli düzeyde ifa edilmesi veya söz konusu mesleklerin küçük yerleşim birimlerinde yapılması gerekmektedir.

Gelir vergisi açısından vergiden muaf durumda bulunan serbest meslek erbapları tarafından yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi değildir. Kimler serbest meslek kazançlarından dolayı gelir vergisinden muaf ise KDV'den de muaf olacaklardır. Bu kişiler belirli şartları sağlamaları halinde gelir vergisinden muaf olmaktadır. Aynı şartlar, bulunulan atıf nedeniyle, KDV'den muafiyet şartları olarak düzenlenmiş olmaktadır (KDVK Md.17/4-b).

Muafiyetten yararlanabilecek meslekler; ebelik, arzuhalcilik, sünnetçilik, sağlık memurluğu ve rehberlik gibi meslekler olarak belirlenmiştir. Bunlara benzer ve gibi kapsamında; hemşireler, hayvan memurları, iğneciler ve mevlithanlar ilave edilebilir. Belirtilen meslekleri ifa edenlerin muafiyetten yararlanabilmesi için; bunların VUK' nın 155. maddesinde belirtilen, işyeri açma, çalışılan yere tabela asma, faaliyeti ilanla duyurma ve mesleki teşekküle kaydolma hallerinden sadece bir tanesini gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Bu hallerden iki ya da daha fazlasını gerçekleştirmeleri, örneğin, hem işyeri açmaları, hem de bunu ilanla duyurmaları veya işyerine tabela asmaları muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmektedir.

Belirtilen meslekleri köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerleşim yerlerinde ifa edenler; VUK' nın 155. maddesindeki hallerin tamamını gerçekleştirse bile muafiyetten yararlanacaklardır. Burada muafiyetten yararlanmayı belirleyen ölçü, yerleşim yeri olmakta ve yerleşim yerinin köy olması veya nüfusunun 5.000'i aşmaması gerekmektedir. Bu yerleşim yerlerinde, belirtilen meslekleri ifa edenlerin, işyeri açması, işyerine tabela asarak faaliyetini ilanla duyurması ve mesleki teşekküle kaydolması bile muafiyetten yararlanmasına engel teşkil etmeyecektir.<sup>280</sup>

#### 4. Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolcu Muafiyeti

Türkiye'de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götürdükleri malların teslimi anında katma değer vergisi tahsil edilmektedir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen katma değer vergisinin kendilerine iade edilmesi öngörülmüştür (KDVK.Md.11/1-b). Türkiye'de ikamet etmeyen ve satın aldığı malı

<sup>280</sup> ŞENYÜZ, age., s.137.

yurt dışına götüren Türk uyruklu veya yabancı uyruklu alıcılar bu muafiyetten faydalanabilecektir. Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan gerçek kişiler Türkiye’de yerleşmiş sayıldığından prensip olarak muafiyetten faydalanamayacaktır. Ancak Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda olmakla birlikte, bir yabancı ülkede ikamet etmekte olduklarına dair o ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu nitelikte bir belgeye sahip olanlar bu muafiyetten faydalanabileceklerdir. Prensip olarak Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda olmayanlar bu muafiyetten faydalanabilirler. Ancak kendilerine Türkiye’de geçici veya daimi ikamet tezkeresi verilmiş yabancı uyruklular bu muafiyetten faydalanamazlar.<sup>281</sup>

Bu muafiyetin uygulanmasında teslim edilen mallar yönünden bir sınırlama yoktur. Her türlü mal teslimi muafiyet kapsamına girmektedir. Hizmet ifalarında ise muafiyet uygulanması söz konusu değildir.<sup>282</sup> Bu muafiyetle, Türkiye’den mal satın alarak yurt dışına çıkartan özellikle turist konumundaki kişilerin satın aldıkları mallar dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisi yükünün ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır. Böylelikle turistlerin daha fazla alışveriş yaparak ülkeye döviz bırakmaları amaçlanmaktadır.<sup>283</sup>

##### 5. Bazı Kamu Kurumları, Meslek Kuruluşları, Siyasi Parti, Sendika, Emekli Ve Yardım Sandıkları İle Bazı Dernek Ve Kooperatif Muafiyeti

KDVK’ nın 17. maddesiyle bazı kurum ve kuruluşların belirli niteliklere haiz teslim ve hizmetleri nedeni ile vergiden muaf tutulmuşlardır. İlgili maddede vergi dışına çıkartma hem kurumun özelliğine, hem de kurumun gerçekleştirdiği teslim ve hizmete bağlanmıştır. Ancak, kanunun vergi dışına çıkartmada öngördüğü galip vasıf öncelikle kanunda belirtilen türde kurumlardan biri olmaktır. Bu kuruluşların yaptığı mal ve hizmetlere ilişkin sınırlama sonra getirilmiştir.

Düzenlemenin muafiyet şeklinde değerlendirilmesinin nedeni, kanunda nitelikleri belirtilen hizmetlerden olsa bile bunların ilgili kurumlar dışındaki kişi ve kuruluşlarca teslim ve ifalarının gerçekleştirilmesinin vergi kapsamına alınmasıyla açıkça anlaşılmaktadır. Muafiyet belli kurumların kanunla belirtilen faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetlerinden

<sup>281</sup> Medeni DERKUNT, “Türkiye’de ikamet etmeyen yolcularla, diplomasi mensuplarında katma değer vergisi istisnası”, **Mükellefin Dergisi**, S.21, Eylül 1994, s.36.

<sup>282</sup> Hüseyin YALÇIN, “Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Türk Lirası ile Yapılan Satışlarda KDV İstisnası”, **Mükellefin Dergisi**, S.68, Ağustos 1998, s.34.

<sup>283</sup> ŞENYÜZ, age., s.442.

dolayı teslim ve hizmetten yararlananlardan vergi almamaları şeklinde kendini göstermektedir.

a) Muafiyet Kapsamına Giren Kuruluşlar

Muafiyet aşağıda sayılan kurumlar için öngörülmüştür.

-Genel ve katma bütçeli daireler

-İl Özel İdareleri

-Belediyeler

-Köyler

-Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler ve köylerin teşkil ettikleri birlikler

-Üniversiteler

-Döner sermayeli kuruluşlar

-Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları

-Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları

-Siyasi partiler

-Sendikalar

-Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sendikaları

-Kamu menfaatine yararlı dernekler

-Tarımsal amaçlı kooperatifler

-Bakanlar kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar

b) Muafiyetin Öngörüldüğü Teslim ve Hizmetler

Vergi muafiyetinden yararlanma, kurumların her türlü teslimleri için değil, belirli nitelikteki teslim ve hizmetleri için düzenlenmiştir. Kanuni düzenlemeyle yukarıda sayılan kurumların esasen asli amaçlarına uygun nitelikteki teslim ve hizmet ifası gerçekleştirmeleri halinde vergi tahsil etmemeleri öngörülmüştür. Teslim ve hizmetler özellikleri itibariyle iki kısma ayrılmıştır (KDVK Md. 17/1).

#### ba) Kùltür ve Eğitim Amaçlı Teslim ve Hizmetler

Teslim ve hizmetler ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymayı ıslah ve teşvike, tiyatro, konser salonu, kùtùphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmeye veya yönetmeye yönelik olmalıdır. Örneğın, katma bütçeli bir kurum olan üniversitenin kùtùphane işletmesi, ders kitabı basıp satması, kendine bağılı bir fakùlte veya yüksek okulda eğitim hizmeti sunması halinde vergiden muaf olacaktır. Çünkü, işlemi yapanın kimliğı ile teslim ve hizmetlerin niteliğı kanunda öngörùlen normlara uygundur. Bu durumda, üniversitenin mal ve hizmetlerden yararlananlardan katma değer vergisi tahsil etme mükellefiyeti bulunmayacaktır. Ancak, benzer eğitim hizmetlerinin özel eğitim kurumları tarafından sunulması halinde, bu kurumlar kanunda muafiyet kapsamında belirtilenler arasında sayılmadığından vergiye tabi olacaklardır. O halde, bir özel okul işletmesi aynı konudaki teslim ve ifaları nedeniyle katma değer vergisi tahsil edecektir.<sup>284</sup>

#### bb) Sosyal Amaçlı Teslim ve Hizmetler

Muafiyet kapsamına giren kurum ve kuruluşlardan herhangi biri tarafından yapılan hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline yönelik bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajın laboratuvarları, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve sakat bakım ve huzur evleri, parasız fukara aş evleri, düşkün evleri ve yetimhanelerin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle amaçlarına uygun olarak sundukları teslim ve hizmetlerden dolayı vergi tahsil etmeyeceklerdir. Örneğın, genel bütçeli bir kurum olan Sağlık Bakanlığına bağılı bir devlet hastanesi tarafından sunulan sağlık hizmetlerinden dolayı hastalardan katma değer vergisi tahsil edilmezken, özel hastaneler tarafından verilen sağlık hizmetleri nedeniyle hastalardan katma değer vergisi tahsil edilecektir. Sonuçta, devlet hastanesi katma değer vergisinden muaf, özel hastane ise katma değer vergisinin mükellefi olacaktır (KDVK Md.17/2-a).

### 6. Askeri Fabrika, Tersane Ve Atölye Muafiyeti

Türk silahlı kuvvetlerine ait fabrika, tersane ve atölyelerin askeri amaçlı teslim ve hizmetleri için vergi hesaplanmayacaktır (KDVK Md.17/3-a). Vergi hesaplanmamasında ön

<sup>284</sup> ŞENYÜZ, age., s.447

planda olan unsur teslim ve ifayı yapan kurumun askeri kuruluş olmasıdır. Bu nedenle, ilgili düzenleme muafiyet olarak ele alınmıştır. Çünkü, vergi dışında kalma, sunulan mal veya hizmetin askeri olup olmama niteliği, kurumun askeri vasfından sonra gelmektedir.

Burada muafiyet, öncelikle mal veya hizmeti sunan kurumun kişiliğine, diğer taraftan sunulan mal ve hizmetin amacına bağlanmıştır. Örneğin, Deniz Kuvvetleri Komutanlığı'na ait bir denizaltı, Türk Silahlı Kuvvetleri'nin gemi inşa, bakım ve onarım için faaliyet gösteren bir askeri tersanesinde tamir edilirse, tersane bu faaliyeti karşılığı katma değer vergisi tahsil etmeyecektir. Ancak, askeri tersanenin tamir faaliyeti üçüncü kişi konumundaki özel sektöre ait bir tersanede sunulması halinde, bedelli olup olmadığına bakılmaksızın teslim veya hizmet katma değer vergisine tabi tutulacaktır.<sup>285</sup>

## 7. Darphane Ve Damga Matbaası Muafiyeti

Darphane ve damga matbaası kuruluş amacına uygun şekilde faaliyetini sürdürmek durumundadır. Bu matbaa tarafından yapılan teslim ve hizmetler verginin dışında bırakılmıştır (KDVK Md.17/4-f). Yani ilgili kurum yaptığı teslim ve hizmetler nedeniyle katma değer vergisi tahsil etmeyecektir. Ancak, darphane ve damga matbaasına yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle darphane ve damga matbaası vergi ödeyecektir.

## 8. Kamu Kuruluşları, Tarımsal Kooperatifler Ve Çiftçi Birlikleri Muafiyeti

KDVK'nın 17. maddesinin 4/h bendini oluşturan cümlenin ikinci kısmında ifadesini bulan bu muafiyet kamu kuruluşlarının tarımsal kooperatiflerin ve çiftçi birliklerinin arazi ıslahına yönelik olarak yapmış oldukları hizmetler itibarıyla oluşturulmuştur. Arazi ıslahına yönelik hizmetler vergi dışında tutulurken bu hizmetlerin kim tarafından sunulduğunun da önemli olması nedeniyle muafiyet olarak değerlendirilmektedir. Yukarıda belirtilen kişilerin dışında kalanların arazi ıslahına yönelik hizmetleri katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Burada muafiyet kapsamına giren ilgili kuruluşlar, arazi ıslahı hizmetlerini kime karşı sunmuş olurlarsa olsunlar, katma değer vergisi tahsil etmeyeceklerdir.<sup>286</sup>

---

<sup>285</sup> ŞENYÜZ, age. s.448.

<sup>286</sup> ŞENYÜZ, age. s.449.



## 9. Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerinin Arsa Ve İşyeri Teslimleri

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin kurulması amacıyla oluşturulan iktisadi işletmelerin arsa ve işyeri teslimleri KDV dışına çıkarılmıştır (KDVK Md.17/4-k). Esas itibariyle bu işletmeler faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri kazançları nedeniyle kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır (KVK.Md.7/25). Her ne kadar iki verginin yüklenicileri aynı kişiler olmasa da vergi kanunları arsa ve işyeri tedarikini bu işletmelerden yapanları teşvik etmek amacıyla arsa ve işyeri teslimlerinden KDV alınmamasını öngörmüştür.

Burada katma değer vergisi itibariyle dikkat edilmesi gereken husus organize sanayi bölgeleri ve küçük sanayi sitelerinin sadece arsa ve işyeri teslimlerinin KDV'den muaf tutulmasıdır. Belirtilen işletmelerin arsa ve işyeri dışındaki teslim veya ifaları KDV'ye tabi olacaktır.<sup>287</sup> Aynı şekilde, yapılan teslim ve ifaların söz konusu işletmeler tarafından yapılmaması durumunda da muafiyetten yararlanılamayacaktır.

## 10. Konut Yapı Kooperatiflerinin Konut Teslimleri Muafiyeti

Konut yapı kooperatiflerinin, üyelerine yapacakları konut teslimleri katma değer vergisi kapsamı dışına çıkarılmıştır (KDVK Md.17/4-k). Bu bent hükmü ile, konut yapı kooperatiflerinin sadece kayıtlı üyelerine yapacağı konut teslimleri katma değer vergisi kapsamı dışına alınırken, teslim edilen şeyin işyeri, köprü, tünel olması durumunda katma değer vergisine tabi olacaktır. Yapılan teslimlerin konut yapı kooperatifi dışında kalan işletmeler tarafından yapılması durumunda yine vergiye tabi olacaktır. Yapılacak konut teslimlerine ilişkin olarak; konutların net (faydalı) alanlarına ve kalitesine ilişkin olarak her hangi bir sınırlama getirilmemiştir.<sup>288</sup> Kooperatiflerin üyeleri dışındaki kişi veya kuruluşlara yapacakları, net alanı 150 m<sup>2</sup> ye kadar konut teslimleri % 1, 150 m<sup>2</sup> nin üzerindeki konutlar ile işyeri teslimleri ise % 18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.<sup>289</sup>

Gelir ve kurumlar vergilerinde muafiyet hükümleri ile mükellef üzerindeki vergi yükü ortadan kalktığı halde, katma değer vergisinde durum farklıdır. Bunun için ilk önce mükellef

<sup>287</sup> ŞENYÜZ, age., s.483.

<sup>288</sup> M.Ali ÖZTÜFEKÇİ, "Konut Yapı Kooperatiflerinin Yararlandıkları KDV İstisnalarında, 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.122, Kasım 1998, s.9.

<sup>289</sup> Ercan BEYAZITLI, "Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV İstisnası", *Yaklaşım*, S.69, Eylül 1998, s.47.

kavramı üzerinde durmak gerekir. Katma değer vergisinde mal veya hizmet üzerinden her aşamada gerekli vergi hesaplamalarını yapıp vergi dairesine ödeyen kişi aracı mükelleftir. Yani şekli mükellefiyet altında olup maddi vergi yükü olmayan kişidir. Şayet aracı mükellefin kendisi vergi dışı bırakılırsa, yani muafiyet kapsamı içine giriyorsa vergi yükü üzerinde kalacak demektir. Çünkü mal ve hizmet alışları esnasında kendisine yansıyan vergileri, kendi satışları üzerinden vergi hesaplayamayacağı için düşemeyecek ve vergi yükü altında kalacaktır. Böylece muafiyetten bu tür kişilerin sattıkları mal veya hizmeti satın alanlar yararlanacaktır. Çünkü bunlara yasal olarak vergi yansıtılamayacak, alışları üzerinden vergi hesaplanamayacaktır. Şayet mükellef de vergi yükünden kurtarılmak istenirse, o zaman ayrıca bir de “vergi iadesi” hükmü uygulanması gerekmektedir. Böylece, aracı mükellefe bir önceki safhadan intikal etmiş olan katma değer vergilerinin maliyetinin iade edilmesi sağlanabilecektir.<sup>290</sup>

Katma değer vergisinden muaf tutulan mükelleflerin, bu muafiyetin kendileri bakımından yararlı olmadığı, tersine zararlı olduğu kanısına varmaları halinde, talepte bulunmaları halinde katma değer vergisi mükellefi olabilme hakkı tanınmıştır.<sup>291</sup> KDVK’ nın 18/1. maddesinde; “Vergiden istisna edilen işlemleri yapanlar diledikleri takdirde ilgili vergi dairesine yazılı olarak müracaatta bulunarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulmalarını talep edebilirler.”denilmektedir. Ancak bu katma değer vergisi mükellefi olabilme hakkına da bir sınırlama getirilerek, “17nci maddenin birinci ve ikinci fıkralarıyla, üçüncü fıkranın (a) bendine girenler ve dördüncü fıkranın (e) bendine girenlerin bu haktan yararlanamayacağı belirtilmiştir (KDVK Md.18/2). Dolayısıyla, yukarıda muafiyet kapsamında açıkladığımız bazı kamu kurum ve kuruluşları ile askeri fabrika ve tersanelere, sigorta acente ve prodüktörlerine katma değer vergisi mükellefi olmak için talepte bulunma hakkı tanınmamıştır. Bunların dışında kalanlar katma değer vergisi mükellefi olabilme hakkına sahiptirler.

## B) KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARI

Katma değer vergisinde istisna, teslim edilen malların ya da ifa edilen hizmetlerin taşıdıkları özellikler nedeniyle katma değer vergisi hesaplanamaması, dolayısıyla tahsil edilememesi esasına dayanmaktadır. Mal teslimleri ile hizmet ifaları karşılığında katma değer

<sup>290</sup> MUTLUER vdğ., age., s.359.

<sup>291</sup> Şükrü KIZILOĞLU, *Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.878.

vergi alınmaması, bazen satıma konu olan mal ya da hizmetin özelliğinden, bazen de malın teslim edildiği ya da hizmetin ifa edildiği kişilerin özelliğinden kaynaklanmaktadır. Dikkat edildiğinde, ikinci durumda katma değer vergisi hesaplanmaması, doğrudan mal ya da hizmetin özelliğinden değil, mal ya da hizmeti satın alanın özelliğinden kaynaklanmaktadır. Bu durum ilk bakışta bir muafiyet gibi çağrışım yaparsa da, uygulama temelde bir istisnadır. Çünkü verginin tahsil edilmemesinde satıcının herhangi bir kişisel özelliği ön planda bulunmamaktadır. Satıcının vergi hesaplamaması, teslim ya da ifanın belirli kişilere karşı yapılması özelliğine dayandırılmaktadır.<sup>292</sup> İstisna açısından özellik gösteren bir durum da, tam istisna, kısmi istisna ve indirim hakkı tanınan istisna uygulamasıdır.

## 1. Katma Değer Vergisinde Tam Vergi İstisna Uygulamaları

Tam istisna; teslim edilen mallar ve ifa edilen hizmetlerden vergi alınmaması yanında, mal ve hizmetlerin bünyelerinde bulunan katma değer vergisinin teslim veya ifa eden tarafından indirilmesi şeklinde ortaya çıkar.<sup>293</sup> Hatta tahsil edilen verginin indirilecek vergiden az olması veya vergiye tabi başka faaliyet olmadığı için hiç vergi tahsil edilememesi hallerinde, yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan verginin iadesi öngörülmektedir.<sup>294</sup> Böylece, tam istisna uygulamasında mal ya da hizmet vergiye tabi tutulmadığı gibi, bünyesindeki vergiden de tamamen arınmış olmaktadır. Katma değer vergisi bakımından gerçek anlamdaki istisnalar, tam istisna niteliğindeki istisnalardır.<sup>295</sup>

Tam istisna sayılan işlemlerin önemli bölümünü mallarımıza dış piyasalarda rekabet gücü kazandırılması amacını taşıyan istisnalar oluşturmaktadır. Bunlar; ihracat istisnası, deniz, hava, demiryolu taşıma araçları istisnası, liman ve hava meydanları hizmetleri, petrol arama faaliyetleri, teşvik belgeli makine teçhizat teslimleri, uluslar arası taşımacılık ve diplomatik istisnalardır.

### a) İhracat İstisnası

Katma değer vergisinin önemli özelliklerinden birisi, dış ticaret açısından pazarlık gücünün sınırlarının bilinmesine imkan vermesidir. Katma değer vergisi bir maliyet unsuru

<sup>292</sup> ŞENYÜZ, age., s.449.

<sup>293</sup> A.Aykon DOĞAN, **Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985, s.132.

<sup>294</sup> Kemal OKTAR, **KDV İstisnalar ve İadeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2001, s.5.

<sup>295</sup> DOĞAN, age., s.132.

değildir. Bu nedenle, ihraç edilecek iktisadi unsurun, ihraç aşamasında katma değer vergisinden arındırılması gerekmektedir. Başka bir deyişle katma değer vergisi, esas itibariyle verginin geçerli olduğu o ülke sınırları içerisinde fonksiyon görmektedir.<sup>296</sup>

İhracat istisnasının kapsam ve koşulları, KDVK' nın 11. ve 12. maddelerinde düzenlenmiştir. Söz konusu istisnadan yararlanılabilmesi ve uygulamanın yönlendirilebilmesi bakımından belirtilen madde hükümlerinin göz önünde tutulması yanında, konu ile ilgili genel tebliğler çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir. KDVK' nın 11. maddesi hükümlerine göre aşağıdaki teslim ve hizmetler vergi istisnası kapsamına alınmıştır.

-İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler,<sup>297</sup>

-Karşılıklı olmak şartıyla uluslar arası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,

-İhraç edilmek koşuluyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait katma değer vergisi ihracatçılar tarafından ödenmemektedir. Mükellefler tarafından tahsil edilmeyen, ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan katma değer vergisi, vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmektedir. İşlem konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini izleyen ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin edilmektedir. Aksi halde, tecil edilen vergi, tahakkuk tarihinden itibaren yasal gecikme zammının % 50 fazlası ile tahsil edilmektedir. Ancak VUK' da belirtilen mücbir sebeplerin varlığı halinde, tecil edilen verginin, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48. maddesi gereğince ilgili dönemler için geçerli olan tecil faizi ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir.

İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek katma değer vergisi, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan tutardan fazla olamamaktadır. Mükellefe iade edilecek katma değer vergisi miktarı mükellefin ilgili dönem beyannamesine göre, ihraç kaydıyla yapılan satışları için tahsil edilemeyen tutardan, ödenmesi gereken katma değer vergisi düşüldükten sonra kalan olumlu fark olmaktadır.<sup>298</sup>

<sup>296</sup> AKDOĞAN, *Vergilerin İncelenmesi.....*, s.276.

<sup>297</sup> Yurt dışındaki firmalara yapılan müşavirlik hizmetinin, hizmet ihracı olarak kabul edilmesi gerekir.

13.01.1986 tarih 2601011-3556 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası için bkz. KIZILLOT, *Vergi Uygulamalarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları*, s.876.

<sup>298</sup> 27.28 ve 35 seri sayılı KDV Genel Tebliğleri ( 056.03.1988 tarih ve 19745 sayılı; 01.08.1988 tarih ve 19886 sayılı; 25.08.1989 tarih ve 20263 sayılı resmi gazeteler)

İhracat istisnasından yararlanabilmek için ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler açısından aranması gereken diğer koşullar ise, KDVK' nın 12. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

-Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması gerekmektedir.

-Teslim konusu malın TC gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya serbest bölgeye ulaşması gerekmekte olup, teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar ya da bizzat alıcı tarafından işlenmesi ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu etkilememektedir.

Yurt dışındaki müşteri ile; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına bağımsız olarak faaliyet gösteren şubeleri kastedilmektedir. Bir hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılan hizmet sayılabilmesi için, hizmetin yurt dışındaki bir müşteriye yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında yararlanılması gerekmektedir.

Katma değer vergisi ulusal bir vergi olma özelliği yanında, ülkeler topluluğunun ortak vergisi olma özelliğine de sahiptir. Bu yönü ile uluslar arası mal ve hizmet hareketlerine bağlı olarak vergilemenin özel düzenlemeye tabi tutulması gerekmektedir. Genel kabul gören uygulama, ülkeler arası mal ve hizmet dolaşımında, mal ve hizmetin çıktığı kaynak ülkede vergi alınmaması, gerekli vergilemenin mal ve hizmetin alındığı ülkede yapılmasıdır.<sup>299</sup> Bunun için mal ve hizmet ithalatı vergilendirilirken, ihracat istisna kapsamına alınarak vergi dışında tutulmaktadır.

Dolayısıyla, katma değer vergisinde ihracat istisnası ülkemize özgü bir uygulama olmayıp, bu vergiyi modern anlamda uygulayan tüm ülkelerde bulunmaktadır. Sistem yaklaşık olarak aynı standartlarda işlemektedir. Bu uluslar arası standartlar nedeniyle ihracatçıya tanınmış özel bir teşvik değil, KDV iadesi sistemiyle sağlanan doğal bir hak söz konusudur.<sup>300</sup>

<sup>299</sup> Yılmaz ÖZBALCI, 4369 Sayılı Kanun Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanununun Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s.323.

<sup>300</sup> V. Arif ŞİMŞEK, "İhracatta KDV Uygulamasında Özellikli Durumlar" Yaklaşım, Y.5, S.56, Ağustos 1997, s.36.

## b) Deniz, Hava, Demiryolu Taşıma Araçları İstisnası

KDV Kanununun 13. maddesinin (a) bendinde; “faaliyetleri kısmen ya da tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması ya da işletilmesi olan mükelleflere; bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, bakım ve onarımı şeklinde ortaya çıkan hizmetlerin KDV’den istisna edildiği belirtilmiştir. Madde metninde bir cümle olarak yapılan açıklama bölümler halinde şu şekilde incelenebilir.

**i.** Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarını kiralamak ya da işletmek üzere imal ya da inşa eden mükelleflerin, bu iş için satın alacağı mal ve hizmetler katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır. Deniz, hava, demiryolu taşıma ve yüzer tesis araçlarının imal ve inşa edilmesi ile ilgili olarak yapılan motor, pervane, vb. zorunlu malzemelerin teslimi istisna kapsamına alınmıştır. Şahsi servete dahil araçlara yönelik teslimler istisna kapsamında değildir.

**ii.** Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarını satan, kiralayan ve işleten mükelleflere, bu amaçla kullanmak üzere, söz konusu araçların teslimi katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır. İstisnaya giren araçlar deniz (gemi, römorkör vb.) hava (uçak, helikopter vb.) ve demiryolu (lokomotif, vagon vb.) taşıma ile yüzer tesisler ve araçlarıdır. Araçların yeni veya eski, ithal veya yerli, sivil veya askeri olması istisnanın uygulanmasına engel değildir. Karayolu taşıma araçları istisna kapsamına alınmadığından bunlar vergiye tabi tutulacaktır.

İstisna uygulaması, yukarıda belirtilen araçlar için tanınması yanında, ek olarak araçların belirli nitelikteki alıcılara satılması şartına da bağlanmıştır. Alıcının bahsedilen araçları kiraya veren veya çeşitli şekillerde işleten bir mükellef olması gerekmektedir.

**iii.** Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması ya da işletilmesiyle uğraşan mükelleflerin bu amaçla kullandıkları deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarına verilen tadilat, bakım ve onarım işleri de katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır.

Tadilat ve onarım esas yapı bozulmadan ana unsurda değişiklikler meydana getirmeyi ifade ederken, bakım işlemi küçük onarımları ifade etmektedir. İstisnanın uygulanabilmesi için, tadil, onarım ve bakım hizmetlerinin, faaliyetleri sözü edilen araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere karşı yapılması şarttır. Şahsi servete dahil hava

veya deniz araçlarına yönelik tadil, onarım ve bakım hizmetleri istisna kapsamına girmemektedir. Araçlarına tadil, onarım ve bakım yaptıracak olanlar vergi dairesine başvurarak işlemin istisna kapsamına girdiğine dair bir yazı almak zorundadır (KDV Gn. Teb. No: 48/A-3).

Ülkemizde deniz, hava ve demiryolu araçları ile taşımacılığın kara taşımacılığı kadar gelişmediği bilinen bir gerçektir. Bu nedenle deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarıyla ilgili KDV istisnası hükmü, bu sektörü teşvik amacıyla kanunumuzda yer almaktadır.<sup>301</sup>

#### c) Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Liman Ve Hava Meydanı Hizmetleri İstisnası

KDVK' nın 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler ile deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Bu hükme göre söz konusu istisna, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile liman ve hava meydanlarında bahse konu araçlar için yapılan hizmetleri kapsamaktadır.

Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler seyrüsefere ilişkin olmak üzere liman ve hava meydanlarındaki araçlar için yapılan her türlü hizmeti kapsamaktadır. Bu hizmetlerin liman ve hava meydanları işletmeleri yanında, diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından ifa edilmesi istisnanın uygulanmasına engel olmayacaktır.<sup>302</sup>

İstisna sadece deniz ve hava taşıma araçlarını kapsamına almıştır. Genel olarak, deniz taşıma araçları denildiğinde, yolcu ve yük gemileri, tekneler, yat, kotra ve yüzer havuzlar akla gelmektedir. Hava taşıma araçları denildiğinde de yolcu ve yük uçakları, helikopter ve planör düşünülmektedir. Bahsedilen araçların sivil ya da askeri amaçlar için kullanılması, göl, nehir ya da kanallarda hareket etmesi, iç ve dış hatlarda kullanılması istisnaya engel değildir. Deniz ve hava taşıma araçlarının dışında kalan kara taşıma araçları ile deniz ve hava taşıma araçlarının taşıma dışında kullanılmaları istisna kapsamında değildir.<sup>303</sup>

Konuyla ilgili olarak 15 seri sayılı KDV genel tebliğinde istisna konusu teslim ve hizmetler tek tek sayılmamış, araç için seyrüsefere yönelik her türlü hizmetin istisna

<sup>301</sup> OKTAR , age., s.69

<sup>302</sup> Ahmet KAVAK, **Katma Değer Vergisi Mevzuatı**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1992, s.162.

<sup>303</sup> ŞENYÜZ, age., s.461.

kapsamında olduğu belirtilmiştir. Genel tebliğ hükümleri çerçevesinde istisna kapsamına girecek hizmetler şunlardır.<sup>304</sup>

Araçlara yapılan yükleme ve boşaltma, palamar (bağlama), kurtarma, yüzdürme, haberleşme, atık hizmetleri, radar, depolama, tartı, akaryakıt, su ve kumanya, kılavuzluk, kule hizmeti, elektrik, gümrük hizmetleri, yola elverişlilik belgesi verilmesi, temizlik hizmetleri.

Kanun maddesi ve genel tebliğ hükümleri çerçevesinde, aşağıdaki şartlar dahilinde teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna tutulması gerekmektedir.

-Hizmet liman ya da hava meydanlarında verilmelidir.

-Verilen hizmet araca yapılmış hizmet olmalıdır.

-Yapılan hizmet aracın seyrüseferine yönelik olmalıdır.

İstisnanın konuluş amacı; deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesi, teşviki ve rekabete dayanabilir duruma getirilmesidir.<sup>305</sup>

#### d) Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası

KDVK' nın 13. maddesinin (c) bendi ile; "6326 sayılı Petrol Kanunu hükümleri gereğince petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere, bu faaliyetleri yürütenlere yapılan hizmetler ile mal teslimleri" katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna, 6326 Sayılı Kanunun 1702 Sayılı Kanunla değişik 112/1. maddesi hükmünde belirtilen bir petrol hakkı sahibine, temsilcisine veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğünce kabul edilmiş müteahhidine hak sahibi adına yapılan mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacaktır.

Söz edilen kişi ve kuruluşlara yapılacak teslim ve hizmetlerin sadece petrol arama faaliyetlerine ilişkin olması gerekmektedir. Bu faaliyetlere ilişkin olmayan idari faaliyetler ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmetler istisnadan yararlanamayacaktır.<sup>306</sup>

<sup>304</sup> Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 1994/5419 numaralı kararında seyrüsefere ilişkin olmak üzere liman ve hava meydanlarında araçlar için yapılan her türlü hizmetin istisna kapsamına alındığı, her türlü hizmet sözünden geminin kendisine, yolcusuna ve yüküne yapılan hizmetlerin anlaşılacağı ve bu hizmetlerin bir bütün olarak gemi için yapılmış hizmet olarak değerlendirileceği anlamına geldiği belirtilmiştir. Bu konuda bkz. Fuat ARSLAN, "Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası Uygulaması", **Vergi Sorunları**, S.92, Mayıs 1996, s.90.

<sup>305</sup> Mehmet MAÇ, **Katma Değer Vergisi Uygulaması**, İstanbul, 1993, s.138.

<sup>306</sup> 16 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 19 Aralık 1985 tarih ve 18963 sayılı Resmi Gazete. 21 Mart 1986 tarih ve 19054 sayılı resmi gazetede yayınlanan 19 seri nolu genel tebliğin (c) bendinde; idari faaliyetler ile bina



Ülkemizin, Orta Doğu ve Hazar Denizine olan yakınlığı göz önüne alınarak, şu anda çıkarıldan daha çok petrol çıkarılması umuduyla, petrol aramalarını özendirmek için, petrol arama firmalarına bu amaçla kullanacakları mal ve hizmetin satışı KDV'den istisna edilmiştir.<sup>307</sup>

#### e) Teşvik Belgeli Makine Ve Teçhizat Teslimleri İstisnası

KDVK' nın 13. maddesinin (d) bendi hükmüyle, "yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere, bu belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri" KDV'den istisna edilmiştir. Eklenen hüküm Kanunun 16/1-a maddesiyle birlikte değerlendirildiğinde, teslimleri vergiden istisna edilen yatırım teşvik belgesi kapsamındaki malların ithali de vergiden istisna olmaktadır.<sup>308</sup>

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 69 seri nolu KDV Genel Tebliğiyle hangi malların makine ve teçhizat sayılacağı açıklanmıştır. Bu tebliğ hükümlerinde Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine atıf yapılmak suretiyle, makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri olarak tanımlanmıştır. Buna göre makine ve teçhizat, amortisman tabi iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ya da hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle makine ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması gerekmektedir. Sektörlerin yapısı itibariyle üretimin yanı sıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda da kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu kapsama girmeyecektir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makine ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Prensi olarak taşıt araçları da makine ve teçhizat sayılmayacaktır. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet,

---

tesislerinin ve teçhizatının inşası, kurulması ve işletilmesine ilişkin mal ve hizmet tedarikleri bakımından sadece petrol arama faaliyetinde bulunan mükelleflerle, petrol arama faaliyetini taşıma ve üretim faaliyetleri ile birlikte yürütenler arasında bir ayırım yapılmıştır. Sadece petrol arama faaliyetinde bulunan kuruluşların idari faaliyetleri ile bina tesislerinin ve teçhizatının inşası kurulması ve işletilmesine ait mal ve hizmet alımlarının petrol arama faaliyetleri ile ilgisi açık olduğundan, bu mal ve hizmet alımlarında katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Petrol arama faaliyetini taşıma ve üretim faaliyetleri ile birlikte yürüten mükellefler ise, idari faaliyetler ve bina tesis ve teçhizatlarına ilişkin mal ve hizmet alımlarında istisnadan yararlanamayacaklardır.

<sup>307</sup> OKTAR, age., s.80.

<sup>308</sup> Mümin TÜYSÜZOĞLU, "Yatırım Teşvik Belgeli Makine-Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası Uygulaması" **Yaklaşım**, S.69, Eylül 1998, s.109.

kamyon, treyler ve çekiciler istisnadan yararlanamayacaktır. Ancak, 69 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde Euro I ve Euro II normlarına uygun yeşil motoru haiz çekicilerin istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir. Öte yandan yüklü ağırlığı 45 tonu geçen “off road truck” tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar, forkliftler, iş makineleri, vinçler, tarım makineleri ve benzerleri istisna kapsamına girmektedir.<sup>309</sup> Bu istisna ile yatırımları teşvik etmek için, yatırım üzerindeki KDV’ye isabet eden finans yükünün ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.<sup>310</sup>

#### f) Uluslar Arası Taşımacılık İstisnası

KDVK’ nın 14/1. maddesiyle, “Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri” vergiden istisna edilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini en geniş kapsamında kullanarak, 84/8889 Sayılı Kararname ile;

-Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye’de sona eren,

-Türkiye’de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren,

-Yabancı bir ülkede başlayıp, Türkiye’den geçip yine bir yabancı ülkede sona eren, yük ve yolcu taşıma işlerinin tamamını (kara, deniz, hava) KDV’den istisna etmiştir (11 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

Aynı kanunun 14/2 maddesiyle, bu istisnanın; ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan mükellefler bakımından, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınacağı hükmü getirilmiştir. İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, her iki faaliyet de vergiye tabi değildir. Ancak, ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde bu işlerin vergiye tabi olacağı açıktır.

Katma değer vergisi, her ülkenin kendi egemenlik hakkının geçerli olduğu saha ile sınırlı olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla ülkeler arası taşımacılık işlemleri bakımından vergi kapsamına alınacak olan, zaten ülkenin kendi sınırları içindeki parkura isabet eden taşıma ile sınırlıdır. Bunun dışındaki kısım ülke dışı işlemdir. Vergilendirme hakkı, taşımanın yapıldığı ülkeye aittir. Sorun, taşıma işleminin cereyan ettiği ülkeler itibariyle

<sup>309</sup> OKTAR, age., s.85.

<sup>310</sup> ŞENYÜZ, age., s.483.

bölünebilmesindeki güçlüklerdir. Bu yönden, önce parkur tespitinde güçlükler vardır. Özellikle deniz ve hava taşımacılığında, parkurun ne kadarının hangi ülkeye isabet ettiğinin tespiti son derece zordur. Ayrıca, genel olarak taşıma işi karşılığı nemanın bölünmesine sıhhatli bir esas bulma imkanı yoktur. Bunun için ise, matrah tespiti bakımından özel bir rejimin, kanundaki yetkilere istinaden, gene idari planda belirlenmesi gereklidir.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, birden fazla ülkeyle ilgili taşımacılık için tanınan bu istisna, esas itibariyle, uygulama işlerliğinin sağlanması ile ilgilidir ve katma değer vergisi uygulayan bütün ülkeler tarafından kabul edilmiştir.<sup>311</sup> Bunun yanı sıra, bu istisna ile yerli nakliyat firmalarının uluslararası taşımacılık işlerine katılmaları da teşvik edilmektedir.<sup>312</sup>

#### g) Diplomatik İstisna

KDVK'nın 15. maddesi "Diplomatik İstisnalar" başlığı altında iki ayrı kuruluş için yapılan teslim ve hizmetlerde KDV istisnası uygulanmasını öngörmektedir. Bunlardan birincisi, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik, konsolosluk ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına, kısaca diplomatik misyona yapılan teslim ve hizmetlere uygulanan istisnadır. İkincisi ise uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara yapılan teslim ve hizmetlerdir. Konunun bu şekilde iki gruba ayrılarak incelenmesi yararlı olacaktır.

Bunların birincisi; KDVK'nın 15/1-a maddesine göre, "Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler" katma değer vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanacak olanlar 60 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde şu şekilde belirlenmiştir. "İstisnadan..... karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ile bunların diplomatik statüye sahip bulunan diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları faydalanabilecektir.

Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. Sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personel de diplomatik istisnadan

<sup>311</sup> ÖZBALCI, age., s.452.

<sup>312</sup> DOĞAN, age., s.168.

yararlanabilecektir. Bu belirleme, yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışanların hemen hepsini kapsayacak niteliktedir.<sup>313</sup>

İstisna uygulanacak ülkeler ile istisna kapsamına girecek mal ve hizmetler Dışişleri ve Maliye Bakanlıklarınca müştereken belirlenecek ve Dışişleri Bakanlığınca temsilciliklere istisnadan faydalanacakları mal ve hizmetleri gösteren bir belge verilecektir. Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde asgari harcama limitleri Dışişleri Bakanlığınca belirlenecek ve miktar istisna belgesinde belirtilecektir.

İkincisi; KDVK' nın 15/1-b maddesinde açıklanmıştır. Bu madde hükümlerine göre; "Uluslar arası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslar arası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler" KDV'den istisna edilmiştir.

Uluslar arası kuruluşlar; birden fazla ülke tarafından kurulan, temsil edilen kuruluşlar olarak tanımlanabilir. Bunlara Birleşmiş Milletler, NATO örnek olarak gösterilebilir.<sup>314</sup> Bu kuruluşların mensuplarının istisnadan yararlanması, diplomatik istisna ile ilgili genel uygulama esaslarına tabidir. Farklı olan tek özellik, bunlarda karşılıklılık şartının aranmayacak olmasıdır.<sup>315</sup>

Katma değer vergisi istisnasından yararlanmak isteyen uluslar arası kuruluşlar, işlemi yapacak müesseseden, resmi ihtiyaçlarında kullanacakları mal ve hizmetlere katma değer vergisinin uygulanmamasını bir yazı ile talep edeceklerdir. Bu başvuruda, ilgili uluslar arası anlaşmaya atıfta bulunmak suretiyle kuruluşların vergi muafiyetinden yararlandığı kaydedilecek, ayrıca resmi ihtiyaçları için talep ettikleri mal ve hizmetleri açıkça belirteceklerdir. Söz konusu yazıya istinaden mal teslim eden veya hizmet yapan kuruluşlar, faturalarında katma değer vergisini ayrıca göstermeyecekler, ancak bu kuruluş tarafından kendilerine gönderilen yazıyı muhafaza edecekler ve bir inceleme talebinde ibraz edeceklerdir.<sup>316</sup>

Bu istisna kapsamında mal teslim eden veya hizmet yapan KDV mükellefleri, bu işlemler için Kanunun 32. maddesi gereği satın aldıkları mal ve hizmetlere ödedikleri KDV'yi, varsa vergiye tabi diğer faaliyetleri üzerinden hesapladıkları KDV'den indirecek, indirimin mümkün olmaması halinde iadesini talep edeceklerdir.<sup>317</sup> Bu istisna ile uluslar arası

<sup>313</sup> ÖZBALCI, age., s.457.

<sup>314</sup> OKTAR, age., s.109.

<sup>315</sup> ÖZBALCI, age., s.461.

<sup>316</sup> DOĞAN, age., s.176.

<sup>317</sup> OKTAR, age., s.110.

kuruluşların ihtiyaç duydukları mal ve hizmetleri Türkiye'den temin etmelerinin teşvik edilmesi amaçlanmıştır.<sup>318</sup>

Özetlemek gerekirse, tam istisnaların uygulanmasında, mal teslimi veya hizmet ifaları vergiye tabi tutulmamaktadır. Teslim edilen mal veya ifa edilen hizmet için yüklenilmiş olan katma değer vergisinin indirim yoluyla giderilmesine izin verilmektedir. İndirim mekanizması ile de verginin giderilemediği durumlarda, “iade” yoluyla verginin arındırılması yoluna gidilmektedir.

Sonuç olarak tam istisnadan yararlanma hakkına sahip olanlar, teslim aldıkları mal ve hizmetler için KDV ödememekte, bu mal ve hizmetleri teslim edenler de, yüklenmiş oldukları KDV'yi bir şekilde sıfırlamaktadırlar.

## 2. Katma Değer Vergisinde Kısmi Vergi İstisnaları

Kısmi istisna; teslim ve ifalar nedeni ile katma değer vergisi alınmaması, buna rağmen mal ve hizmetlerin meydana getirilmesi sırasında ödenen katma değer vergilerinin indirilmediği durumu ifade etmektedir. Böylece mal ya da hizmet, sadece istisnanın uygulandığı safhada vergilenmemiş olmaktadır. Daha önceki safhalarda malın ya da hizmetin bünyesine girmiş bulunan vergi bir yük olarak devam etmektedir. Diğer bir ifadeyle; kısmi istisnada mal teslimi ve hizmet ifasının sadece vergiye tabi tutulmaması yeterli görülmektedir. Mal veya hizmet nedeniyle yüklenilen katma değer vergileri indirime konu edilmemektedir.<sup>319</sup>

Bu nedenle istisna uygulanmasına rağmen mal ya da hizmet katma değer vergisinden tamamen arındırılmış olmamaktadır.<sup>320</sup> Kısmi istisna uygulanan işlemlerin bünyesinde, alışlara ilişkin olarak ödenen katma değer vergisi kalacağı için, vergi yükünün işlemlerin bünyesinde kalması, avantaj değil dezavantaj olmakta ve bu mükelleflere, istedikleri takdirde istisnadan vazgeçme hakkı tanınmaktadır.<sup>321</sup>

KDV'nin 16. ve 17. maddeleri, Kanununun 30/a maddesi çerçevesinde yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmadığı kısmi istisnalar kapsamına giren işlemleri içermektedir. İndirim konusu yapılamayan KDV, mal veya hizmet bedelleri ile birlikte gider

<sup>318</sup> DOĞAN, age., s.177.

<sup>319</sup> ŞENYÜZ, age., s.450.

<sup>320</sup> DOĞAN, age., s.132..

<sup>321</sup> Ayten ERSOY, **Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına ilişkin Öneriler**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Yayın No:141/52, Ankara, 1989, s, 39.

yazılabilecektir.<sup>322</sup> Yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılamadığı kısmi istisnalar sırasıyla aşağıda incelenmektedir.

a) İthalat İstisnası

Variş ilkesi prensibinin uygulanması çerçevesinde ihracat vergiden istisna edilirken, ithalat vergiye tabi tutulmaktadır. Kim tarafından hangi amaçla yapılmış olursa olsun ithalat KDVK' nın 1. maddesinin 2. bendi ile verginin konusuna alınmıştır. Ancak, KDVK' nın 16. maddesiyle belirli konumdaki ithalat vergi dışına çıkartılmıştır. İthalat istisnası kapsamına giren, başka deyişle ithal edilmeleri sırasında vergiden istisna edilen mal ve hizmetler üç başlık altında incelenebilir.

aa) KDV Kanununa Göre Yurt İçinde Teslim Ve İfaları Vergiden İstisna Edilen Mal Ve Hizmetler

Kanunun 16/1-a maddesiyle; KDVK' ya göre teslimleri vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerin ithali vergiden istisna edilmiştir. O halde, ithalinde istisna uygulanacak mal ve hizmetler yurt içinde (dahilde) teslim ve ifaları vergiden istisna edilen mal ve hizmetlerdir.<sup>323</sup> Burada önemli olan, dahildeki istisnanın niteliğidir. Dahilde mala tanınan istisnanın ithal eden bakımından genel olması, kullanım amacına veya satın alana göre farklılık göstermemesi gerekmektedir.<sup>324</sup>

İthal olunan mal ve hizmetlerle yurt içindeki mal ve hizmetlerin eşit vergi rejimi uygulanmasının sağlanması için uygulanan bir istisnadır. Bir mal veya hizmet yurt içinde vergiye tabi değilse verginin tarafsızlığının tesisi için ithal edilen aynı nitelikteki mal ve hizmetlerin de vergi dışına çıkartılması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, yurt içinde vergiye tabi bir mal veya hizmetle ithal edilen aynı nitelikteki mal veya hizmetin katma değer vergisine tabi olacağı açıktır.<sup>325</sup>

<sup>322</sup> KDVK' nın 58. maddesi “mükellefçe indirilebilecek KDV' nin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği” hükmündedir. Bu hükmün ters anlamından hareket edildiğinde, indirilemeyen KDV nin gider olarak kabul edilebileceği sonucu çıkmaktadır.

<sup>323</sup> ŞENYÜZ, age., s.465. Bu teslim ve hizmetler KDVK' nın 13-a-c, 15/1-a-b, 17/1-a-b, 17/2-a-b, 17/3, 17/4-e-g-j maddelerindeki teslim ve hizmetler ile Olağanüstü Hal Kanununun 3. maddesindeki teslim ve hizmetlerdir.

<sup>324</sup> Ahmet ÖGÜT, “Katma Değer Vergisinde İthalat İstisnaları (I)”, **Maliye Postası**, Yıl:10, Sayı:196, Kasım 1988, s.62.

<sup>325</sup> ŞENYÜZ, age., s.465.

ab) Gümrük Kanununa Göre, Gümrük Vergisinden Muaf Veya İstisna Edildiği İçin İthalat İstisnası Kapsamına Giren Eşyalar

KDVK' nın 16/1-b maddesi, Gümrük Kanununa atıf yaparak, Gümrük Kanununun 167. maddesi ile geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithal edilmesinin katma değer vergisi kapsamında olmadığını ifade etmektedir.

Türkiye'den yurt dışı edilen malların çeşitli nedenlerle geri gelmesi ve ihracatçısı tarafından ithal edilmesi halinde, geri gelen mallar için KDV istisnası uygulanacaktır. Ancak ihraç edilen mallar için, KDVK' nın 11. maddesiyle düzenlenen ihracat istisnasından yararlanılmış olması halinde, ithalde KDV istisnası uygulanabilmesi için, yararlanılan ihracat istisnası tutarının gümrük idaresine ödenmesi veya mallar tekrar ihraç edilecek ise bu kadar tutarda teminat gösterilmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanununa göre, geri gelen eşyanın dışarıda bir işleme tabi tutulması veya asli kısmına bir ilave yapılması halinde, eşyanın kazandığı değer farkı istisnaya tabi olmayacaktır (KDVK Md. 16/2).

ac) Özel Rejimlerin Uygulandığı Mal Ve Hizmetler

KDVK' nın 16/1-c maddesine göre; "Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerin uygulandığı mallar" katma değer vergisinden istisna tutulmuştur. Özel rejimlerle nelerin ifade edildiği kısaca açıklanabilir.

**i-Transit rejimi:** Yabancı bir ülkeden, başka bir yabancı ülkeye gitmek üzere Türkiye'den geçen yolcular ile eşya ve taşıtlar Türkiye'de transit halinde kabul edilir (Güm. K. Md. 90).

**ii-Gümrük Antreposu rejimi:** Türkiye'ye girmesi veya Türkiye'den geçirilmesi yasak olmayan yabancı memleket eşyasının, ihraç edilecek milli mahsul ve mamullerinin transit veya yeniden ihraç edilmek üzere gelen eşyanın konulduğu yerdir (Güm. K. Md. 100).

**iii-Serbest Bölge rejimi:** Milli sınırlar içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında bırakılan bölgelerdir.

**iv-Geçici Depolama (Sundurma) rejimi:** Yabancı memlekette kara, deniz ve hava taşıtlarıyla Türkiye'ye getirilen eşya ile talep halinde çıkış eşyasının konulduğu yer olup

eşyalar buralarda gümrük rejimi beyanında bulunmak üzere dört ay, beyandan sonra iki ay kalabilir (Güm.K.Md. 51).

**v-Gümrük Sahası rejimi:** Gümrükleme işlemlerinin yapıldığı sahadır.

Genel olarak yukarıdaki hallerin hepsi, ithalatta fiili gümrüklemenin yapılmasından önceki aşamalarla ilgilidir. Katma değer vergisi bakımından ise, vergiyi doğuran olay, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlerde gümrük beyannamesinin tescil edilmesidir. Gümrük vergisi ödeme mükellefiyeti de fiili ithal şartı ile doğduğu için, gümrüklemeden önceki rejimleri ifade eden yukarıda açıklanan rejimlere tabi mallar yönünden esasen katma değer vergisi mükellefiyetinin doğması söz konusu değildir.<sup>326</sup>

#### b) Bedelsiz Teslim Ve Hizmetler

KDVK' nın 17/2-b-c maddesi ile, “Kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları ile KDVK' nın 17/1. maddesinde sayılan kamu kurum ve kuruluşları<sup>327</sup> ile yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda maddelerinin teslimi katma değer vergisinden istisna edilmiştir.” İstisnayı iki ayrı grupta incelemek uygun olacaktır.

Birincisi; istisnanın uygulanması açısından teslim veya ifaya konu olan şey kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz yapılması gerekmektedir. Burada teslim veya ifaya konu olan şeyin özelliği vergi dışına çıkmayı belirleyen asli unsurdur. Kanunların gösterdiği gerek üzerine yapılan bedelsiz teslimlere; 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 178. maddesi gereğince, yoksul ve aciz kişilere ücretsiz avukat görevlendirilmek suretiyle adli yardım sağlanması ve 625 sayılı Özel Okullar Kanununa göre toplam öğrenci sayısının belirli bir

<sup>326</sup> ÖZBALCI, age., s.478.

<sup>327</sup> Adı geçen kamu kurum ve kuruluşları şunlardır:

-Genel ve katma bütçeli daireler, İl özel idareleri, Belediyeler, Köyler, Köy ve bunların oluşturdukları birlikler, Üniversiteler, Döner sermayeli kuruluşlar, Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Siyasi partiler, Sendikalar, Kanunla kurulan ya da tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, Kamu yararına hizmet eden dernekler, Tarımsal amaçlı kooperatifler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar



yüzdesine ücretsiz eğitim ve öğretim hizmeti sunulması zorunluluğu örnek olarak verilebilir.<sup>328</sup>

İkincisi ise; kanunun 17/1. maddesinde yer alan kamu kuruluşları ile yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları ile yabancı hayır ve yardım kurumlarına bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarıdır. Burada teslimi yapacak olanın değil, teslim yapılacak olanın kimliği ön plana çıkmaktadır. Kanunda sayılmayan bir kuruma bedelsiz de olsa mal teslim edilmesi ya da hizmet ifa edilmesi durumunda istisna uygulanmayacaktır.<sup>329</sup>

### c) Gelir Ve Kurumlar Vergisi Uygulamalarına Bağlı İstisnalar

Gelir vergisi (GVK Md.81) ve kurumlar vergisi (KVK Md.37-39) açısından belirli koşullarda gerçekleşen devir ve birleşme işlemleri vergilendirilmeyecek haller olarak öngörülmüştür. Bu kez KDVK' nın 17/4-c maddesi ile hem gelir vergisi, hem de kurumlar vergisi açısından öngörülmüş devir işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

GVK' nın 81. ve KDVK' nın 17/4-c maddesi hükümleri birlikte göz önüne alındığında;

-Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü üzerine, faaliyetin varislerce aynı şekilde devam ettirilmesi halinde, işletmeye dahil kıymetlerin devrine bağlı olarak katma değer vergisi alınmayacaktır.<sup>330</sup> Mirasçılar birden fazla olduğunda işletme adi ortaklık haline dönüşür. Bu durumda devirden dolayı katma değer vergisi söz konusu olmamakla beraber ortaklığın yürüttüğü faaliyet nedeni ile katma değer vergisi açısından mükellefiyetin tesisi gerekmektedir.<sup>331</sup>

-Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifi ile bir bütün halinde devir olunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahipleri şirketten devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermaye tutarında ortaklık payı alması ve ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nâma yazılı olması halinde bu işlem katma değer vergisine tabi tutulmayacaktır.

<sup>328</sup> ŞENYÜZ, age.,s.471.

<sup>329</sup> OKTAR, age., s.233.

<sup>330</sup> ÖZBALCI, age., s.498.

<sup>331</sup> ŞENYÜZ, age., s.472.

-Kolektif ve adi komandit şirketlerin aktif ve pasifi ile bir bütün halinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüştürülmesi, (şekil değiştiren kolektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketlerdeki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nâma yazılı olması koşuluyla) katma değer vergisinden istisna edilmiştir.<sup>332</sup>

KVK' nın 37 ve 39. maddeleri ile KDVK' nın 17/4-c maddeleri hükümleri birlikte göz önünde tutulduğunda; kurumlar vergisinde infisah eden kurum ile birleşen kurumun kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunması (infisah eden kurum ile birleşen kurumun kurumlar vergisi açısından tam mükellef olmaları şartıyla) münfesihi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerini, devralan kurum tarafından kül halinde kabul edilip bilançoya geçirilmesi ve devir bilançosu kâr ve zarar cetveli münfesihi kurum tarafından devir tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi dairesine tevdi olunması halinde, doğrudan doğruya birleşmeden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. Dolayısıyla bu işlem aynı zamanda katma değer vergisinden de istisna tutulmaktadır.<sup>333</sup>

#### d) Özel Mülkiyete Konu Gayrimenkullerin Kiralanması

KDVK' nın 17/4-d maddesi ile, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisna ile, özel mülkiyete tabi olan, başka bir deyişle herhangi bir iktisadi işletmeye dahil olmayan, "arazi, bina, madenler, memba suları, taş, kum, çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunlarla birlikte kiralanmış mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri, dalyanlar gibi gayrimenkul olarak tapu siciline tescil edilen haklar"ın kiraya verilmesi katma değer vergisi kapsamı dışına alınmıştır.<sup>334</sup>

Burada iktisadi işletme kavramına da değinmek gereklidir. Her ticari işletme bir iktisadi işletme olmasına rağmen, her iktisadi işletme bir ticari işletme değildir. Çünkü, ticari işletmenin amacı kâr olmakla birlikte iktisadi işletmelerin amacı kâr olmayabilir. Genel ve katma bütçeye dahil idareler, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşlar kendileri iktisadi işletme olarak kabul edilmemekle birlikte bu kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar iktisadi işletme olarak

<sup>332</sup> ŞENYÜZ, age., s.473.

<sup>333</sup> ŞENYÜZ, age., s.474.

<sup>334</sup> ÖZBALCI, age., s.505.

değerlendirilecektir (11 Seri Nolu KDV Genel Tebliği). İktisadi işletmeye dahil olma, bilanço esasında bilançonun aktifine kayıtlılık, işletme hesabı esasında ise deftere yazılı olmayla ifade edilir.<sup>335</sup>

Bu istisna, GVK' nın gayrimenkul ve haklarda istisna ile ilgili 21. maddesi hükümlerine uyumlu bir nitelik taşımaktadır. Gelir vergisi uygulaması açısından, mal ve hakların ticari ve zirai bir işletmeye dahil bulunması halinde, bunların iratları ticari ve zirai kazancın tespitine ilişkin hükümler çerçevesinde hesaplanmaktadır. Ayrıca, ticari, zirai ve mesleki kazançları nedeniyle beyanname vermek zorunda olanlar, gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlandırılmamıştır. Katma değer vergisi açısından da paralel bir uygulama benimsenmiş, işletmeye dahil olan gayrimenkullerin kiralanması işlemi katma değer vergisine tabi tutulurken, işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemi istisna tutulmuştur.<sup>336</sup>

#### e) Banka Ve Sigorta Muameleleri Kapsamına Giren İşlemler

Banka ve sigorta muameleleri kapsamına giren işlemler, 6802 Sayılı Gider Vergilerinin “Hizmet Vergileri” isimli ikinci kısım birinci bölümünde yer alan “Banka ve Sigorta Muamele Vergisi” ile ortaya konmuştur. Banka, banker ve sigorta şirketlerinin sundukları hizmetler ve yaptıkları işlemler nedeniyle lehlerine tahakkuk eden paralar üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi uygulanmaktadır.<sup>337</sup> Ayrıca, tefecilik yapanların elde ettikleri faizler de, banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.<sup>338</sup>

Finansal hizmetlerin biri katma değer vergisi, diğeri banka ve sigorta muameleleri vergisi olmak üzere iki ayrı vergiye tabi tutulmasını önlemek amacıyla ve bu kuruluşların katma değer vergisi kapsamına alınmasının gerektirdiği uygulama koşullarının güçlüğü göz önünde bulundurularak, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler, KDVK' nın 17/4-e maddesiyle katma değer vergisinden istisna edilmiştir.<sup>339</sup>

Banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler nedeniyle bu işlemleri yapan kurumlar katma değer vergisi hesaplamayacaklardır. Ancak, bu banka ve sigorta muamelelerini yapan kişi ve kuruluşların her türlü alımları katma değer vergisine tabi

<sup>335</sup> ŞENYÜZ, age., s.474.

<sup>336</sup> AKDOĞAN, age., s.283.

<sup>337</sup> AKDOĞAN, age., s.284.

<sup>338</sup> ÖZBALCI, age., s.507.

<sup>339</sup> AKDOĞAN, age., s.284.

olacaktır. Banka ve sigorta işlemi yapan kurum ve kişiler katma değer vergisinin kanuni mükellefleri olmadıkları için alımları nedeniyle ödedikleri katma değer vergilerini gelir veya kurumlar vergisinin belirlenmesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alacaklardır.<sup>340</sup>

#### f) Külçe Altın, Külçe Gümüş Ve Değerli Kâğıtların Teslimi

KDVK' nın 17/4-g maddesi ile, külçe altın, dore külçe altın külçe gümüş, döviz, para, damga pulu, harç pulu, değerli kâğıtlar (pasaport, nüfus cüzdanı, bono kâğıdı, sürücü belgesi, motorlu araç trafik veya tescil belgesi) hisse senedi, tahvil ile metal, plastik, kâğıt, cam hurda ve atıkların teslimleri vergiden istisna edilmiştir.

Bu istisna, söz konusu iktisadi unsurların niteliklerinden kaynaklanmaktadır. Bu iktisadi unsurlar, bir mal veya hizmet satışı değil, fakat mal veya hizmeti temsil eden kıymetlerdir. Bu iktisadi unsurların hiç birinin katma değer vergisi kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olacak mal veya hizmet tedavülü niteliği yoktur. İstisnalar arasında sayılmış olması, gereksiz bir teyit hükmü olma dışında anlam taşımamaktadır.<sup>341</sup>

Külçe altın ve gümüş teslimlerinin KDV'den istisna edilmesinin yanında, altından veya gümüşten mamul veya altın ya da gümüş ihtiva eden ziynet eşyaları ile sikke altın ve gümüş teslimi ve ithalinde özel matrah şekli uygulanması öngörülmüştür. KDV matrahı, külçe altın veya gümüş bedeli düşüldükten sonra kalan kısım olacaktır.<sup>342</sup>

#### g) Zirai Amaçlı Su Teslimleri İstisnası

KDVK' nın 17/4-h maddesi ile, zirai amaçlı su teslimleri ile köy tüzel kişiliklerince köyde ikamet edenlere yapılan ticari amaçlı olmayan perakende içme suyu teslimleri vergiden istisna edilmiştir. İstisna uygulamasında suyu teslim edenin statüsü önemli değildir. Önemli olan, suyun zirai amaçla teslim edilmesidir. Zirai amaçlı olmayan su teslimleri (örneğin köylerdeki ticari amaçlı olmayan içme suyu teslimleri dışında kalanlar ile, hazır sıcak su teslimleri) katma değer vergisine tabi olacaktır. Zirai amaçlı su teslimi yapanlar, istisna uygulamasından dolayı katma değer vergisi tahsil etmeyeceklerdir. Ancak, su tesliminde

<sup>340</sup> ŞENYÜZ, age., s.477.

<sup>341</sup> ÖZBALCI, age., s.509.

<sup>342</sup> OKTAR, age., s.242.

bulunan kişiler alımları nedeni ile katma değer vergisine tabi olacaklar ve ödedikleri katma değer vergilerini gider ve maliyetlere intikal ettireceklerdir.<sup>343</sup>

#### h) Boru Hattı İle Millileşmemiş Ürünlerin Taşınması

KDVK' nın 17/4-j maddesi ile, boru hattıyla yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmeti katma değer vergisinden istisna edilmiştir. İstisnanın uygulanabilmesi için;

-Taşınan şey ham petrol, gaz ve bunların ürünleri olmalıdır.

-Taşınan ham petrol, gaz ve bunların ürünleri yabancı ülkelere ait olmalıdır.

-Taşıma boru hattıyla yapılmalıdır.

Faaliyeti sadece yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerini taşımaktan ibaret olan kurum ve kuruluşların KDV mükellefiyeti tesis ettirmesine gerek yoktur. Ancak, bu işlemin yanı sıra vergiye tabi başka faaliyetlerinin de bulunması halinde KDV mükellefi olarak beyanname verilecektir.<sup>344</sup>

#### i) Teknoloji Geliştirme Bölgelerindeki Bazı Teslim ve Hizmetlere İlişkin İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde sadece bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir (KDVK. Geçici Md. 20)

#### j) Konut Yapı Kooperatifleri, Kanunla Kurulan Sosyal Güvenlik Kurumları Ve Belediyelere Yapılan İnşaat Taahhüt İşleri İstisnası

4369 Sayılı Kanunla KDVK' ya eklenen geçici 15. maddesiyle, 29.07.1998 tarihine kadar bina inşaat ruhsatı almış olan;

-Konut yapı kooperatiflerine,

<sup>343</sup> ŞENYÜZ, age., s.478.

<sup>344</sup> OKTAR, age., s.244.

-Sadece 150 m<sup>2</sup> yi aşmayan konutlara münhasır olmak üzere, kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işleri, bu inşaatlar bitinceye kadar KDV' den istisna edilmiştir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan işlerde konutun metre karesi itibariyle sınırlama yoktur. Buna karşılık kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kurumları ve belediyelere yapılan taahhüt işlerinin istisnadan yararlanması için, konutun 150 m<sup>2</sup> nin altında olması gerekmektedir (69 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

k) Varlık Yönetim Şirketlerinin Diğer Mali Kurumlardan Devraldığı Alacaklarının Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi ile İlgili İstisna

30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi KDV' den istisna edilmiştir (KDVK. Md.17/4-l).

l) Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna İntikal Eden Mal ve Hakların Teslimi ve Kiralanması ile İlgili İstisna

18.6.1999 tarihli ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre, temettü hariç ortaklık hakları ile yönetim ve denetimleri veya hisseleri kısmen veya tamamen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna intikal eden bankalara, tasfiyeleri Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu eliyle yürütülen müflis bankaların iflas idarelerine ait mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ve kiralanması KDV'den istisna edilmiştir (KDVK. Md. 17/4-m).

m) Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne Verilen Haber Hizmetleri İstisnası

KDVK' nın 17/4-n maddesi hükümleri ile, Basın, Yayın ve Enformasyon Genel Müdürlüğüne verilen haber hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir.

Kısmi istisnalar olarak nitelendirdiğimiz indirim mekanizmasının uygulanmadığı istisnaları inceledik. Katma değer vergisinden istisna edilen bu işlemleri yapanlar için istisnadan yararlanma bir avantaj değil, dezavantaj oluşturabilir. Gerçekten istisna müessesesi bu verginin en önemli özelliği olan vergilerin indirim imkanını ortadan kaldırdığı için, bu durum bazı iş kolları ve işletmelerde yarardan çok zarar veren bir durum yaratabilir. Girdi vergilerin (indirilemeyen KDV) maliyet unsuru haline dönüşmesi ve fiyat mekanizması ile alıcılara intikal ettirilmesinin uzun süre alması, ayrıca rekabet eşitsizliği nedeniyle satış imkanlarının kısıtlanması gibi sorunları ortaya çıkarabilir.<sup>345</sup>

İstisnaların ortaya çıkarılabileceği bu sakıncaları giderebilmek için, vergiden istisna edilen işlemi yapanlara, diledikleri takdirde vergi dairesine başvurarak bu işlemleri dolayısıyla vergiye tabi tutulma talebinde bulunma hakkı tanınmıştır. Ancak, KDVK' nın 17. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde ve 4. fıkrasının (e) bendinde belirtilen işlemleri yapanların bu seçimlik haktan yararlanamayacakları belirtilmiştir (KDVK. Md.18). Diğer bir ifadeyle, kısmi istisnalar bölümünde açıkladığımız, “bedelsiz mal teslim ve hizmetleri ile banka ve sigorta muameleleri kapsamına giren işlemleri” yapanların istisnadan vazgeçmeyi talep etme hakları bulunmamaktadır.

### 3. Katma Değer Vergisinde İndirim Hakkı Tanınan İstisnalar

Yukarıda açıklanan iki genel uygulamaya, bir üçüncü özel uygulama getirilmiştir. “İndirim hakkı tanınan istisnalar” olarak isimlendirilen bu üçüncü uygulama ile “ön vergi indirimi” getirilmiş, ancak indirilemeyen verginin iadesi değil, sonraki dönemlerde indirilmek üzere devri öngörülmüştür. Başka bir deyişle, ne tam istisnaya, ne de kısmi istisnaya uymayan bir indirim mekanizması söz konusu olmaktadır.

İndirim hakkı tanınan istisnalarda indirim mekanizması, KDVK' nın 32. maddesinde yer alan indirim mekanizmasına tam olarak uymamaktadır. Söz konusu madde de, yüklenilen KDV' nin indirim konusu yapılacağı, indirilemeyen verginin ise iade edileceği ifade edilmektedir. İndirim hakkı tanınan istisnalarda ise iade işlemi söz konusu olmamaktadır. Aynı şekilde, KDVK' nın 30/a maddesinde açıklanan, vergiden istisna edilen işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükümlerine de uyum göstermemektedir. İndirim hakkı tanınan istisnalar, aynı vergiye tabi işlemlerde olduğu

<sup>345</sup> ÖZBALCI, age., s.517.

gibi, istisna kapsamındaki işlemler için yüklenilen KDV indirim konusu yapılmakta, indirilemeyen KDV iade edilmeyip, sonraki döneme devredilmektedir.<sup>346</sup> Bu kapsama da KDVK' nın geçici 10 ve 12. maddelerinde yer alan istisnalar girmektedir.

#### a) Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin İştirak Hisseleri İle Gayrimenkullerinin Satışı

KDVK' nın geçici 10. maddesinde yer alan bu istisna; "Tam mükellefiyete tabi kurumların KVK' nın geçici 28. maddesi ile geçici 29/6-7. maddeleri kapsamındaki teslimlerini" katma değer vergisi kapsamı dışında bırakmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 28. maddesinde; "1.1.1999--31.12.2004 tarihleri arasında uygulanmak üzere, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, kurumlar vergisinden müstesnadır....." denilmektedir. Bu iki kanun maddesi hükümlerinin birlikte göz önünde tutulması durumunda; tam mükellefiyete tabi kurumların gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın, satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmına tekabül eden KDV istisna edilmektedir. Gayrimenkullerin vadeli olarak satılması durumunda, satıştan sonraki 2. hesap dönemi içinde tahsil edilen kazançlara ilişkin katma değer vergisi de, kazancın sermayeye ilave edilmesi şartıyla istisna edilecektir. Vadeli satışlarda satıştan sonraki 3. ve daha sonraki hesap dönemlerinde tahsil edilecek kazançlara ait olan katma değer vergisi istisna hükümleri kapsamına girmeyecektir.

Gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin katma değer vergisinin istisna edilebilmesi için; gayrimenkullerin iki tam yıl süre ile kurumların aktifinde yer almış olması ve kurumun bu aktif değerleri ticaret amacı ile ellerinde bulundurmaması, diğer bir ifade ile gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurum olmaması gereklidir. Ayrıca sermayeye eklenen bu kazançların, beş yıl içinde herhangi bir suretle işletmeden çekilmemesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiye edilmemesi gerekmektedir.<sup>347</sup>

KDVK' nın geçici 10. maddesi hükmü ile söz konusu madde kapsamında teslim edilen kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerin, teslimin yapıldığı döneme kadar vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergilerle telafi edilen kısmına indirim hakkı tanınmaktadır. Teslimin yapıldığı döneme kadar telafi edilemeyen kısım ise, teslimin

<sup>346</sup> OKTAR, age., s.246.

<sup>347</sup> TIRIŞKAN, agm., s.9.



yapıldığı hesap dönemine ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Teslimin yapıldığı dönemde indirim yoluyla yok edilemeyen KDV' nin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak yazılması, aslında mükellef kurum için verginin gider yazılmasından hareketle dezavantajlı bir durumdur. Ancak, uzun zaman indirim yoluyla yok edilemeyen KDV'de ayrı bir dezavantajdır.

Satış nedeniyle oluşan kazancın tamamının, teslimi takip eden hesap dönemi başından itibaren ikinci hesap dönemi sonuna kadar ödenmiş sermayeye dönüşmeyen kısmına ait katma değer vergisi, teslimin yapıldığı tarihteki katma değer vergisi nispetine göre hesaplanarak VUK hükümlerine göre tarh edilir. VUK hükümlerinin uygulanmasından amaç, zamanında tahakkuk ettirilemeyen veya eksik tahakkuk ettirilen KDV' nin cezalı tarha konu olması anlaşılmalıdır.<sup>348</sup>

Yukarıda açıklamış olduğumuz bu istisna, 4684 sayılı Kanunun 19. maddesiyle 3.7.2001 tarihinden itibaren KVK' nın geçici 29/6-7. maddelerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Diğer bir ifade ile, söz konusu istisnadan Türkiye'de faaliyette bulunan bankalar ile özel finans kurumları da yararlanacaklardır.

b) Özelleştirme Kanunu Kapsamına Alınan İktisadi Kıymetlerin Satışı ya da Kiralanması

KDVK' nın geçici 12. maddesi ile 4046 sayılı Özelleştirme Kanununun 1. maddesinin (A) fıkrası ile özelleştirme kapsamına alınan iktisadi kıymetlerin, aynı kanun hükümleri çerçevesinde teslimi ve kiralanması işlemleri KDV'den istisna edilmiştir.

Ekonomide verimlilik artışı ve kamu giderlerinde azalma sağlamak amacıyla, 4046 sayılı Kanunla aşağıdaki kuruluşlar özelleştirme kapsamına alınmıştır.

-İktisadi devlet teşekküllerinin, bağlı müessese, ortaklık, işletme, işletme birimleri ile varlıkları ve iştirakleri,

-Kamu iktisadi teşebbüsleri statüsü dışında kalmakla beraber sermayesinin tamamı veya yarısından fazlası devlete veya diğer kamu tüzel kişilerine ait olan ticari amaçlı kuruluşlardaki kamu payları ile bu kuruluşlara ait müessese, bağlı ortaklık, işletme, işletme birimleri ve varlıkları iştiraklerindeki kamu payları,

<sup>348</sup> TAN, agm., s.65.

-Devletin diğerk iştiraklerindeki kamu payları ile hazineye ait payları,

-Genel ve katma bütçeli idareler ile bunlara bağılı döner sermayeli kuruluşların ve kamu iktisadi teşebbüslerinden kamu iktisadi kuruluşlarının gördükleri kamu hizmetleri ile doğrudan doğruya ilgili olmayan varlıkları ve iştiraklerindeki paylar,

-Belediye ve İl Özel İdarelerine ait ticari amaçlı kuruluşlar ile pay oranlarına bakılmaksızın her türlü iştiraklerindeki payları,

-Genel ve katma bütçeli idarelerle, bunlara bağılı döner sermayeli kuruluşların mal ve hizmet üretim birimleri ve varlıkları (baraj, gölet, otoyol, yataklı tedavi kurumları, limanlar ve benzeri diğerk mal ve hizmet üretim birimleri) ile kamu iktisadi kuruluşlarının temel kuruluş amaçlarına uygun mal ve hizmet üretimi birimlerinin işletilmesi hakları (bu haklar bahse konu olan kanunda kuruluş olarak değerlendirilmiştir)

4046 sayılı kanunun 18/a maddesinde ise, özelleştirme programına alınan kuruluşların şu yöntemlerden biri ya da bir kaçının birlikte uygulanması ile yapılabileceğı ifade edilmiştir.

-Satış, kiralama, işletme hakkının verilmesi, mülkiyetin gayri ayni haklarının tesisi, gelir ortaklığı modeli, işin gereğine uygun hukuki tasarruflar.

Özelleştirme kapsamına alınan ve yukarıda sayılan iktisadi kıymetlerden herhangi birisinin 4046 sayılı kanunun 18/a maddesinde sayılan yöntemlerden herhangi birisi ile özelleştirme idaresine teslimi ve kiralanması işlemleri KDV'den istisna edilmiştir. Bu istisna temel olarak kısmi istisna kapsamında olmakla birlikte, KDVK' nın geçici 12. maddesinin son bölümünde, kanunun 30/a maddesinin uygulanmayacağı belirtilmek suretiyle, kısmi istisna kapsamındaki bir işlem nedeniyle yüklenilen KDV'ye indirim hakkı verilmiştir.

Bu şekilde, özelleştirme işlemlerinde "kısmi istisna" uygulamasının özelliğı nedeniyle ortaya çıkacak olan vergi beyanı önlenmiş olmaktadır. Böylece, kısmi istisnaya da indirim özelliğı kazandırılmış bulunmaktadır.<sup>349</sup>

<sup>349</sup> OKTAR, age. s.251.

## **ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**

### **VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ VERGİ İSTİSNALARININ ANALİZİ**

#### **I-GENEL OLARAK TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİLEMENİN AMAÇLARI BAKIMINDAN ANALİZİ**

1950'li yıllara kadar sadece mali amaçla kamu harcamalarını finanse etmeye yönelik olarak yapılan vergileme, bu yıllardan sonra bazı ekonomik ve sosyal işlevleri de gerçekleştirmenin bir aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır. Ekonomik ve sosyal işlevlerin gerçekleştirilebilmesi için vergi sistemlerine bir takım istisna ve muafiyet uygulamalarının dahil edilmesi gerekli olmuştur. İstisna ve muafiyet uygulamaları ise özünde vergi gelirlerini azaltmaya yönelik uygulamalardır. Bu noktada öyle bir hassas ayar yapılmalıdır ki, bir takım istisna ve muafiyet uygulamalarıyla vergi gelirlerinde azalma olsa bile, kamu harcamalarının karşılanmasında kaynak bulma sorunu ile karşılaşılmalıdır.

Türk Vergi Sisteminde uygulanmakta olan istisna ve muafiyetler önceki bölümde detaylı olarak incelenmiştir. Burada önce Türk Vergi Sisteminin vergilemenin mali amacını gerçekleştirme etkinliği, daha sonra vergilemenin mali olmayan amaçlarını gerçekleştirme etkinliği analiz edilecektir. Son olarak istisna uygulamalarının vergilemenin mali amacı üzerindeki etkisi incelenecektir.

#### **A) TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN ANALİZİ**

Vergilemenin mali amacı ile ilgili olarak daha önce yapmış olduğumuz açıklamalarda; vergilemenin tarihi olarak en eski ve geleneksel amacının, devlete kamu harcamalarını karşılayacak geliri temin etmek olduğunu, sadece mali amaçla alınmış olsa bile, vergilerin rasyonel bir temele dayanması gerektiğini ifade etmiştik. Mali nitelikte rasyonel bir vergilemenin gerçekleştirilebilmesi için, vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılması, vergilemenin piyasada rekabet bakımından tarafsız olması ve vergilerin piyasada etkinliği bozmaması gerekmektedir. Burada, daha önce yapmış olduğumuz açıklamalar ve mevcut veriler göz önüne alınarak değerlendirme yapılacaktır.

## 1. Vergi Gelirlerinin Kamu Harcamalarını Karşılama Oranları

Kamu harcamalarının finansmanında en önemli yeri vergileme yoluyla elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Geniş anlamda vergilemeye, dar anlamda vergi ile ifade edilen gelirler, resimler, harçlar ve şerefiyeler girmektedir.

Tablo 4: Konsolide Bütçe Gelirleri

Y I L L A R	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991
<b>GELİRLER</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>
Genel Bütçe	98,9	99,1	98,7	98,7	97,8	97,7	98,2	98,1	98,3	98,6	98,9	99,0
<b>Vergi Gelirleri</b>	<b>82,2</b>	<b>85,5</b>	<b>90,3</b>	<b>84,1</b>	<b>84,6</b>	<b>84,8</b>	<b>88,4</b>	<b>89,7</b>	<b>83,6</b>	<b>84,1</b>	<b>82,2</b>	<b>81,3</b>
Gelir Üz.Al.Vergil.	50,8	53,6	55,7	48,3	47,8	39,2	45,2	43,9	40,7	44,3	42,1	41,8
Servet Üz.Al.Vergi	0,8	1,6	1,5	1,7	1,5	1,2	0,8	0,7	0,9	0,6	0,7	0,7
Mal ve Hiz. Ver.	22,6	22,2	23,0	23,1	21,8	27,9	27,7	27,6	26,4	25,2	24,8	25,5
Dış Ticaret Ver.	8,0	8,2	10,1	11,1	13,5	16,5	14,7	17,6	15,7	14,0	14,6	13,3
<b>Vergi Dışı Normal Gelir.</b>	<b>15,5</b>	<b>10,2</b>	<b>8,4</b>	<b>13,7</b>	<b>10,5</b>	<b>10,1</b>	<b>8,5</b>	<b>8,1</b>	<b>7,2</b>	<b>8,0</b>	<b>7,7</b>	<b>4,1</b>
<b>Özel Gelir ve Fonlar</b>	<b>1,2</b>	<b>3,4</b>	<b>0,0</b>	<b>0,8</b>	<b>2,7</b>	<b>2,7</b>	<b>1,2</b>	<b>0,2</b>	<b>7,5</b>	<b>6,4</b>	<b>8,9</b>	<b>13,7</b>
<b>Katma Bütçe</b>	<b>1,1</b>	<b>0,9</b>	<b>1,3</b>	<b>1,3</b>	<b>2,2</b>	<b>2,3</b>	<b>1,8</b>	<b>1,9</b>	<b>1,7</b>	<b>1,4</b>	<b>1,2</b>	<b>1,0</b>
<b>Y I L L A R</b>	<b>1992</b>	<b>1993</b>	<b>1994</b>	<b>1995</b>	<b>1996</b>	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>	<b>2000</b>	<b>2001</b>	<b>2002</b>	
<b>GELİRLER</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	<b>100</b>	
Genel Bütçe	99,2	99,0	99,3	99,1	99,0	99,1	99,0	99,0	99,1	99,3	98,7	
<b>Vergi Gelirleri</b>	<b>81,3</b>	<b>75,2</b>	<b>78,9</b>	<b>77,8</b>	<b>83,1</b>	<b>82,5</b>	<b>78,8</b>	<b>78,7</b>	<b>79,7</b>	<b>77,8</b>	<b>78,9</b>	
Gelir Üzer.Al.Vergil.	40,3	35,8	37,3	32,4	32,0	33,0	36,1	34,8	31,6	30,6	25,6	
Servet Üz.Al.Vergi	0,7	0,7	0,8	0,6	0,7	0,6	0,6	0,9	1,0	0,8	1,0	
Mal ve Hiz.Ver.	27,2	25,5	26,8	30,8	36,0	34,6	30,8	32,5	34,2	35,5	39,8	
Dış Ticaret Ver.	13,1	13,2	12,0	14,0	14,3	14,4	11,3	10,5	12,9	10,9	12,6	
<b>Vergi Dışı Normal Gelir.</b>	<b>4,4</b>	<b>5,0</b>	<b>6,5</b>	<b>6,2</b>	<b>5,9</b>	<b>7,0</b>	<b>10,4</b>	<b>10,0</b>	<b>10,5</b>	<b>14,5</b>	<b>14,4</b>	
<b>Özel Gelir ve Fonlar</b>	<b>13,5</b>	<b>18,8</b>	<b>13,9</b>	<b>15,1</b>	<b>10,1</b>	<b>9,5</b>	<b>9,7</b>	<b>10,2</b>	<b>8,9</b>	<b>7,0</b>	<b>3,5</b>	
<b>Katma Bütçe</b>	<b>0,8</b>	<b>1,0</b>	<b>0,7</b>	<b>0,9</b>	<b>1,0</b>	<b>0,9</b>	<b>1,0</b>	<b>1,0</b>	<b>0,9</b>	<b>0,7</b>	<b>1,3</b>	

Kaynak: DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2001, DPT Yayınları, Ankara, 2002,

Türkiye’de 1980-2002 yıllarında toplam kamu gelirlerinin yüzde 82,32’lik kısmı vergi gelirlerinden oluşmuştur. Kamusal faaliyetlerin finansmanında vergi gelirleri çok önemli bir paya sahip olmasına rağmen, tek kaynak değildir. Hukuki cebir altında toplanan gelirlerin dışında, bu öğeye dayanmadan elde edilen vergi dışı normal gelirlerin kamu gelirleri içindeki yeri aynı dönemde yüzde 8,99 olmuştur. Bununla birlikte vergi dışı gelirler, vergi gelirlerini destekleyici nitelikte olan, ikincil önemdeki gelirlerdir. Bu gelirler içinde yer alan Kurumlar Hasılatı ve Devlet payı ile Devlet patrimuvanının gelirleri başka bir deyişle Mülk ve Teşebbüs Gelirleri ve Cezalar önemli yer tutmaktadır. Aynı dönemde özel gelirler ve fonların payı da yüzde 7,34 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu dönem içinde katma bütçeden konsolide bütçeye aktarılan gelirler ise yüzde 1,34 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 5 : Genel Bütçe Vergi Gelirleri ile Konsolide Bütçe Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları ( 1989-2002)

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı %		Konsolide Bütçe Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranı %	
	Faiz ödemeleri dahil	Faiz ödemeleri hariç	Faiz ödemeleri dahil	Faiz ödemeleri hariç
1989	65,7	83,5	80,7	102,5
1990	66,4	83,5	82,8	104,0
1991	59,4	72,6	74,8	91,5
1992	62,8	76,5	79,0	96,2
1993	53,9	70,7	72,9	95,6
1994	65,1	97,3	83,3	124,4
1995	62,9	94,4	81,7	122,7
1996	56,7	91,1	68,9	110,7
1997	58,9	82,2	72,2	100,7
1998	59,1	97,8	75,6	125,1
1999	52,7	85,2	67,4	109,0
2000	56,7	100,9	71,6	127,3
2001	49,3	100,6	64,0	130,4
2002	51,5	93,4	65,3	118,5

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, (Erişim Tarihi:11.03.2004).

Tabloda genel bütçe vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranları ve konsolide bütçe gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranları yer almaktadır. Her ikisinde de gider rakamları aynı olmakla birlikte gelir rakamları değişmektedir. Konsolide bütçe gelirleri, genel bütçe vergi gelirlerine ilave olarak katma bütçe gelirlerini de

kapsamaktadır. Buradaki rakamlardan genel bütçe vergi gelirlerinin, faiz ödemeleri dahil olmak üzere, konsolide bütçe giderlerini karşılama oranları dikkate alınacaktır. 1989 yılında yüzde 65 ler civarında olan bu oranlar, 1995 yılına doğru yüzde 60 lar seviyesine, 2002 yılında ise yüzde 51,5 düzeyine gerilemiştir. Diğer bir ifade ile, 2002 yılında genel bütçe vergi gelirleri konsolide bütçe giderlerinin ancak yarısını karşılayabilecek düzeydedir. Konsolide bütçe giderlerinin yarısı için vergi dışı kaynaklara yani borçlanma yoluna gidilecektir. Ancak, faiz ödemelerinin olmadığı varsayıldığında, genel bütçe vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerinin yüzde 93,4'ünü karşılayabildiği görülmektedir. Buradan konsolide bütçe giderlerinin yarısına yakın bir kısmının faiz ödemelerinden oluştuğu sonucu çıkarılabilir.

Daha önceki bölümlerde vergilemenin mali amacının, devlete kamu harcamalarını karşılayacak geliri temin etmek olduğunu, vergilerin hazineye bol, yeterli ve sağlam kaynak sağladığı ölçüde mali amacına ulaşabileceğini ifade etmiştik. Yukarıdaki tablodan görüldüğü gibi vergi sistemimizde vergilemenin mali amacının gerçekleştirilmesi mümkün görülmemektedir. Mali amacın gerçekleştirilebilmesi için; genel bütçe vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranları yaklaşık olarak bire bir seviyelerine yükseltilmesi gerekmektedir. Bunun için bir yandan genel bütçe vergi gelirlerinin yükseltilmesi, bir yandan da konsolide bütçe giderlerinin azaltılması yönünde çaba harcanması gerekmektedir. Konsolide bütçe giderlerinin azaltılabilmesi için nelerin yapılabileceği başka bir çalışma konusunu oluşturabilecek büyüklüktedir.

## 2.Vergi Yüğü İle İlgili Büyüklükler

Bilindiği gibi verginin ödenmesi, mikro açıdan mükelleflerin gelirlerinin, makro açıdan da toplumun gelirlerinin özel kesimden kamu kesimine aktarılması anlamına gelmektedir. Ödenen vergilerle elde edilen gelir arasındaki oransal ilişki, vergi yükü kavramının temelini oluşturmaktadır. Vergi yükü; belirli bir dönemde devlete veya diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemelerle, bu ödemeleri yapan mükelleflerin aynı dönemde elde ettikleri gelirler arasındaki niceliksel ilişki olarak tanımlanabilir. Dört değişik vergi yükü türünden söz edilebilir. Bunlar, toplam vergi yükü, bireysel vergi yükü, net vergi yükü ve gerçek vergi yükü başlıkları altında toplanabilir.<sup>350</sup>

<sup>350</sup> DEVRİM, age., s.191, Ayrıca Bkz.Fevzi DEVRİM, **Maliye Politikası**, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Yayınları No:4, İzmir, 1983, s.79.

Burada ele alınan toplam vergi yükü ile ilgili rakamlardır. Toplam vergi yükü; bir ekonomide bir yıl içinde ödenen vergilerin, ekonomi üzerinde oluşturduğu yüke verilen isimdir. Toplam vergi yükü, ödenen vergilerin toplumun gelirine oranlanması yoluyla hesaplanmaktadır. Tablo 6 ve Tablo 7’de, Türkiye’de ve bazı OECD ülkelerinde toplam vergi yükü ile ilgili veriler yer almaktadır.

Tablo 6 : Türkiye’de Toplam Vergi Gelirlerinin GSMH İçindeki Yeri (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç (Milyon TL.))

Yıllar	Vergi Gelirleri	GSMH	Vergi Yükü %	Yıllar	Vergi Gelirleri	GSMH	Vergi Yükü %
1980	749,849	5,303,010	14,1	1991	78,642,770	634,392,841	12,4
1981	1,190,203	8,022,745	14,8	1992	141,602,093	1,103,609,908	12,8
1982	1,522,329	10,611,859	14,3	1993	264,272,936	1,997,322,597	13,2
1983	1,934,491	13,933,008	13,9	1994	587,760,247	3,887,902,916	15,1
1984	2,372,211	22,167,739	10,7	1995	1,084,350,504	7,854,887,166	13,8
1985	3,829,117	35,350,318	10,8	1996	2,244,093,829	14,978,067,283	15,0
1986	5,972,033	51,184,759	11,7	1997	4,745,484,021	29,393,262,147	16,1
1987	9,051,003	75,019,388	12,1	1998	9,228,596,187	53,518,331,580	17,2
1988	14,231,761	129,175,103	11,0	1999	14,802,280,000	78,282,966,809	18,9
1989	25,550,319	230,369,937	11,1	2000	26,503,698,000	125,596,128,755	21,1
1990	45,399,534	397,177,547	11,4	2001	39,735,928,000	176,403,953,000	22,5
				2002	59,631,868,000	273,463,168,000	21,8

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, (Erişim Tarihi:11.03.2004).

Türkiye’de, 1980 yılında % 14 civarında olan vergi yükü, 1985 yılında % 10 seviyelerine düşmüştür. Dokuz yıllık bir aradan sonra ancak 1994 yılında yeniden % 15 ler seviyesine yükselen vergi yükü, 1995 yılından itibaren hemen her yıl yükselerek, 2002 yılında % 21,8 olarak gerçekleşmiştir. Gelişmiş ülkelerde GSMH nın % 30 lara yakın bir kısmının vergi olarak toplandığı ve modern maliye ilmi anlayışı çerçevesinde devletten beklenen görevlerin artmış olduğu dikkate alındığında, ülkemizdeki vergi yükünün yeterli olmadığını söyleyebiliriz.

Tablo 7 : Bazı OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirlerinin (Sosyal Güvenlik Primleri Hariç) GSMH İçindeki Payları

ÜLKELER	1980	1985	1990	1996	2001	ÜLKELER	1980	1985	1990	1996	2001
KANADA	29,1	29,1	32,2	32,0	29,9	İRLANDA	26,9	29,9	28,5	28,5	25,6
MEKSİKA	13,9	15,0	15,0	14,1	15,7	İTALYA	18,9	22,5	26,1	28,2	29,9
A.B.D.	21,1	19,5	19,8	21,1	21,8	LÜKSEMBURG	28,3	32,7	29,5	32,0	29,6
AVUSTRALYA	22,5	29,1	29,4	30,2	30,1	HOLLANDA	26,9	23,6	26,8	25,1	25,3
JAPONYA	18,2	19,2	21,8	17,7	17,0	NORVEÇ	33,7	34,3	30,8	31,9	34,4
KORE	17,5	16,7	18,1	19,7	22,2	POLANYA	---	---	---	27,1	23,5
YENİ ZELANDA	33,0	33,6	38,0	36,1	33,8	PORTEKİZ	17,2	20,0	21,4	23,9	24,5
AVUSTURYA	27,5	28,6	27,2	28,4	30,6	SLOVAK CUM.	---	---	---	---	17,5
BELÇİKA	30,2	31,3	28,8	30,4	31,4	İSPANYA	11,8	16,2	21,3	20,8	22,6
ÇEK CUM.	--	---	---	22,8	21,3	İSVEÇ	33,8	36,4	39,0	34,8	36,1
DANİMARKA	43,2	45,7	45,7	48,3	47,6	İSVİÇRE	20,1	20,5	20,6	21,3	22,8
FİNLANDİYA	29,2	33,0	35,0	35,1	33,8	İNGİLTERE	29,3	30,9	29,7	28,9	31,0
FRANSA	23,3	24,8	24,0	26,2	28,6	TOPLAM OECD ORT.	24,7	25,9	26,8	27,1	27,5
ALMANYA	21,7	20,9	20,4	22,3	22,2	AMERİKA OECD ORT.	21,3	21,2	22,3	22,4	22,5
YUNANİSTAN	16,2	18,4	20,5	22,0	25,5	PASİFİK OECD	24,1	24,7	26,8	25,9	25,8
MACARİSTAN	---	---	---	26,7	27,5	AVRUPA OECD ORT.	25,4	26,9	27,4	28,0	28,4
İZLANDA	28,3	27,4	30,1	29,6	33,6	EU 15	25,6	27,7	28,3	29,0	29,6

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, (Erişim Tarihi:12.03.2004).

Türkiye’de uygulanmakta olan vergi sistemi ve vergi oranları giderek Avrupa Birliği ortalamasına yaklaşmaktadır. Ancak, ülkemizde vergi yapısının bozukluğu nedeniyle, vergi gelirlerinde reel artış sağlanamamaktadır. Kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün resmi ekonominin yarısına ulaşması nedeniyle, benzer vergi yapısı uygulandığı halde, Avrupa Birliği ülkelerinin toplam vergi gelirlerinden oransal olarak daha az bir vergi geliri elde edilebilmektedir.

Uluslar arası düzeyde vergi yapısı karşılaştırmalarında ülkelerin kalkınmışlık düzeyleri, kamu harcamalarının bileşimi ve ulusal gelirin büyüklüğü gibi çeşitli faktörler göz önünde bulundurulmalıdır. Gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin toplam bütçe gelirleri içindeki payı % 70’lere yaklaşırken, dolaylı vergilerin payı ise, % 30’lara kadar inmektedir. Türkiye’de ise 2002 yılında, dolaylı vergilerin toplam bütçe gelirlerine olan oranı % 66, dolaysız vergi gelirlerinin ise % 34 olduğu görülmektedir. Bu oran artmakta olan devlet borçlarının finansmanı sorunu nedeniyle, giderek hızla dolaylı vergiler lehine yükselmektedir.

Kamu ekonomisinin fonksiyonları ile vergi yükü ve kamu harcamalarının büyüklüğü arasındaki ilişkileri konu alan araştırmalara göre, bir ülkenin sosyoekonomik gelişmişlik



düzeyi ile toplam vergi yükü arasında yakın bir ilişki olduğu görülmektedir. Tablo 7'ye göre, vergi yükü en yüksek olan ülkelerin yüksek refah düzeyinde oldukları görülmektedir. Vergi gelirlerinin yüksekliği nedeniyle bu ülkeler sosyoekonomik nitelikli alt yapılarını kolayca oluşturabilmişlerdir. Buna karşın, toplam vergi yükünün düşük olduğu ABD ise, gelir dağılımı yönünden en kötü durumdadır. Öte yandan, Avrupa Birliğine girdikten sonra vergi yükleri de artan Yunanistan, Portekiz ve İspanya'nın birey başına düşen ulusal gelirleri de hızla artmış bulunmaktadır.

2000'li yıllarda Türkiye'nin vergi yükünde aşırı bir artışın olduğu görülmektedir. Ancak bu artış doğrudan doğruya dolaylı vergilerdeki anormal artışlardan kaynaklandığından, vergi yapısını tersine çevirmiştir. Söz konusu vergi yükü artışı devlet borçlarının finansmanı sorunu nedeniyle ortaya çıktığından, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi sosyal ve ekonomik alt yapının oluşturulmasına kanalize edilememiştir. Böylece, dolaylı vergiler arttıkça refah düzeyi de hızla düşerek, ekonomik kriz ve yoksullaşma olguları yaşanmaya başlanmıştır.<sup>351</sup> Modern devlet anlayışı ilkeleri çerçevesinde, devlet görevlerinin yerine getirilebilmesi için ülkemizdeki vergi yükünün % 25-30 aralığına yükseltilmesi gerekmektedir. Ancak bu yükselmeye ağırlığın dolaylı vergilerde değil, dolaysız vergilerde olması gerekmektedir.

Türkiye'de vergi yükünün 1980'lerde dünyanın en geri ülkelerinin düzeyine düşürülmesi bugünleri hazırlamakta en önemli etken olmuştur. Bütçenin son yıllarda akıl almaz faiz transferine konu olması, zamanında "vergi almama popülizmi"nin sonuçlarından birisidir. 1980'lerde vergi yükünden kaçınanların bir bölümü, devlet üzerinden yüzde 30'ları aşan reel faiz transferleriyle beslenerek palazlanma imkanı bulabilmişlerdir. Reel olarak % 30 oranında faiz geliri elde etme imkanına sahip olan sermaye sahipleri, yatırım ve üretim yapmak yerine, daha güvenli olan bu geliri elde etmeye yönelmişlerdir. Ama bir bütün olarak bakıldığında, sermaye kesiminin genel çıkarlarının dahi bu politikalarla uyumlu olmadığı görülmektedir. Çünkü, vergi yükü esasen düşük olan bir ekonomide bu yükü daha da düşürmenin bedeli, bir süre sonra daha yüksek kamu açıkları ve daha yüksek vergi yükü olarak ortaya çıkacaktır ve çıkmıştır. (Fazladan, Türkiye bir de aşırı bir dış borç yükü artışına ve uluslararası finans kuruluşları güdümüne girmiştir). Vergi yükünü yeniden artışa zorlamak ise, uzun bir dolaysız vergi rehabetinden sonra, ancak dolaylı (tüketim) vergiler üzerinden olabilmis ve vergi adaleti daha önce görülmedik ölçüde bozulmuştur. Vergilere yeniden

<sup>351</sup> Burhan ŞENATALAR vdğ., **Kamu Ekonomisi**, TC. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 1476/789, Eskişehir, 2003, s.152-154.

yüklenme zorunluluğu geldiğinde, bu konjonktürel olarak, ucuz işgücü imkanlarının daraldığı bir dönemle çakıştığından, bir başka olumsuzluk olarak, kayıt dışı ekonomi alıp başını gitmiştir.<sup>352</sup> Vergi yükünün dağılımı ile ilgili olarak dikkat çeken bir diğer önemli konu, toplam vergi gelirleri ve gelir vergisi içinde ücretlilerin ödediği payların yüksekliğidir.

Tablo 8 : Ücretlilerin Ödediği Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri, Gelir Üzerinden Alınan Vergiler ve Toplam Gelir Vergisi İçindeki Payı (Milyar TL.)

Yıllar	Ücretlilerin Gelir Vergisi Tahakkuku	Toplam Vergi Gelirleri Tahakkuku	Ücretlilerin Payı (1/2)	Toplam Gelir Üz.Al. V. Tahakkuku	Ücretlilerin Payı (1/4)	Toplam Gelir Vergisi Tahakkuku	Ücretlilerin Payı (1/6)
1	2	3	4	5	6	7	
1988	2,670	18,545	10,0	8,492	21,9	5,907	31,5
1989	6,278	35,010	14,5	17,183	29,5	12,360	41,1
1990	13,044	64,692	17,2	30,195	36,9	23,705	47,0
1991	25,474	115,272	19,1	55,017	40,1	45,225	48,8
1992	45,666	204,042	19,8	96,262	41,9	82,213	49,1
1993	81,776	379,856	19,1	176,046	41,2	149,414	48,5
1994	128,207	803,354	14,5	338,527	34,4	251,938	46,2
1995	237,737	1,456,399	16,3	601,656	39,5	454,969	52,3
1996	466,647	2,953,712	15,8	1,174,322	39,7	908,203	51,4
1997	962,774	6,158,045	15,6	2,521,178	38,2	1,963,404	49,0
1998	1,712,521	11,883,042	14,4	5,388,840	31,8	4,327,562	39,6
1999	2,707,632	19,409,244	14,0	8,660,920	31,3	6,334,251	42,7
2000	3,742,338	33,331,482	11,2	13,254,620	28,2	8,239,203	45,4
2001	5,603,721	50,341,290	11,1	19,951,039	28,1	15,129,167	37,0

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, (Erişim Tarihi:20.04.2003).

Son on yılın ortalamaları alındığında toplam vergi gelirleri içinde ücretlilerin ödediği vergiler % 15, gelir vergisi içinde ücretlilerin ödediği vergiler % 46 olarak gerçekleşmiştir. 1991-2000 yılları arasında Türkiye’de ücret geliri elde edenlerin GSYİH’deki payları % 4,5 olarak gerçekleşmiştir. Ücret geliri elde edenlerin GSYİH içindeki payları çok yüksek olmamasına rağmen, gelir vergisinin önemli bir miktarı ücretlilere tahakkuk etmektedir. Bu

<sup>352</sup> Oğuz OYAN, "Seçim ekonomisi ve vergi yükü", *Dünya Gazetesi*, 17 Mayıs 2002.

durum, sermaye sahipleri ve rant geliri elde edenler ile ücretli çalışanlar arasında gelir dağılımı adaletsizliği yaratmaktadır.<sup>353</sup>

Gelir vergisinin hemen hemen yarısına yakın bir bölümünün ücretliler tarafından ödeniyor olması, vergi ödeme bilincinin yeterince olgunlaşmadığının bir göstergesidir. Çünkü ücretli kesim vergisi kaynakta kesildiğinden vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma şeklinde vergiye tepki gösterememektedir. Diğer kesimler için bu durum söz konusu değildir. Vergi denetiminin de % 2-3 dolaylarında olduğu göz önüne alındığında bu kesimlerin arzu ettikleri kadar vergi ödediklerini söylemek yanlış olmayacaktır. Bu durumda vergi adaletini bozan başlıca unsurlardan biridir.

Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılabilmesi için, yüksek gelirlilerin, düşük gelirlilere oranla daha ağır vergilendirilmesi (dikey adalet) ve vergi ödeme gücü açısından eşit durumda olanların da aynı şekilde vergilendirilmesi (yatay adalet) gerekmektedir. Bunun sonucu olarak az kazananlardan az, çok kazananlardan çok vergi alınması gerekmektedir. Türkiye’de 2002 yılı sonunda 250.000.000 TL brüt aylık ücret geliri elde eden bir asgari ücretli 27.500.000 TL gelir vergisi, 1.500.000 TL damga vergisi ödemektedir. Aynı yılda 660.7 milyar lira hazine bonusu faizi geliri elde eden bir kişi hiç gelir vergisi ödemeyecektir.<sup>354</sup> Aynı şekilde, 2003 yılı sonunda 306.000.000 TL brüt aylık ücret geliri elde eden bir asgari ücretli 32.000.000 TL gelir vergisi, 1.800.000 TL damga vergisi ödemektedir. Aynı yılda 314.8 milyar lira hazine bonusu faizi geliri elde eden bir kişi hiç gelir vergisi ödemeyecektir. Aylık asgari ücret geliri vergiye tabi tutulurken, aylık milyarlarca liralık hazine bonusu faizi vergi dışı bırakılmış olmaktadır. Üstelik emek gelirleri diğer gelirlere göre korunması gereken bir öneme sahiptir. Bu durum vergi adaletinin neden gerçekleştirilemediğinin göstergelerinden birisidir.

### 3. Dolaylı Ve Dolaysız Vergi Gelirleri Oranı

Vergi sisteminin gelir dağılımı üzerindeki etkisi, dolaylı-dolaysız vergi oranları yardımıyla incelenebilir. Vergi sistemlerinde vergi yükünün adaletli olarak dağıtılıp dağıtılmadığının göstergelerinden birisi; dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımıdır. Vergiler içinde dolaylı vergilerin payının artması, gelir dağılımını düşük gelirli gruplar aleyhine

<sup>353</sup> Nejla ADANUR AKLAN, “Dünyada ve Türkiye’de Gelir Dağılımı ve Gelir Dağılımını Etkileyen Faktörler”, <<http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/11/05-nejla/05nejla.htm>>, s.8, (Erişim Tarihi: 12.04.2004).

<sup>354</sup> KIZILOĞLU, age., s.19.

değiştirmektedir. Dolaysız vergiler, gelir ve servet üzerinden alınan vergiler olduğundan vergi sisteminde daha fazla yer alması gerekmektedir. Dolaylı vergiler ise harcamalar üzerinden alınan vergiler olduğu için, dolaysız vergilere oranla daha az yer alması uygun görülmektedir. İdeal bir vergi sisteminde, dolaysız vergilerin % 60 lara yakın, dolaylı vergilerin ise % 40 lara yakın oranlarda olması arzu edilen bir durumdur. Aşağıdaki tabloda Türkiye’de dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımı görülmektedir.

Tablo 9 : Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı (1980-2002)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler %	Dolaylı Vergiler %	Yıllar	Vergi Gelirleri	Dolaysız Vergiler %	Dolaylı Vergiler %
1980	100	63	37	1991	100	52	48
1981	100	60	40	1992	100	50	50
1982	100	60	40	1993	100	49	51
1983	100	57	43	1994	100	48	52
1984	100	57	43	1995	100	41	59
1985	100	47	53	1996	100	39	61
1986	100	52	48	1997	100	41	59
1987	100	50	50	1998	100	47	53
1988	100	50	50	1999	100	45	55
1989	100	53	47	2000	100	41	59
1990	100	52	48	2001	100	40	60
				2002	100	34	66

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, (Erişim Tarihi:15.04.2004).

Tabloyu incelediğimizde; 1980 yılında dolaysız vergilerin % 60, dolaylı vergilerin % 40 civarında olduğu görülmektedir. Dolaylı-dolaysız vergiler ayırımı için uygun olan bu oranlar 1984 yılından itibaren değişmeye başlayarak, 1995 yılına kadar yüzde elliye elli oranlarında seyretmiştir. 1996 yılı itibariyle, dolaylı vergiler % 60 oranlarına yükselerek dolaysız vergiler % 40 seviyelerine gerilemiş ve 2002 yılı itibariyle, dolaylı vergiler % 66, dolaysız vergiler % 34 oranında gerçekleşmiştir. 1985 yılından itibaren KDV'nin yürürlüğe girerek uygulanmaya başlaması bu durumun gerçekleşmesinde etkin rol oynamış olsa da, oranlar arasındaki farkın giderek açılması, vergi sistemimizin vergi yükünü adaletli olarak dağıtamadığının göstergesidir.

#### 4. Bütçe Açıkları

Bütçe açığı kısaca; kamu harcamalarının, kamu gelirlerinden fazla olması durumudur. Bir ekonomide kamu kesimi çeşitli birimlerle temsil edilmektedir. En geniş tanımı ile kamu kesimi; konsolide bütçe, yerel yönetimler bütçeleri, KİT bütçeleri, sosyal sigortalar bütçeleri ve fonlardan oluşmaktadır. Devlet bu beş birimden gelir toplar ve harcama yapar. Bu beş birimde gelir-gider dengesi, kamu kesimi dengesini vermektedir. Oluşan bu kamu kesimi dengesinin açık vermesi “Kamu Kesimi Borçlanma Gereği” ya da bütçe açığı olarak bilinmektedir. Genel anlamda kamu kesimi borçlanma gereği; konsolide bütçe, yerel idareler, fonlar, KİT’ler ve döner sermayeli kuruluşların açıkları toplamından oluşmaktadır.

Türkiye’de KKBG’yi doğuran nedenler olarak; ortanca seçmenin bedavacılığı, hızlı nüfus artışı, tasarrufların yüksek tutulan büyüme hızını finansmanda yetersiz kalması, mali disiplinin bulunmaması, kamu kesiminin büyüklüğü, aşırı istihdam ve sübvansiyonlar, KİT’lerin varlığı, toplumsal bir ahlak kodunun bulunmayışı, devletin piyasaya müdahalesini savunan iktisat okullarının (Keynesyen +radikal sol) yurdumuzda egemen olması sayılabilir. Bütün bu sebeplerin varlığı, iradi bir maliye politikası sonucu olan KKBG’nin sosyal tercih sonucu ortaya çıkmasıdır. Yani bütün bu sebeplere rağmen ortanca seçmen KKBG yerine denk bütçeyi tercih etseydi, KKBG ortaya çıkmazdı. Daha doğrusu KKBG tesadüfi değil, ortanca seçmen tarafından tasarlanmış bir politika olup; kontrolden çıkarak her on yılda bir ekonomik dengeleri bozacak büyüklüğe ulaşmaktadır.<sup>355</sup>

Bunun yanında özellikle 1980’lerde başlatılan ve kısmen bitirilen alt yapı yatırımları kamu kesimi açıklarında önemli bir rol oynamıştır. Yine 1990–1991 yıllarında yaşanan körfez krizi de kamu açıklarının artışındaki dış etkenlerden biri olarak sayılabilir. Ayrıca terör olaylarını önlemeye yönelik harcamalarında payı küçümsenmemelidir. Ancak bütün bu sebeplerin varlığı; iradi bir maliye politikası sonucunda olan bütçe açığının bir sosyal tercih sonucu ortaya çıktığını unutturmamalıdır.

Tablo 10’da yer alan veriler, 1975-2002 yılları arasında toplam konsolide bütçe harcamalarının GSMH’ ya oranı ortalama % 23.1 seviyesinde gerçekleştiğini göstermektedir. Bu oran 1975-1986 yılları arasında ortalama % 18.1 iken, 1987-2002 yılları arasında ortalama % 26.4 seviyelerine yükselmiştir. 1991-2002 yılları arasında ise bu oran ortalama

<sup>355</sup> Güneri AKALIN, “Kamu kesimi finansman açıkları ve ekonomik dengeler üzerindeki etkileri”, X. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliği, Antalya, 1994, s.9.

29.6 lar düzeyinde gerçekleşmiştir. Kamunun ekonomiden aldığı pay 1987-2002 döneminde, 1975-1986 dönemine göre yaklaşık % 8 lik artış kaydetmiştir.

Kamu harcamalarının temel finansman kaynağı olması gereken vergi gelirleri ise GSMH' nin payı olarak 1987-2002 döneminde, 1975-1986 dönemine göre ortalama % 1.7 lik bir artış kaydetmiştir. Bu da bize kamu harcamalarındaki artışın, vergi gelirlerindeki artış yerine borçlanma hasılatı ile karşılandığını göstermektedir.

Normal koşullarda devlet borçlanması, kamu gelirlerinin kamu harcamalarını karşılamaması durumunda aradaki farkın bireylerden, yerli ve yabancı mali kuruluşlardan ve ülkelerden borçlanarak kapatıldığı bir finansman biçimidir. Bu amaçla, devlet vatandaşlara, Merkez Bankası'na, uluslar arası finansal kuruluşlara ve ülkelere borçlanmaktadır. Ayrıca, makroekonomik kamu ekonomisi hedeflerine ulaşma yönünden de devlet borçlanması etkin bir araç olarak kullanılabilir. Alınan borçlarla üretken yatırımlar finanse edilerek, üretkenlik artışının borç faizinden daha yüksek olduğu refah artırıcı etkilerinden yararlanılabilir. Bu tür borçlanma ile ülke refahının yükselmesi, borçların kaldıraç etkisinin ortaya çıkmasıyla sağlanabilmektedir. Örneğin, ABD bile geçen yüzyılda Kanada'dan aldığı borçlarla ekonomik kalkınmasını finanse etmiştir. Günümüzde de bir çok ülke ulusal gelirlerinden daha fazla borç alarak, kamu ekonomisinin fonksiyonlarını yerine getirmeye çalışmaktadırlar. Örneğin, İtalya, Yunanistan ve Belçika'nın devlet borçları ulusal gelirlerini aşmaktadır. Ancak bu ülkelerde aşırı borçlanmanın olumsuz etkileri pek görülmemektedir. Çünkü bu ülkelerde borç faizi ile reel faiz arasındaki fark oldukça düşüktür ve devlet borç faizleri üzerinden % 40'lara varan sermaye kazançları vergisi alarak, borç yükünü oldukça düşürebilmektedir.

Türkiye'de ise, 1980'li yıllardan beri uygulanmakta olan, vergi alma yerine borçlanmayı yeğleme biçimindeki politikalar olumsuz etkisini, kamu ekonomisinin temel fonksiyonlarından sapmalara yol açarak, üretimin düşmesi biçiminde göstermiş ve ekonomik kriz ortamının yaratılmasına yol açmıştır. Çünkü devlet borçları arttıkça, çevrilmesi de sorun olduğundan borç faizleri giderek artmış ve devletin son derece yüksek oranlarda reel faiz ödemesine yol açmıştır. Böylece, yüksek reel faizden yararlanmayı yeğleyen çok sayıda işletme yatırım yapma yerine vergisiz ve risksiz olan devlet tahvili ve hisse senedi satın almışlardır. Devlet ise, topladığı vergilerin önemli bir bölümünü üst gelir grubundakilere faiz ödemeleri şeklinde transfer ederek, gelir dağılımının aşırı derecede bozulmasına yol açmıştır. Bu durumun sonucu olarak, devlet yeterli miktarda ve kalitede kamusal mal ve hizmet

üretmemiştir. Böylece, bir yandan toplum refahı önemli ölçüde düşerken, öte yandan özel sektöre dışsal ekonomiler yayma potansiyelinde olan kamu projeleri ve alt yapı yatırımları da yapılamamıştır.<sup>356</sup>

Tablo 10 : 1975-2002 Dönemi Kamu Harcamaları ve KKBG'nin Seyri

Yıllar	Kbh/ Gsmh	Kbvg/ Gsmh	Kbaç/ Gsmh	Kkbg/ Gsmh	İçbs/ Gsmh	Dışbs/ Gsmh	Kva/ Gsmh	Bföd/ Verg.gel
1975	16.3	13.8	-0.8	-4.7		9.0		3.6
1976	17.7	14.6	-1.2	-6.7		12.9		3.1
1977	21.2	15.2	-4.3	-8.2		17.8		3.2
1978	20.4	15.0	-1.7	-3.2		20.8		3.0
1979	20.7	14.1	-3.1	-7.2	11.2	16.5		4.4
1980	20.3	14.1	-3.1	-8.8	13.4	23.0	1.94	4.2
1981	18.9	14.8	-1.5	-4.0	16.4	23.2	0.48	6.3
1982	18.1	14.8	-1.7	-3.5	12.5	27.8	0.31	6.7
1983	18.8	13.9	-2.1	-4.9	22.5	29.6	0.50	10.9
1984	17.1	10.7	-4.4	-5.4	20.4	34.0	0.85	18.6
1985	15.3	10.8	-2.2	-3.6	19.4	37.4	0.75	17.6
1986	16.2	11.7	-2.3	-3.7	20.2	42.0	0.50	22.3
1987	17.1	12.1	-3.1	-6.1	22.5	46.1	0.47	25.0
1988	16.6	11.0	-3.0	-4.8	21.2	44.8	0.52	35.0
1989	16.9	11.1	-3.3	-5.3	17.8	38.4	0.19	32.3
1990	17.2	11.4	-3.0	-7.4	14.5	32.2	0.08	30.8
1991	20.9	12.4	-5.3	-10.2	15.0	33.2	1.69	30.6
1992	20.4	12.8	-4.3	-10.6	17.0	34.7	1.58	28.5
1993	24.6	13.2	-6.7	-12.0	17.9	37.0	2.65	44.1
1994	23.2	15.1	-3.9	-7.9	20.5	50.1	1.33	50.7
1995	22.0	13.8	-4.0	-5.0	16.6	42.6	1.21	53.1
1996	26.4	15.0	-8.2	-8.6	21.0	43.3	1.53	66.7
1997	27.4	16.1	-7.6	-7.7	21.4	42.7	-0.01	48.0
1998	29.2	17.2	-7.1	-9.4	21.7	45.4	-0.06	66.9
1999	35.9	18.9	-11.7	-15.5	29.3	53.9	0	72.4
2000	37.2	21.1	-10.6	-11.9	29.0	59.8	0	77.1
2001	45.7	22.5	-16.5	-16.5	69.2	77.6	0	103.3
2002	42.6	22.0	-14.4	-12.5	55.2	73.1	0	87.0

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, (Erişim Tarihi:11.03.2004).

Kbh: konsolide bütçe harcamaları; Kbvg: konsolide bütçe vergi gelirleri.; Kbaç: konsolide bütçe açığı;

Kkbg: kamu kesimi borçlanma gereği; İçbs: İç borç stoku; Dışbs:Dış borç stoku;

Kva: Kısa vadeli avans (net kullanım) Bföd: Borç faiz ödemeleri; Gsmh: Gayri safi milli hasıla

Türkiye'de artan artan kamu harcamalarının finansmanında vergi gelirleri yerine borçlanma kaynağına ağırlık verilmesi etkilerini iç ve dış borç stoklarının artmasında da göstermiş, böylece 2002 yılı itibarıyla GSMH' nin % 128.3 ne varan iç ve dış borç toplamına

<sup>356</sup> ŞENATALAR, age., s.142.

ulaşlmıştır. Borç stoklarındaki artış etkisini borç faiz ödemelerinde göstermiş ve borç faizi ödemelerinin vergi gelirlerine oranı 2001 yılında %103.3 düzeyine yükseltmiştir. Bu oran, vergi gelirlerinin ne kadarının faiz ödemelerine gittiğini göstermesi açısından önemlidir. Bu oranın yükselmesi, Devletin asli kamu hizmetlerine ayırabileceği gelir payının düştüğünü ve borç ödeme sorunlarıyla karşılaşabileceğini göstermektedir.

Türkiye’de kamu finansmanında vergiden daha çok borçlanmaya ağırlık verilmiştir. Sonuçları ne olursa olsun elde edilen borçlanma imkanları populist politikaların finansmanında kullanılmak suretiyle harcamalar bakımından kamunun ekonomideki payı artırılmıştır. Ancak artan borç stoklarının maliyeti, sağlam kamu kaynağı olarak toplanan vergi gelirlerinin neredeyse tamamını alıp götürmeye başlamıştır.<sup>357</sup>

Vergi yerine borçlanma ile finansmana yönelmesinin diğer bir sonucu olarak, bütçenin faiz yükü giderek artmıştır. Faiz yükünün artması, aynı anda faiz oranlarının da artmasını gündeme getirdiğinden reel kesimin faaliyetlerini üretimden finansal alana kaydırmıştır. Türkiye ekonomisinde 1990’lı yıllarda özel sektör giderek artan oranlarda ana üretim faaliyetlerinin dışında yatırım alanlarına yönelmiştir. Faaliyet dışı gelirler kapsamına temettü gelirleri, faiz ve komisyon gelirleri, menkul kıymet satış gelirleri, kambiyo kârları, reeskont faiz gelirleri girmektedir. 1990’lı yıllarda diğer faaliyet gelirlerinin işletme gelirleri içindeki payları artmıştır. Faaliyet dışı gelirler, yaratılan katma değer bir parçası olmadığından özel sektörün milli gelire katkısı azalmakta ve dolayısıyla ekonominin büyüme hızı düşmektedir. Özel sektörün faaliyet dışı yatırım alanlarına yönelmesinin temel nedeni, kamu kesimindeki borçlanma gereğindeki artışlar nedeniyle reel faiz oranlarında meydana gelen yükselmeler olmuştur.<sup>358</sup> Ekonomideki bu patoloji, faizlerin vergi dışı bırakılması ile daha da derinleşirken, bütçe “borç sarmalı”na girmiştir. Borç sarmalı, bütçe açıklarını ve faiz yükünü hızlı bir biçimde artırmıştır.<sup>359</sup>

Türkiye’de devletin dış kaynaklardan borçlanması da önemli sosyal sorunlara yol açmıştır. Alınan borçlar prodüktif yatırımlarda kullanılmadığından, önemli bir borç yükü sorunu ile karşılaşmıştır. Karşılaşılan aşırı borç yükü, borç faizinin borçlanma ile finanse edilen yatırımların prodüktivitesinden daha yüksek olması nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

<sup>357</sup> Metin SOLAK, “Bütçe yönetimi ile borç yönetiminin ayrılmasının konsolide bütçeye yansımaları”, <[www.marmara.edu.tr/maliye\\_sempozyumu/tebliğler/-1-3.doc](http://www.marmara.edu.tr/maliye_sempozyumu/tebliğler/-1-3.doc)>, (Erişim Tarihi: 27.04.2003).

<sup>358</sup> ADANUR AKLAN, agm., s.9.

<sup>359</sup> İzzettin ÖNDER, “Bütçe politikaları”, <<http://guncel.ato.org.tr/dosya6/izzettin.onder.html>>, (Erişim Tarihi: 25.02.2003).



Bunun anlamı, Türkiye dışarıya sadece faiz ödemekle kalmayıp, ayrıca borç faizi ile prodüktivite arasındaki fark kadar ulusal gelirden bir kaynak transferi de yapmaktadır.

Türkiye’de iç ve dış borçlar yönünden bir fayda maliyet analizi yapılmadığından, borç faizi ve ana para ödemeleri geometrik dizi biçiminde artmıştır. Bu nedenle, 1983 yılında 27 milyar Dolar olan borçlar toplamı, 2003 yılı başlarında 225 milyar Dolara yükselerek, ulusal gelirin 1.5 katına ulaşmıştır. Bunun sonucunda büyüme oranının borç faizi ödemelerinin çok altında kalması nedeniyle, ciddi bir kamu finansmanı sorunu ortaya çıkmıştır.

Türkiye’nin en çok borçlandığı yabancı finansal kaynakların başında IMF başta gelmektedir. IMF kredilerinin faiz oranının % 10-14 arasında değiştiği ve Türkiye’de büyüme oranının bazı yıllar için negatif büyüklükte olduğu göz önünde bulundurulduğunda, borç faizi ödemelerinin ulusal gelir artışının çok üstünde gerçekleştiği söylenebilir. Aşırı borç yükündeki bu artış Türkiye’de birey başına düşen ulusal gelirin son iki yılda 3.150 Dolardan, 2.100 Dolara düşmesine yol açarak, kamu ekonomisinin temel fonksiyonlarından ciddi biçimde sapmalara ve halkın yoksullaşmasına nasıl yol açtığını açıkça ortaya koymaktadır.<sup>360</sup>

Bütçe açıkları mali yanılısama yaratarak seçmen-tüketicilerin daha fazla kamu malı talep etmesine neden olmaktadır. Ancak, bütçe açıkları ve kamu borçları, belirli koşulların varlığı durumunda, bir süre sonra sürdürülemez hale gelmektedir. Reel faiz oranlarının ekonominin reel büyüme oranından büyük olması ve faiz dışı harcamaları dikkate alarak hesaplanan birincil dengenin de açık veriyor olması durumlarında borcun sürdürülebilirliği imkanı azalmaktadır. Bütçe açıkları sürdürülemez duruma geldiği zaman IMF politikaları çerçevesinde ileri sürülen en önemli koşul birincil bütçe fazlası oluşturulmasıdır. Bunun anlamı faiz dışı harcamaların kısılması veya bütçe gelirlerinin artırılmasıdır.<sup>361</sup>

Türkiye Ekonomisi uzunca bir süreden beri temel dengelerini kaybetmiş ve gittikçe artan bir ekonomik bunalım içerisinde. Ekonomik bunalım nedeniyle uzun vadeli ve ekonomiyi canlandırıcı nitelikteki yatırımlar yapılmamakta, iktisadi istikrarsızlık giderek artmaktadır. Bu iç karartıcı tablo, insanların üretim ve yatırım isteğini azaltmakta, gelir dağılımını artan oranda bozmaktadır. Bütçenin sürekli olarak açık vermesi insanların siyasetçilere olan güvenini azaltmakta ve beklentiler de bütçenin açık vermesi yönünde

<sup>360</sup> ŞENATALAR, age., s.143.

<sup>361</sup> Hülya KIRMANOĞLU, Aysel ARIKBOĞA, “Türkiye’de kamu borç servisinin bütçe içi etkileri”, <[www.marmara.edu.tr/maliye\\_sempozyumu/tebliğler/-6-1.doc](http://www.marmara.edu.tr/maliye_sempozyumu/tebliğler/-6-1.doc)>, (Erişim Tarihi: 23.03.2003).

olmaktadır. Bütçenin açık vermesinde bireylerin beklentilerinin de rolü vardır. Bunun yanında hızlı nüfus artışı, ortanca seçmenin bedavacılığı, mali disiplinin bulunmayışı, tasarrufların yüksek tutulan büyüme hızının finansmanında yetersiz kalışı, KİT'lerin varlığı, toplumsal bir ahlak kodunun bulunmayışı, devletin piyasaya sürekli müdahalesi ve kamu kesiminin sürekli büyümesi bütçe açıklarının nedenlerindedir. Sürekli olarak artış gösteren enflasyon oranı, devalüasyon ve gelir dağılımı da bütçe açıklarını beslemektedir. Enflasyonist bir ortamda aynı dönemde devletin satın aldığı mal ve hizmetlerin fiyatı artarken bu artış vergi gelirlerine aynı oranda ve zamanda yansıtılamaz. Devalüasyon ise dış borçların ülke parası cinsinden değerini artırmaktadır. Dış borçların büyük bir kısmı kamu kesiminin borcu olduğu için devalüasyon karşısında kamunun borç yükümlülüğü önemli oranda artmaktadır. Gelir dağılımında ise ücretli kesimin milli gelirden aldığı pay azaldıkça vergi gelirinin payı azalmaktadır. Bunun sonucu olarak kamu harcamaları sabit kalsa bile bütçe açığı artmaktadır.

Kamu açıkları vermek çok kolay olduğu halde bunları kapatmak, hatta olduğu düzeyde kontrol etmek güçtür. Gerek politik gerekse ekonomik nedenlerle kamu gelirlerinin artırılması ve kamu giderlerinin kısılmasına ilişkin sınırlar son derece daralmıştır. Bundan dolayı açıkların finansmanının nasıl yapılacağı iyi belirlenmesi gerekmektedir. Hükümet kamu açıklarının ne kadarının iç borçlarla ne kadarının dış borçlarla ya da merkez bankası kaynaklarıyla karşılanabileceğini çok iyi belirlemelidir. Türkiye'de borç faizleri tekrar borçlanmayla ödenmektedir. Vergi veya harcama yoluyla kamu açıklarına katkıda bulunan kesimlerin bundan kendilerinin sağladığı net faydanın topluma ödettikleri net zarar ile karşılaştırılıp, toplumsal uzlaşma içinde optimal bir nokta bulunmalıdır. Kamu açıklarının kapatılabilmesi için düşünülen sağlam finansman kaynağı vergilerdir. Vergi tabanının genişletilmesi yoluyla vergi gelirlerinin artırılması gerekmektedir.<sup>362</sup>

Türkiye'de bütçe açıklarının kapatılamamasının en önemli nedenlerinden biri seçmenlerin çoğunun vergi mükellefi olmaması, siyasi iktidarların ise oy kaygısı nedeniyle bu kesimleri vergilendirmemesi ve harcamalarını kısınmaması gelmektedir. Oysa bu durumda herkes kendi çıkarını maksimize ederken Pareto anlamında daha kötü bir duruma düşülmekte ve toplumsal refah düzeyi azalmaktadır. İşte toplumda bu durumu kavrayacak bir ortalama bilinç düzeyi oluşturulmalı ve böylece kamu açıkları sorunu toplumsal uzlaşma ile çözülmeye çalışılmalıdır.

<sup>362</sup> A.Kemal ÇELEBİ, *Türkiye'de Ekonomik İstikrarsızlığın Dışsal-Yapısal Nedenleri ve İstikrar Politikaları*, Emek Matbaacılık Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti., Manisa, 1998, s.50.

Bilindiği gibi, Pareto optimumu kavram olarak, hiçbir bireyin refahının diğer bireylerin refahlarını azaltmadan arttırmanın mümkün olmadığı durum olarak tanımlanmaktadır. Diğer bireylerin refahlarını azaltmadan bir bireyin refahını arttırabilmek mümkün, ama arttırılmıyorsa, bu durumda Pareto optimumundan söz edilemez. Pareto optimum noktasında dengeye ulaşıldığında, her hangi bir bireyin refahını arttırmak için, en az bir diğerinin refahında azalış olması gerekmektedir. Piyasa ekonomisinde Pareto optimumunun sağlanmış olması, refahın aynı zamanda bireyler arasında adil bir şekilde dağıtıldığını ifade etmektedir. Pareto optimumu eşitsizlik ile ilgili değildir. Toplumda bazı bireylerin bolluk içinde olması, bazı bireylerin yoksulluk içinde bulunması Pareto optimumunun sağlanmadığını göstermemektedir. Pareto optimumu sadece kaynak kullanımında ekonomik etkinliği optimumun yeterli koşulu saydığından, yoksulların çok sayıda olduğu bir toplumda eğer ekonomik etkinlik gerçekleştirilmiş ise sosyal refaha ulaşıldığını kabul etmektedir. Pareto optimumuna göre, yoksulları daha yoksul hale getirmeden, zenginlerin refahlarında ortaya çıkan her artış sosyal refahta da bir artış olarak kabul edilmektedir.<sup>363</sup>

Ancak Türkiye’de toplanan vergilerin önemli bir bölümü üst gelir grubundakilere faiz ödemeleri şeklinde transfer edilerek, gelir dağılımının aşırı derecede bozulmasına yol açılmıştır. Bu durumun sonucu olarak, devlet yeterli miktarda ve kalitede kamusal mal ve hizmet üretememiştir. Böylece, bir yandan toplum refahı önemli ölçüde düşerken, öte yandan özel sektöre dışsal ekonomiler yayma potansiyelinde olan kamu projeleri ve alt yapı yatırımları da yapılamamıştır.

Vergilemenin piyasada rekabet bakımından tarafsız olması gerektiğini daha önce açıklamıştık. Tarafsız vergi, genellikle bireyleri baskı altında tutmayan ve yükümlülerin bir şeyi yapmalarına ya da yapmamalarına sebep olmayan, tercihlerini etkilemeyen vergiler biçiminde tanımlanmaktadır. Örneğin, tarafsız verginin toplumdaki kişilerin tüketim, tasarruf ve yatırım kararlarını etkilemek suretiyle ekonomideki toplam tasarruf ve yatırımlar ile işgücü arzını değiştirmemesi ve piyasa mekanizmasını aksatmaması gerekmektedir. Bu kriterler göz önüne alındığında, Türkiye’de mali nitelikte rasyonel bir vergilemeyi gerçekleştirebilmek için gerekli olan şartların gerçekleştirilemediği görülmektedir. Kamu harcamalarını karşılayabilecek kadar vergi toplanamamakta, vergi yükü adaletli bir şekilde dağıtılamamakta,

<sup>363</sup> A. Kemal ÇELEBİ, *Kamu Ekonomisi Analizi*, Emek Matbaası, Manisa, 2000, s.43.

piyasada rekabet bakımından tarafsızlık sağlanamamakta ve piyasa etkinliği bozularak kayıt dışı ekonominin büyümesi sağlanmaktadır.

## B) TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİLEMENİN MALİ OLMAYAN AMAÇLARI AÇISINDAN ANALİZİ

Vergi gelirlerinin milli gelire oranı 20. yüzyılın başlarında % 5-15 arasında değişirken 1930' lardan sonra bu oranın giderek artarak % 25-40 arasındaki bir düzeye ulaşması devletlerin sadece mali amaçla değil, aynı zamanda ekonomik ve sosyal amaçları gerçekleştirici doğrultuda vergi politikası uygulamalarını zorunlu bir hale getirmiştir.

### 1. Türk Vergi Sisteminin Vergilemenin Ekonomik Amacı Açısından Analizi

Vergileme ile ulaşılmak istenen ekonomik amaçlar, ekonomik istikrar ile ekonomik büyüme ve gelişmenin sağlanmasıdır. Bir ekonomide, ekonomik istikrarın sağlanması için iki konunun birlikte gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bunlardan birincisi fiyat istikrarının gerçekleştirilmesi, diğeri ekonominin tam çalışma düzeyinde devamlı olarak dengede bulunmasıdır. Bu yüzden denebilir ki, iktisadi istikrar tam çalışma seviyesi statik değil, dinamik bir düzey olduğuna göre, devamlı hareket halinde bulunan bir ekonomide önemli olan, fiyat istikrarının sağlanması ve korunmasıdır.<sup>364</sup> Gerçekten bir ekonomide düşük bir üretim düzeyinde istikrarlı bir fiyat düzeyi arzulanmadığı gibi, hızla yükselen bir fiyat düzeyinde de maksimum üretim düzeyi istenmemektedir. Yalnızca hem istikrarlı fiyatların hem de tam istihdamın mevcut olduğu bir ekonomide ekonomik istikrar tam olarak gerçekleşmektedir.<sup>365</sup>

Ekonomik büyüme, kalkınma ve gelişme sözcükleri çoğu kez eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Oysa bu kavramlar farklı anlamlar taşımaktadır. Ekonomik büyüme; ekonomide üretilen mal ve hizmetlerin toplam değerinde bir önceki Gayri Safi Milli Hasılaya göre ortaya çıkan artışı ifade etmektedir. Bu artışın sayısal olarak ölçülebilmesi mümkündür. Ekonomik kalkınma ise; ekonomik büyümenin yanı sıra, ekonomide bir takım yapısal değişiklikleri de içermektedir. Bu yapısal değişiklikler, toplumsal, siyasal, hukuksal, yönetsel

<sup>364</sup> İsmail TÜRK, **Maliye Politikası**, Güncelleştirilmiş 14. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001, s.77.

<sup>365</sup> ATAÇ vdğ, **Maliye Politikası**, s.22.

kültürel, kurumsal ve eğitimsel bir dizi etmeni kapsamaktadır. Bu nedenle ekonomik kalkınma, ekonomik terim ve büyüklüklerle ölçülebilecek bir süreç değildir.

Sosyal, siyasi ve kültürel değişkenler göz önünde tutularak yapılacak bir ekonomik kalkınma tanımına, gelişme kavramından gitmek bir anlatım kolaylığı sağlayabilir. Sosyo-kültürel ve siyasi bir gelişme; bir toplumun demografik yapısının, kırsal nüfus, doğum ve ölüm oranlarının, yatay ve dikey hareketliliğin (mobilité), kentleşme hızının, aile büyüklüğünün, sosyal gruplar arası birincil ilişkilerin sınıflaşmasının, gelir dağılımının, çevre koşullarının, insanın fiziksel ve kültürel gücünün geliştirilmesinin, bilgi birikim ve yayılımının, kurumsal bilgilerin teknolojik bilgilere yer verişinin, devlet kurumlarının sorumluluk alanının artmasının, siyasi katılımın genellikle kurum ve kurulların ekonomik gelişmeye paralel değişikliklere uğraması demektir. Bu değişikliğin hızı, birbirini izleyen toplum kuşaklarının tutum ve davranışlarında, yaşantılarındaki farklılıkları çıplak gözle gözlenebilecek ölçüde olması gerekmektedir.<sup>366</sup>

Vergileme ile ulaşılmak istenen ekonomik amaçları kısaca ortaya koyduktan sonra, ülkemizdeki verileri göz önüne alarak durum değerlendirmesi yapabiliriz. İlk değerlendirme, ülkemizdeki ekonomik istikrarın sağlanması ile vergilendirme arasındaki ilişkilerin analizidir.

#### a) Fiyat İstikrarı İle İlgili Değerlendirmeler

Bilindiği gibi ekonomik istikrar, istikrarlı bir fiyat düzeyi ile birlikte tam istihdamın sağlanmasını gerektirmektedir. Aşağıdaki tabloda 1980-2003 yılları arasında ülkemizde gerçekleşen enflasyon oranları görülmektedir. 1980 yılında yüzde yüzün üzerinde olan enflasyon rakamları, 1981 yılından itibaren yüzde kırkların altına düşerek, 1988 yılına kadar bu seviyelerde seyretmiştir. 1988 yılında yüzde yetmişler civarına yükselen rakamlar, 1994 yılına kadar yüzde elli ile yetmiş arasında dalgalı bir seyir izlemiştir. 1994 yılında yaşanan ekonomik kriz ile birlikte yeniden yüzde yüzlerin üzerine çıkan oranlar, 1998 yılına kadar yüzde yetmişlerin üzerinde, bu yıldan itibaren yüzde elli ile altmış aralığında seyrederek, 2002 yılında yüzde 29,7 ve 2003 yılında yüzde 18,4 olarak gerçekleşmiştir. 1988 yılından itibaren yüzde kırkların üzerinde gerçekleşen enflasyon rakamlarının ancak onbeş yıllık bir aradan sonra tekrar yüzde kırkların altına indirilebilmesi düşündürücüdür.

<sup>366</sup> Hüseyin KARAKAYALI, **Makro Ekonomi**, 3. Baskı, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1995, s.296.

Enflasyonun cari fiyat düzeyi üzerinde toplam talebin toplam arzdan fazla olmasından meydana geldiği bilindiğine göre, enflasyon dönemlerinde vergi politikası ile talep fazlasının emilmesi ve enflasyonun makul düzeylere düşürülmesi gerekmektedir. Ülkemizde uzun yıllar boyunca enflasyon oranlarının yüksekliği yanında, vergi yükünün de düşük oranlarda gerçekleştiği göz önüne alındığında, vergi politikasının bu işlevini gerçekleştirmediği görülmektedir.

Tablo 11 : Türkiye’de Enflasyon Oranları

Yıllar	Tüketici fiyatları endeksine göre	Toptan eşya fiyatları endeksine göre	Yıllar	Tüketici fiyatları endeksine göre	Toptan eşya fiyatları endeksine göre
1980	115,6	107,2	1992	72,3	62,1
1981	33,9	37,6	1993	66,1	58,4
1982	21,9	29,2	1994	106,3	120,7
1983	31,4	30,4	1995	93,6	86
1984	48,4	50,4	1996	80,4	75,9
1985	45	43,2	1997	83,9	81,8
1986	34,6	29,6	1998	84,6	71,8
1987	38,9	32,5	1999	64,9	53,1
1988	73,7	70,5	2000	54,9	51,4
1989	63,3	64	2001	54,4	61,6
1990	60,3	52,3	2002	29,7	30,8
1991	63,8	55,4	2003	18,4	13,9

Kaynak: DPT, Ekonomik ve Sosyal Göstergeler: 1950-2001 s.115., <<http://www.die.gov.tr>>,

(Erişim Tarihi: 29.03.2004).

#### b) Tam İstihdamın Sağlanması İle İlgili Değerlendirmeler

Ekonomide geniş anlamıyla istihdam; bir ekonomide belli bir dönemde üretim öğelerinin varolan teknolojik düzeye göre ne ölçüde kullanıldığıdır. Tam istihdam ise; ekonominin sahip olduğu üretim öğelerinin tamamının kullanılmasıdır. Tam istihdamın gerçekleşmiş olduğu bir ekonomide, geçerli ücret düzeyinde ve çalışma koşullarında çalışmak isteyen herkes iş bulabildiği gibi, sermaye malları stoku ve doğa ögesi de tamamen harekete geçmiştir. Başka bir deyişle, ekonominin bütün üretim kapasitesinden etkin bir şekilde yararlanılmaktadır. Ancak hiçbir ülkede, hiçbir zaman üretim öğelerinin yüzde yüzünün aynı zamanda üretim sürecine sokulması ne söz konusu ne de olasıdır. Bu ancak istenen bir durum olabilir. Gerçekten her ülkede % 2 veya % 3 gibi bir işsizlik her zaman vardır. Özellikle friksiyonel olarak isimlendirilen, yer ve iş değiştirmelerden ve iş sunumu ile iş isteminin aynı

zamanda karşılaşamamasından doğan işsizliği tam olarak ortadan kaldırmaya olanak yoktur.<sup>367</sup>

Tablo 12 : Türkiye’de İşgücü Piyasasının Yapısı (1.000 kişi)

	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Toplam işgücü miktarı	19,392	19,930	20,151	20,684	20,815	19,772	21,176	21,500	21,804	21,824	22,431	23,187	22,029	22,396
İstihdam edilen işgücü	17,754	18,222	18,539	19,022	19,085	18,047	19,401	19,893	20,388	20,362	20,872	21,413	20,578	20,492
İşsiz sayısı	1,638	1,709	1,612	1,662	1,730	1,725	1,775	1,607	1,416	1,462	1,559	1,774	1,451	1,905
İşsizlik oranı %	8,4	8,6	8	8	8,3	8,7	8	7,5	6,5	6,7	7	7,7	6,6	8,5
Eksik istihdam	1,282	1,078	1,156	1,486	1,701	1,517	1,789	1,506	1,460	1,341	1,377	2,043	1,541	1,336
Eksik istihdam oranı %	6,6	5,4	5,7	7,2	8,2	7,7	8	7	6,7	6,1	6,1	8,8	7	6
Toplam atıl işgücü oranı %	15,1	14	13,7	15,2	16,5	16,4	17	14,5	13,2	12,8	13,1	16,5	13,6	14,5
İSTİHDAMIN SEKTÖREL DAĞILIMI														
Tarım	8,249	8,639	8,691	9,094	8,526	7,608	8,450	8,634	8,736	8,299	8,461	8,872	7,187	7,400
Tarım %	46,5	47,5	46,9	47,8	44,7	42,1	43,5	43,4	42,9	40,8	40,5	41,4	35,1	36,1
Sanayi	2,806	2,892	2,893	2,872	3,081	2,871	3,212	3,218	3,400	3,625	3,638	3,580	3,733	3,705
Sanayi %	15,8	15,8	15,6	15,1	16,1	16	16,5	16,2	16,7	17,8	17,4	16,7	18,2	18,1
Hizmetler	6,699	6,692	6,956	7,056	7,478	7,569	7,740	8,042	8,253	8,439	8,774	8,962	9,658	9,387
Hizmetler %	37,7	36,7	37,5	37,1	39,2	41,9	40	40,4	40,4	41,4	42,1	41,9	46,9	45,8

Kaynak: Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2001 s.159.

2000 yılı genel nüfus sayımı sonuçlarına göre, Türkiye’nin toplam nüfusu 67.803.927 dir. Nüfus artış hızının % 1,5 olduğu varsayıldığında, 2002 yılındaki tahmini nüfus 69.838.000 civarındadır. Bu nüfusun çalışma çağındaki olanı ise; 46.767.000 kişidir. Çalışma çağındaki olanların 22.703.000 kişisi işgücüne dahil olmayıp, işgücünü oluşturan nüfus 24.064.000 kişidir. İşgücüne katılma oranı %51,5 dir. 12.11.2002 tarihinde DİE tarafından

<sup>367</sup> KARAKAYALI, age., s.232-234.

yapılan açıklamalara göre; 2002 yılında işsiz sayısı 2.373.000 kişi olup, işsizlik oranı % 9.9 dur. Ayrıca eksik istihdam oranı da % 5 olarak açıklanmıştır.<sup>368</sup>

Türkiye’de “Hane Halkı İşgücü Anketi”nde kullanılan eksik istihdam kavramı ise; -Ekonomik nedenlerle haftada 40 saatten az çalışanlar ve bu süreden daha fazla çalışmaya müsait olanlar, -Mevcut işindeki gelir azlığı nedeniyle iş arayanlar, -Esas mesleğinde çalışmadığı için iş arayanlar, olmak üzere 3 boyutta ele alınmaktadır.<sup>369</sup>

Türkiye’de işgücü piyasasının yapısı ile ilgili tablo incelendiğinde; 1988-2001 yılları arasında, toplam işgücünün % 15’lere yakın bir bölümü, işsizlik ve eksik istihdam nedeniyle tam olarak üretime katılmadığı görülmektedir. Diğer bir ifade ile, var olan beşeri sermayenin % 15’ine yakın bir bölümü atıl durumdadır.

İstihdamın sektörel dağılımına bakıldığında; 1988 yılında % 46,5 olan tarımın payı, 2001 yılında % 36,1 düzeyine gerilerken, 1988 yılında % 37,7 olan hizmetlerin payı 2001 yılında % 45,8 düzeyine yükselmiştir. 1988 yılında % 15,8 olan sanayi sektörünün payı 2001 yılında ancak % 18,1 düzeyine yükselebilmiştir. Görüldüğü gibi sanayi sektörünün payı fevkalade sınırlı bulunmakta ve bu sektörde istihdam artışı çok düşük oranlarda gerçekleşebilmektedir. Tarım sektörünün payında meydana gelen % 10 oranındaki azalma, hizmetler sektöründe % 8, sanayi sektöründe de % 2’lik bir artış oluşturmuştur. Burada dikkat çeken konu tarım sektörünün toplam istihdam içindeki payının oldukça yüksek düzeyde bulunmasıdır. 2001 yılında faal nüfusun % 36’lık bir bölümü tarım sektöründe çalışmasına karşılık, bu sektörün milli gelirden aldığı payın % 13’ler civarında olması, sektör verimliliğinden çok tarımda gizli işsizliğin büyük boyutta olduğunu göstermektedir.

Türkiye’de işsizlik, yeni, uzun süreli ve nitelikli işler yaratma kapasitesindeki sınırlılıktan kaynaklanmaktadır. Türkiye’nin zayıf istihdam yaratma kapasitesinin arkasında ekonominin yapısal sorunları yatmaktadır. Bu yapısal sorunların kaynağını araştırmaya başlanacak ilk nokta imalat sanayiindeki zayıf yatırım performansındadır. İstihdamda uzun süreli ve istikrarlı bir artış yeni yatırımlara dayalı bir verimlilik artışını gerektirmektedir. Türkiye’de ise ekonominin rekabet gücünü artırmak için düşük ücretlere bağımlı olan ve verimlilik artışlarının kapasite kullanım oranlarını artırmaya veya işçi çıkartmaya dayandıran

<sup>368</sup> DİE, “Hanehalkı işgücü anketi temel göstergeleri III. Dönem”, <<http://www.die.gov.tr>>, (Erişim Tarihi: 12.11.2002).

<sup>369</sup> Nusret EKİN, **Türkiye’de Yapay İstihdam ve İstihdam Politikaları**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2000-33, İstanbul, 2000, s.225.



sanayileşme politikaları, uzun vadede yatırım oranını, ekonominin büyüme potansiyelini ve istihdam yaratma kapasitesini de sınırlandırmaktadır. İşsizlikle mücadelede alınacak en gerekli önlem; uzun vadeli ekonomik büyüme ve sanayileşme politikaları oluşturmak ve uygulamaktır.<sup>370</sup>

### c) Ekonomik Büyüme İle İlgili Değerlendirmeler

Ekonomik büyüme; en basit olarak ve doğrudan doğruya “ülkenin halkın istediği mal ve hizmetleri üretebilme gücünü artırmak” olarak tanımlanabilir. Bir ekonominin üretim kapasitesi kaynaklarının nicelik ve niteliğine ve ulaştığı teknolojik düzeye dayandığından, ekonomik büyüme üretim kapasitesinin bu belirtenlerinin genişletilmesi ve geliştirilmesi sürecini içerir.<sup>371</sup>

Bilindiği gibi, bir ulusal ekonomide yaratılan reel milli hasılanın yıldan yıla artmasına, kısaca “ekonomik büyüme”, bu artışın oransal büyüklüğüne de “büyüme hızı”denilmektedir. Büyüme hızı, özellikle ekonominin zaman içindeki gelişimini, çok kabaca da olsa ilk bakışta veren çok yararlı bir araçtır.

Tablo 13 : 1980-2003 Yılları Arasında Türkiye Ekonomisinin Büyüme Hızları

Yıllar	Büyüme Hızı	Yıllar	Büyüme Hızı
1980	-2,8	1992	6,4
1981	4,8	1993	8,1
1982	3,1	1994	-6,1
1983	4,2	1995	8,0
1984	7,1	1996	7,1
1985	4,3	1997	8,3
1986	6,8	1998	3,9
1987	9,8	1999	-6,1
1988	1,5	2000	6,3
1989	1,6	2001	-9,4
1990	9,4	2002	7,8
1991	0,3	2003	5,9

Kaynak: DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2001, s.4.

<sup>370</sup> Hacer ANSAL vdğ., **Türkiye Emek Piyasasının Yapısı ve İşsizlik**, Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı Yayını, Numune Matbaacılık, İstanbul, 2000, s.133-135.

<sup>371</sup> Wallace C. PETERSON, **Gelir İstihdam ve Ekonomik Büyüme**, Çev. Servet MUTLU, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Döner Sermaye İşletmesi Yardımcı Ders Kitapları Yayın No: 145/2, Eskişehir, 1976, s.387.

Daha önceki dönemlerde belirli bir büyüme hızı hedef alınarak, belirlenen hedefe ulaşılması için çaba harcanırken, 1980 sonrası dönemde, daha önceki dönemlerden farklı olarak, büyüme birincil amaç olmaktan çıkarak yerine ihracatın artırılması geçmiş ve büyüme buna bağlı kılınmıştır. Bu dönemde büyüme belirleyen en önemli etken olan sabit sermaye yatırımlarında kamu sektörü değil, özel sektör ve piyasa koşulları egemen kılınmış ve sonuçta büyüme hızı bu koşullar çerçevesinde gerçekleşmiştir.<sup>372</sup> Bu dönemde büyüme hızı, büyük ölçüde inişli-çıkışlı bir eğilim kazanmıştır. Çok yüksek ya da çok düşük büyüme hızlarının görülmesiyle birlikte, büyüme hızı söz konusu dönemin ortalaması olarak yüzde 3,5 dolayında gerçekleşmiştir.

Burada göz önünde bulundurulması gereken diğer önemli bir konu; sadece üretim düzeyinde meydana gelen artışlar değil, kişi başına üretim miktarında meydana gelen artışlardır. Refah açısından önemli olan şey kişi başına yararlanılabilecek mal ve hizmet çıktısı olup olmamasıdır. Bir kişinin refahında bir düzelme olması demek, o kişinin hizmetinde zamanla artan bir mal ve hizmet çıktısı olması demektir. Bu nedenle, en anlamlı ekonomik büyüme ölçüsü kişi başına gerçek çıktı düzeyidir.

Kişi başına temelde bir ekonomik çözümlenme yalnız bir ülkenin üretim potansiyelindeki değişiklikleri ve bu potansiyelin kullanımını değil, aynı zamanda nüfusundaki değişikliklerin çözümlenmesini de gerektirir. Nüfus, çıktı ya da kapasiteden daha hızlı artıyorsa ortalama maddi refah düzeyinde kişi başına temelde bir düzelme olması olanaksızdır.<sup>373</sup> Aşağıda 1980-2003 yılları arasında ülkemizde kişi başına milli gelir ve nüfus artış hızları ile ilgili veriler yer almaktadır.

1980 yılında 1,570 dolar olan kişi başı GSMH, 1985 yılında 1,400 doların altına inmiştir. Bu yıllarda nüfus artış hızının % 2,49 gibi yüksek düzeyde olması, kişi başı GSMH'yı aşağıya çekmiştir. 1986 yılında 1,500 dolar civarı olan kişi başı GSMH, 1990 yılında 2,700 dolar civarına ulaşmıştır. Bu yıllarda nüfus artış hızının da % 2,17 olduğu göz önüne alındığında, kişi başı GSMH'da önemli bir gelişme olduğu görülmektedir. İlk olarak 1993 yılında 3,000 dolar sınırı aşılmış ve hemen ardından 1994'te gelen ekonomik kriz, kişi başı GSMH'yı 2,200 dolar düzeylerine geriletmiştir. 1995 yılından sonra yeniden yükselişe geçen kişi başı GSMH, 1997 ve 1998 yıllarında yeniden 3,000 doların üzerine çıktıktan sonra 1999 ekonomik krizi ile tekrar gerilemeye başlamış ve 2001 ekonomik krizi ile 2,150 dolar

<sup>372</sup> Koray BAŞOL vdğ, **Türkiye Ekonomisi**, TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 1149/608, Eskişehir, 2001, s.86.

<sup>373</sup> PETERSON, age., s.388.

civarına düşmüştür. Kişi başı GSMH, 2002 yılında 2.610 ve 2003 yılında 3.383 dolar olarak gerçekleşmiştir. 2003 yılındaki yükselmenin en önemli nedeni dolar kurundaki gerilemeden kaynaklanmaktadır. 1997 yılında Türkiye'deki nüfus artış hızı, dünya nüfus artış hızı ortalaması olan % 1,7 seviyesine gerileyerek, 2001 yılında % 1,5 civarına düşmüştür. Nüfus artış hızındaki azalmaya rağmen, kişi başı GSMH'nın 3.000 dolar civarlarında seyretmesi olumsuz bir ekonomik büyüme göstergesi olarak değerlendirilebilir.

Tablo 14 : 1980-2003 Yılları Arasında Türkiye'de Kişi Başına GSMH

Yıllar	Kişi Başına GSMH DOLAR \$	Yıllar	Kişi Başına GSMH DOLAR \$
1980	1,570	1992	2,757
1981	1,598	1993	3,065
1982	1,412	1994	2,169
1983	1,299	1995	2,794
1984	1,238	1996	2,947
1985	1,356	1997	3,046
1986	1,487	1998	3,171
1987	1,668	1999	2,839
1988	1,693	2000	2,987
1989	1,979	2001	2,143
1990	2,711	2002	2,610
1991	2,661	2003	3,383

Kaynak:DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2001 s.6., DPT Uluslar arası Ekonomik Göstergeler, TC. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Ankara, 2003, s.10.

Tablo 15 : 1980-2001 Yılları Arasında Türkiye'de Nüfus Artış Hızları

Yıllar	Nüfus artış hızı %
1980-1985	2,49
1985-1990	2,17
1997	1,63
2000	1,56
2001	1,52

Kaynak: DPT Ekonomik ve Sosyal Göstergeler 1950-2001 s.155

2003 yılı sonu itibariyle Türkiye'de mevcut olan ekonomik verileri bir araya getirerek değerlendirdiğimizde; sonuçların arzulanan düzeylerde olmadığı görülmektedir. Şüphesiz bir ekonomide uygulanan iktisat politikasının tek aracı vergi politikası değildir. Vergi politikası, maliye politikasının araçlarından sadece biridir. Ayrıca maliye politikası ile para politikasının da uyum içinde uygulanması gerekmektedir. Ancak ortaya çıkan bu olumsuz sonuçlar içinde vergi politikasının da bir payı olduğu kabul edilmesi gereken bir gerçektir.

## 2. Türk Vergi Sisteminin Vergilemenin Sosyal Amacı Açısından Analizi

Vergilemenin sosyal amacı özellikle piyasa mekanizmasının gerçekleştiremediği adil gelir ve servet dağılımının sağlanması bakımından büyük önem taşımaktadır. Piyasa ekonomisi kurallarına göre gerçekleşen bir gelir ve servet dağılımı her zaman adil olmamaktadır. Bunun için devletin gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme yönünde piyasaya müdahale etmesi gerekir. Çünkü, adil ve dengeli bir gelir ve servet dağılımının gerçekleştirilmesi sosyal devlet anlayışının ve sosyal adaletin bir gereği olmaktadır. Gelirin yeniden dağılımını sağlayan araçlardan bir tanesi de vergi politikalarıdır. Zira, verginin sosyal amacı, gider politikası önlemleriyle yeterli düzeyde gerçekleştirilemeyen gelir ve servetin ekonomik yönden güçsüz olanların lehine, politik olarak istenilen düzeyde dağıtılmasını sağlamaktır.<sup>374</sup>

Gelir dağılımına en önemli etkide bulunan üretim süreci, büyük ölçüde hükümetler ve piyasalar arasındaki karşılıklı etkileşime bağlı bulunmaktadır. Hükümetler; vergiler, transferler ve düzenleyici politikalar yoluyla fiziksel ve beşeri kaynak tahsisini etkilemektedirler. Piyasalar ilk aşamada kendi dinamiklerine uygun olarak kaynakları tahsis ederek, kaynak fiyatlarını oluşturmakta ve dolaylı vergileri şekillendirmektedirler. Hükümetler ise vergiler ve transferler yoluyla gelir dağılımını tekrar değiştirebilmektedirler. Bu anlamda gelir dağılımının kamu müdahalesi olmadan piyasa koşullarında oluşan ilk yapısı yanında, devletin uyguladığı politikalarla oluşan ikinci bir yapısı da bulunmaktadır. Bu ikinci yapı gelirin yeniden dağılımı olarak bilinmektedir.

Gerek ülkeler arasında karşılaştırma yapmak gerekse bir ülkenin gelir dağılımındaki dengesizliğinin zaman içindeki seyrini izlemek için Gini, kendi adıyla anılan bir katsayı kullanmıştır. Bir ülkede gelir dağılımındaki adaletsizlik ne kadar fazlaysa Gini katsayısı o kadar büyüktür. Bu katsayı sıfıra yaklaştıkça, gelir dağılımındaki adaletsizliğin azaldığı anlamı ortaya çıkar. Bu bağlamda, 1987'den 2000 yılına çıkarken Gini katsayısı yükselmiş olup, bu da ülkemizdeki gelir dağılımının bozulduğunu işaret etmektedir ki, bu 2000 yılı için 0,52'dir.<sup>375</sup> Bu katsayı 2002 yılında 0,44 olarak gerçekleşmiştir.

Gelir dağılımındaki bozukluk, başta enflasyon olmak üzere nüfus artışı, işsizlik, piyasa yapısı, kayıt dışı ekonominin yaygınlaşması ve vergilendirme politikalarından

<sup>374</sup> Fritz NEUMARK, **Vergi Politikası**, Çeviren: İclal Cankorel, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, No: 2090/357153, İstanbul, 1975, s.21.

<sup>375</sup> Orhan ŞENER, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2001, s.443.

kaynaklanmaktadır. Böyle bir gelir dağılımı tablosunun mevcut olduğu bir durumda, devlet vergileme yoluyla sağladığı gelirlerinin bir kısmını çeşitli kamu harcamaları şeklinde düşük gelir gruplarına veya hiç geliri olmayanlara transfer harcamaları şeklinde aktarabilmektedir. Bazen de finansmanı vergi gelirleriyle karşılanan mal ve hizmetleri düşük gelirlilere bedelsiz, ya da düşük bedelle yani maliyet bedelinin altında satmak suretiyle de gelir dağılımında adalet sağlamaya çalışabilir. Ayrıca, toplumu oluşturan kişiler arasında vergi yükünün adil dağılımının sağlanması için gerekli önlemlerin alınması da büyük önem taşımaktadır. Nitekim gelir vergisi sistemlerinde “en az geçim indirimi” veya “genel indirim”, “artan oranlılık” ve emek gelirlerinin sermaye gelirlerine nazaran daha hafif vergilendirilmesini teşkil eden “ayırma ilkesinin” uygulanmasının adil bir vergilemenin gerçekleşmesinde önemi büyüktür. Bu hususun gerçekleşmesi için yüksek gelir elde edenlerden daha yüksek oranda ve daha fazla vergi alınması suretiyle orta ve düşük gelirlilerin vergi yükünü hafifletmek gerekmektedir.<sup>376</sup>

Tablo 16 : Yıllara ve Hane Gelirlerinin % 20'lik Dilimlere Göre Dağılımı

Gelir Grupları	1963 DPT-1	1968 DPT-2	1973 DPT-3	1986 TUSİAD-4	1987 DİE-5	1994 DİE-6	2002 DİE -7
En düşük % 20	4,5	3,0	3,5	3,9	5,2	4,9	5,3
2. % 20	8,5	7,11	8,0	8,4	9,6	8,6	9,8
3. % 20	11,5	10,0	12,5	12,6	14,0	12,6	14
4.% 20	18,5	20,0	19,5	19,2	21,2	19,0	20,8
En yüksek % 20	57,0	60,0	56,0	55,9	50,0	54,0	50,1
Gini katsayısı	0,55	0,56	0,51	0,46	0,43	0,49	0,44

Tablo için kaynaklar:

- 1-T. Çavuşoğlu, Y. Hamurdan, **Gelir Dağılımı Araştırması 1963**, DPT, Ankara, 1966.
- 2-T. Bulutay, S. Timur, H. Ersel, **Türkiye’de Gelir Dağılımı 1968**, SBF, Ankara, 1971.
- 3-DPT, **Gelir Dağılımı 1971**, Ankara, 1973.
- 4-Y. Ersel, H. Fişek, E. Kalaycıoğlu, **Türkiye’de Sosyo-Ekonomik Öncelikler, Hane Gelirleri, Harcama ve Sosyo-Ekonomik İhtiyaçlar Üzerine Araştırma Dizisi**, Cilt 2, TUSİAD, İstanbul, 1968.
- 5-DİE, **Hanehalkı Gelir ve Tüketim Harcamaları Anketi Gelir Dağılımı 1987**, Ankara, 1990.
- 6-DİE, **1994 Hanehalkı Gelir Dağılımı Anketi Geçici Sonuçları**, Haber Bülteni, Ankara, 1996.
- 7-Orhan Şener, **Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, Beta Yayınları, 7.Baskı, İstanbul, 2001.
- 8-DİE, “2002 Hanehalkı Bütçe Anketi Gelir Dağılımı Sonuçları”, <<http://www.die.gov.tr>>, (Erişim Tarihi: 6.11.2003).

Vergilemenin sosyal amacının gerçekleştirilebilmesi için yukarıda açıklananların tersine olarak, Türkiye’de “en az geçim indirimi” uygulamadan kaldırılmıştır. Vergi yükü ile ilgili açıklamalarımızda da belirtmiş olduğumuz gibi, emek gelirlerinin sermaye gelirlerine

<sup>376</sup> AKSOY, age., s.174.

nazaran daha hafif vergilendirilmesini teşkil eden “ayırma ilkesi” de tersine uygulanmaktadır. Çünkü, 2003 yılının sonunda, asgari ücretle çalışan ve brüt olarak aylık 306,000,000 lira gelir elde eden bir kişi gelir vergisini tam olarak öderken, ortalama olarak aylık 26,2 milyar lira hazine bonusu geliri elde eden bir kişi hiç gelir vergisi ödememektedir. Bu durumun vergilemenin sosyal amacı ile bağdaşır bir yanı bulunmamaktadır.

Vergi politikasının gelir dağılımı üzerindeki etkinliği, kuşkusuz mükellef tabanının genişliğine de bağlıdır. Türk vergi sisteminde yer alan yoğun istisna ve muafiyetler ile birlikte vergi konusunun dar tutulması ve kayıt dışı ekonominin büyük boyutlara varması, vergi yükünün ödeme gücü olan herkese adaletli bir şekilde dağıtılmasını öngören “verginin genellik ilkesine” aykırılık teşkil ederek, vergide adaletsiz bir yapının meydana gelmesinin nedenlerinden biri olmuştur.<sup>377</sup>

## **II-TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARININ VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Türkiye’de 1980’li yıllarda dışa açık büyüme stratejisinin benimsenmesinin bir gereği olarak, vergi sistemi de bu yönde düzenlenmeye başlanmıştır; verginin ekonomik ve sosyal fonksiyonları ön plana çıkarılmıştır. Bu gelişmelere paralel olarak, vergi sisteminde ekonomik, sosyal ve idari gerekçelerle çeşitli istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verilmiştir. Başlangıçta belirli hedeflerin gerçekleştirilmesi için uygulamaya konan istisna ve muafiyetlerin, ortaya çıkardığı sonuçlar itibarıyla değerlendirilmesi büyük önem taşımaktadır. Burada, belirtilen amaçlar için uygulamaya konulan istisnaların söz konusu amaçlara ne derece etkide bulunduğu araştırılacaktır. Bu durumda yapılması gereken öncelikle istisna ve muafiyet uygulamaları neticesinde alınmasından vazgeçilen vergi gelirlerinin belirlenmesi ve bu rakamların analiz edilmesi olmalıdır. Ancak vergi sistemimizde istisna uygulamaları ile ilgili olarak belirli verilere ulaşmak mümkün olsa da, muafiyet uygulamaları ile ilgili olarak aynı durum geçerli değildir. Dolayısıyla bu çalışmada yapacağımız değerlendirmeler ölçülebilen vergi istisnaları ile sınırlı olmak durumundadır.

<sup>377</sup> Mehmet YÜCE, “Türkiye’de Gelir Dağılımındaki Adaletsizliğin İzlenen Vergi ve Harcama Politikaları ile Bağlantısı”, < <http://www.isguc.org/myuce3.htm> >, (Erişim Tarihi : 25.11.2003).

A) GELİR VERGİSİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARININ VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Gelir Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri Ve Önemi

Türk vergi sisteminde, gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinin payları önemli bir yer tutmaktadır. Bu üç verginin paylarının son on sekiz yıllık ortalaması, yaklaşık olarak yüzde yetmiş dört civarında gerçekleşmiştir. Bu yüzde yetmiş dördlük bölümün yüzde otuz dördlük kısmını gelir vergisi karşılamıştır. Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının son on sekiz yıllık ortalaması (1985-2002 yılları arası) yaklaşık olarak yüzde otuz dört civarındadır. 2002 yılında gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı % 23 olarak gerçekleşmiştir. Görüldüğü gibi gelir vergisi, vergi gelirlerinin üçte birinden fazlasını tek başına karşılayan büyük bir öneme sahiptir.

Tablo 17 : Gelir Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payları

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı Toplamı	Gelir Vergisi Payı %	Gelir, Kurumlar ve KDV Toplam Payı %
1985	100	34,6	71,1
1986	100	35,2	77,4
1987	100	34,2	77,3
1988	100	33,7	78
1989	100	38,6	78
1990	100	41	78,5
1991	100	42,4	80,4
1992	100	42,4	79,3
1993	100	40,4	78,6
1994	100	30,9	68,5
1995	100	30,4	72,7
1996	100	30,1	71,7
1997	100	31,6	72,9
1998	100	37,7	75,4
1999	100	33,3	72
2000	100	23,4	63,9
2001	100	29,1	69,6
2002	100	23	66,6

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, (Erişim Tarihi:16.04.2004).

Gelir vergisi, genel bütçe vergi gelirlerinin yüzde otuz dörde yakın bir kısmını tek başına karşılarken, vergilemenin mali amacı üzerinde ne kadar büyük bir öneme sahip olduğunu göstermektedir. Söz konusu yıllarda, gelir vergisi tahsilatındaki artışlar, GSMH’da meydana gelen artışları bire bir izlemiş ve birim esneklik oluşmuştur(ortalama 1,04). Vergi sisteminin özel sektörden kaynak aktarma potansiyeli, milli gelir artışı karşısında vergi gelirlerinin artış hızını gösteren, gelir esnekliği katsayısı ile ölçülmektedir. Milli gelir artışları karşısında, kamu harcamalarını vergiler yoluyla artırabilmek için vergilerin gelir esnekliğinin 1’den büyük olması gereklidir. Kamu harcamalarının artışı düşük gelir düzeyine sahip toplum kesimleri açısından önemli bir fayda sağlamaktadır. Türkiye’de genel bütçe vergi gelirlerinin GSMH’ya göre esneklikleri genellikle 1 civarındadır. Ancak burada önemli olan nokta, vergilerin kaynağını ağırlıklı olarak hangi toplum kesiminin oluşturduğudur.<sup>378</sup>

Tablo 18 : Gelir Vergisi Tahsilatının GSMH’ya Göre Esneklikleri

Yıllar	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
Esneklik	0.40	1.32	1.01	0.77	1.35	1.22	1.33	1.08	0.96
Yıllar	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Esneklik	0.75	0.80	1.16	1.27	1.61	0.90	0.43	2.13	0.34

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>, (Erişim Tarihi:16.04.2004).

## 2. 1997-2002 Döneminde Gelir Vergisi Beyanname Özet Bilgileri

Tablo 19 : 1997-2002 Yılları Beyanname Özet Bilgileri (Milyon TL)

Yıllar	Değerlendirilen Beyanname Sayısı	Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	Hesaplanan Gelir Vergisi
1997	1.427,809	1.453.834.274	553.197.290
1998	1.422,969	1.473.110.087	581.033.351
1999	1.287,806	3.035.335.181	794.207.598
2000	1.367,197	3.525.620.342	996.413.967
2001	1.358,790	5.251.591.321	1.467.281.412
2002	1.284.415	4.380.837.429	1.339.799.644
<b>Toplam</b>	<b>8.148.986</b>	<b>19.120.328.634</b>	<b>5.731.933.262</b>

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>,

(Erişim Tarihi:17.04.2004). Türkiye Geneli Beyanname Özet Bilgileri Tablolarından Oluşturulmuştur.

1997-2002 yıllarına ait Türkiye Geneli Gelir Vergisi Beyanname Özetleri tablolarından oluşturulan verilere göre; altı yılda toplam olarak değerlendirilen beyanname

<sup>378</sup> ADANUR AKLAN, agm., s.7.



sayısı 8.148.986 adet olup; 19.120.328.634 milyon lira vergiye tabi gelir (matrah) belirlenerek, 5.731.933.262 milyon lira gelir vergisi hesaplanmıştır. Hesaplanan gelir vergisinin matraha oranı % 30 dur. Diğer bir ifadeyle, vergiye tabi olan gelirin toplamına ortalama olarak % 30 oranı uygulanmıştır.

### 3. Gelir Vergisinde Ölçülebilir Vergi İstisnaları

Gelir vergisi beyanname özetlerinde, diğer istisnalar ile ilgili ayrıntılı bilgiler yer almazken gayrimenkul sermaye iratları ile ilgili olarak ayrıntılı bilgiler yer almaktadır. Bu bilgiler değerlendirilerek 1998-2001 yıllarında bahse konu istisnalar nedeniyle alınmasından vazgeçilen vergilerin miktarları aşağıda yaklaşık olarak hesaplanmıştır. Söz konusu olan dört yılda; 612,6 trilyon lira GMSİ'den kaynaklanan gelir vergisi hesaplanırken, 87 trilyon liralık bir vergi alacağından istisna nedeniyle vazgeçilmiştir.

Tablo 20 : 1998-2001 Yıllarında Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulaması Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	Değerlendirilen Beyanname Sayısı	Beyan Edilen Gayrisafi İratlar Toplamı	Vergiden İstisna Edilen Tutar	Giderler ve Diğer İndirimler	Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	Hesaplanan Gelir Vergisi	İstisna Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Gelir Vergisi
1998	261,576	271,968,184	81,465,555	53,711,530	136,791,099	53,962,476	12,219,833
1999	300,829	542,717,372	116,512,335	101,394,682	324,810,355	83,480,107	17,476,850
2000	330,260	1,082,221,131	192,652,639	167,963,785	721,604,707	198,472,658	28,897,895
2001	345,859	1,464,258,384	189,989,739	321,065,817	953,202,828	276,724,583	28,498,460
<b>Toplam</b>	<b>1,238,524</b>	<b>3,361,165,071</b>	<b>580,620,268</b>	<b>644,135,814</b>	<b>2,136,408,989</b>	<b>612,639,824</b>	<b>87,093,038</b>

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>,

(Erişim Tarihi:17.04.2004). Türkiye Genel Beyanname Özet Bilgileri Tablolarından Oluşturulmuştur. İstisna nedeniyle alınmasından vazgeçilen gelir vergisinin hesabında, istisna tutarı üzerinden % 25 gider indirimi yapıldıktan sonra kalan tutarın % 20 oranına tabi olduğu varsayılmıştır.

1998-2001 yıllarında hesaplanan gelir vergisinin vergiye tabi gelire oranı % 28.9 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran GMSİ İstisna tutarları indirildikten sonra bulunan rakamlardır. GMSİ İstisnasının uygulanmadığı varsayımı altında, hesaplanan gelir vergisinin vergiye tabi gelire oranı % 27.6 olarak bulunmaktadır. Diğer bir ifade ile, GMSİ İstisnası uygulaması, söz konusu yıllarda gelir vergisi oranını efektif olarak % 1.3 oranında aşağıya çekmiştir.

Bu istisna dar kapsamlı bir şekilde uygulanmasına rağmen, GMSİ olarak alınan verginin yedide biri oranında vergi kaybına yol açmıştır. Zira, istisna sadece mesken olarak

kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirler için söz konusu olup, işyeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen gelirlere uygulanmamaktadır. Ayrıca, ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar bu istisnadan yararlanamamaktadırlar.

Kendisinin oturduğu konuttan başka konuta sahip olan ve bunları kiraya vererek gelir elde eden kişilerin vergi ödeme gücüne sahip olduğu ve gerekli şekli mükellefiyeti yerine getirebilecekleri göz önüne alınarak bu istisnanın kaldırılması uygun olacaktır. Ayrıca, aynı durumda olanlara farklı muamele yapılması gibi bir durumu da ortadan kaldıracaktır. Aynı zamanda istisna kapsamına girmediği halde, bu istisna şemsiyesi altına girenlerin de vergilendirilmesi sağlanabilecektir.

## B) KURUMLAR VERGİSİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARININ VERGİLEMEİNİN MALİ AMACI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

### 1. Kurumlar Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri Ve Önemi

Tablo 21 : Kurumlar Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı Toplamı	Kurumlar Vergisi Payı %	Gelir, Kurumlar ve KDV Toplam Payı %
1985	100	11,7	71,1
1986	100	15,9	77,4
1987	100	14,7	77,3
1988	100	14,9	78
1989	100	14,1	78
1990	100	10,2	78,5
1991	100	9,0	80,4
1992	100	7,1	79,3
1993	100	7,2	78,6
1994	100	7,5	68,5
1995	100	9,5	72,7
1996	100	8,4	71,7
1997	100	8,3	72,9
1998	100	8,1	75,4
1999	100	10,5	72
2000	100	8,9	63,9
2001	100	9,3	69,6
2002	100	9,3	66,6

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>,

(Erişim Tarihi:18.04.2004).

1985-2002 yılları arasında kurumlar vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı ortalama olarak % 10.3 olarak gerçekleşmiştir. 1985-2002 yılları arasında, kurumlar vergisi gelirlerinin GSMH'ya göre esneklikleri 1.13 olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu olan yıllarda

kurumlar vergisi gelirleri GSMH'yi birebirden fazla bir oranda izleyerek hazineye gelir sağlamıştır.

Tablo 22 : Kurumlar Vergisi Gelirleri Tahsilatının GSMH'ya Göre Esneklikleri

Yıllar	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	Ort.
Esneklik	1,09	2,50	0,87	0,82	0,89	0,40	0,88	0,58	0,11	
Yıllar	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	
Esneklik	1,37	1,32	0,92	1,14	1,08	2,31	0,86	1,38	0,94	1,13

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>,

(Erişim Tarihi:18.04.2004).

## 2. 1997-2001 Döneminde Kurumlar Vergisi Beyanname Özet Bilgileri

Tablo 23 : 1997-2001 Yılları Kurumlar Vergisi Beyanname Özet Bilgileri (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001
Değerlendirilen Beyanname Sayısı	345,176	385,234	397,413	419,495	432,746
Kurumlar Vergisi Matrahı	2,491,279,515	4,297,562,988	8,922,471,692	9,986,583,309	20,040,432,700
Hesaplanan Kurumlar Ver.	621,811,388	1,087,506,984	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740
İştirak kazançları istisnası	372,360,509	425,470,349	733,038,031	1,466,739,649	1,670,166,670
Y.Fon ve Ort. Portföy işl. Kazancı ist. KVK 8/4	1,378,108	741,447,948	3,378,025,278	3,020,207,647	3,509,305,219
R.H. Kupon Satış Kz. Emisy. Primi ist. KVK. 8/5	48,008,186	96,259,929	103,804,804	141,654,864	44,986,605
OHAL Bölğ. Yatırım Yapan Kurumlar İstisnası	-----	-----	38,471,837	106,243,705	277,082,325
İştirak Hisseleri ve Gâyrimenkul Satış Kaz. İst. KVK.23- 28/a	217,823,107	471,354,036	261,925,903	1,046,035,440	833,621,472
Yurtdışı İnşaat Onarım İst.KVK.Geç.24	11,440,128	11,109,127	18,958,270	43,966,657	64,522,960
Risturn ist.KVK 8/2	8,480,762	8,164,067	34,333,491	19,634,270	72,217,829
Yatırım İndirimi İst. GVK.Md.1-6	943,395,714	2,504,635,853	3,653,631,663	3,557,987,242	5,865,575,520
Diğer ind. Ve istisnalar	1,887,012,014	1,893,421,135	1,602,101,680	3,727,394,132	5,990,057,227
Diğer İndirimler	30,138,845	134,956,677	257,601,097	397,676,822	2,105,451,925

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>,

(Erişim Tarihi:18.04.2004).

1997-2001 yıllarında, 1.980.064 adet kurumlar vergisi beyannamesi değerlendirilerek, 45.738.330.204 milyon liralık kurumlar vergisi matrahı belirlenmiş olup, bu matrah üzerinden 13.708.867.401 milyon lira kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Toplam rakamlar dikkate alındığında, beş yıllık dönemin ortalaması olarak kurumlar vergisi oranı % 30 olarak gerçekleşmiştir.

### 3. Kurumlar Vergisinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları

Yukarıda hesaplanan kurumlar vergisi matrah ve oranı ile ilgili rakamlar, istisnalardan yararlanıldıktan sonra gerçekleşen rakamlardır. Yararlanılan istisnalar nedeniyle alınmasından vazgeçilen vergiler, her bir istisna için ayrı olarak hesaplanacaktır.

#### a) İştirak Kazançları İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Tablo 24 : İştirak Kazançları İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001	Ortalama	
1	İstisna tutarı	372,360,509	425,470,349	733,038,031	1,466,739,649	1,670,166,670	
2	Vergi oranı	%25	%25	%30	%30	% 30	
3	Alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı (1x2)	93,090,127	106,367,587	219,911,409	440,021,894	501,050,001	
4	Hesaplanan kurumlar vergisi	621,811,388	1,087,506,984	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740	
5	Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3/4)	% 15	% 10	% 8	% 15	% 8	% 11,2

Tablo 24'de görüldüğü gibi, iştirak kazançları istisnası uygulanması nedeniyle, söz konusu olan beş yıllık dönemde ortalama olarak alınan kurumlar vergisinin % 11,2'si tutarında bir verginin alınmasından vazgeçilmiştir. Bu istisnanın uygulanma amacı; aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesi anlamına gelen mükerrer vergilendirmeyi önlemek olduğu göz

önüne alındığında, istisna nedeniyle hiç vergiye tabi tutulmayan bir kazancın bulunmadığı ve aynı kazancın ikinci defa vergilendirilmesinin önlendiği görülmektedir.

**b) Yatırım Fonları Ve Yatırım Ortaklıkları Portföy İşletmeciliği Kazançları İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri**

Söz konusu olan beş yıllık dönemde, hesaplanan kurumlar vergisinin yaklaşık olarak % 20'si tutarında bir vergi, yatırım fon ve ortaklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazanç istisnası nedeniyle alınmamıştır. Bu istisna rakamları içerisinde sadece B tipi yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları için % 10 oranında gelir vergisi stopajı uygulanmakta, diğerlerinde herhangi bir vergi yükümlülüğü bulunmamaktadır.

**Tablo 25 : Yatırım Fonları ve Yatırım Ortaklıkları Portföy İşletmeciliği Kazançları İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)**

Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001	Ortalama
1 İstisna tutarı	1,378,108	741,447,948	3,378,025,278	3,020,207,647	3,509,305,219	
2 Vergi oranı	%25	%25	%30	%30	% 30	
3 Alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı (1x2)	344,527	185,361,987	1,013,407,583	906,062,294	1,052,791,565	
4 Hesaplanan kurumlar vergisi	621,811,388	1,087,506,984	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740	
5 Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3/4)	% 0,05	% 17	% 37	% 30	% 16	% 20

Bilindiği gibi, yabancı para ve altın alım satımı yapan “döviz yatırım fonlarının” söz konusu istisnadan yararlanmaları olanaklı değildir. 3824 Sayılı Kanunun bu konuda getirdiği en önemli yenilik, menkul kıymetler yatırım fonlarının % 25'i hisse senedinden oluşanlar ve diğerleri diye ikiye ayırmasıdır. Böylece, özellikle hisse senedi ağırlıklı fonların vergi yönünden teşvik edilmesi dolayısıyla, menkul kıymetler borsasının bu durumdan olumlu olarak etkilenmesi mümkün olabilir.<sup>379</sup>

<sup>379</sup> UZAY, agm., s.279.

1989-1999 yılları arasında yatırım fon ve ortaklıklarının sayıları ve portföy değerleri itibariyle hızlı bir gelişme gösterdiği görülmektedir. 1989 yılında 36 olan fon sayısı, 1999 yılında 7,2 kat artarak 259'a ulaşmıştır. Fon portföy değeri ise; 441,186 milyon liradan, 892,823,000 milyon liraya ulaşarak 2,023 katlık bir artış göstermiştir. Bu gelişmenin altında, sağlanan vergi avantajlarının önemi küçümsenmeyecek büyüklüktedir. 1997-2001 yılları arasında sadece bu istisna nedeniyle hesaplanan kurumlar vergisinin yaklaşık % 20'si kadar bir verginin alınmasından vazgeçildiği hesaplanmıştır. Böylece, özellikle küçük tasarrufların yatırım imkanlarını artırarak, yatırıma dönüşmeleri sağlanmıştır.

Tablo 26 :Yıllar İtibariyle Yatırım Fonu Sayıları ve Portföy Değerleri

Yıllar	Faaliyette Bulunan Fon Sayısı	Fon Portföy Değeri (milyon lira)
1989	36	441,186
1990	71	1,515,131
1991	73	1,628,041
1992	78	2,982,409
1993	86	15,178,538
1994	91	27,880,283
1995	108	37,090,600
1996	138	124,176,600
1997	174	212,889,400
1998	234	507,998,104
1999	259	892,823,000

Kaynak: Sermaye Piyasası Kurulu Bültenleri, Türk Mali Sisteminin Temel Göstergeleri, Hazine Müsteşarlığı, 1989-1999.

#### c) Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı Ve Emisyon Primleri İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Bu iki istisna farklı özelliklere sahip olmalarına rağmen, beyanname özetlerinde birleştirilerek aynı satıra alınmışlardır. Rüçhan hakkı kupon satış kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulurken, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre % 18 oranında stopaja tabi tutulmuştur. (Rüçhan hakkı kupon satış kazançları, 1997 ve 1998 yıllarında % 10, 1999 yılında % 15, 2000 ve 2001 yıllarında ise % 18 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulmuştur. Burada iki istisna rakamı toplam olarak verildiğinden, sadece rüçhan hakkı kupon satış kazançlarının ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle rüçhan hakkı kupon satışlarına uygulanan gelir vergisi stopajı göz ardı edilmektedir). Emisyon primleri ise,

kurumlar vergisinden istisna tutulmakla birlikte, gelir vergisi stopajına da tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla farklı özellikleri bulunan iki istisnanın aynı rakamlar altında yorumlanarak değerlendirilmesinde bir miktar sapma olması olağandır.

Söz konusu olan beş yıllık dönemde, hesaplanan kurumlar vergisinin binde 13'ü tutarında bir vergi alacağından vazgeçilmiştir. Rüçhan hakkı kupon satış kazançlarının % 18 oranında gelir vergisi stopajına tabi olduğu göz önüne alındığında, istisna uygulamasıyla kurumların sağlayacağı vergi avantajı önemini yitirmiş olmaktadır. Kurumlar vergisi oranı % 30, ve bu yüzde otuz üzerinden ayrıca yüzde on fon payı hesaplandığı için, söz konusu olan bu kazançlarda % 13,2 oranında daha az vergi ödenmiş olmaktadır.

Tablo 27 : Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazancı ve Emisyon Primi İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

	Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001	Orta lama
1	İstisna tutarı	48,008,186	96,259,929	103,804,804	141,654,864	44,986,605	
2	Vergi oranı	%25	%25	%30	%30	% 30	
3	Alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı (1x2)	12,002,046	24,064,982	31,141,441	42,496,459	13,495,981	
4	Hesaplanan kurumlar vergisi	621,811,388	1,087,506,984	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740	
5	Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3/4)	% 0,19	% 0,22	% 0,11	% 0,14	% 0,02	% 0,13

#### d) Olağanüstü Hal Bölgesinde Ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yatırımlarla İlgili İstisna Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

1.1.1998-31.12.2000 tarihleri arasında uygulanmak üzere OHAL Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla sadece bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları, işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi Kurumlar Vergisinden istisna edilmiştir. Yatırım dönemi fiilen sona ermesine rağmen, istisnadan yararlanma süresi 2004 yılı sonuna kadar devam edecektir. 31.12.2000

tarihinde belirtilen koşullara sahip olarak işe başlayan bir kurumlar vergisi mükellefi, 31.12.2004 tarihine kadar söz konusu istisnadan yararlanma hakkına sahip olacaktır. 1999-2001 yılları arasında söz konusu istisnadan yararlanılmıştır. Üç yıllık dönemde söz konusu istisna uygulaması nedeniyle ortalama olarak hesaplanan kurumlar vergisinin binde dokuzu civarında bir verginin alınmasından vazgeçilmiştir. Yeni bir işe başlamak için göz önünde bulundurulacak çok başka faktörler bulunduğundan, uygulanan bu istisnanın amacına ulaşım ulaşmadığı tartışmalı bir konudur.

Tablo 28 : OHAL Bölgesi ve KÖY'lerde Yatırımlarla İlgili İstisnalar Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Kurumlar Vergisi (Milyon TL)

	Yıllar	1999	2000	2001	Ortalama
1	İstisna tutarı	38,471,837	106,243,705	277,082,325	
2	Vergi oranı	% 30	% 30	% 30	
3	Alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı (1x2)	11,541,551	31,873,111	83,124,697	
4	Hesaplanan kurumlar vergisi	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740	
5	Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3/4)	% 0,04	% 0,10	% 0,13	% 0,9

Vergi ile belirli bölgelerde yatırımlar daha fazla teşvik edilmesine rağmen, bu bölgelerdeki yatırımların teşvik nedeniyle diğer bölgelere nazaran daha fazla arttığına ilişkin kuvvetli bir kanıt henüz elde edilememiştir. Dolayısıyla böyle bir istisna uygulaması gereksiz bir vergi harcaması özelliği taşımaktadır.<sup>380</sup>

#### e) İştirak Hisseleri Ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Bilindiği üzere kurumların iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerinin satışından sağlanan kârların kurum sermayesine eklenmesi öteden beri teşvik edilmekte, sermayeye eklenen bu kazançlar vergi dışı tutulmaktadır. 1987 yılında 3332 sayılı Kanunla başlatılan bu teşvik; önce KVK Geçici 10. Madde ile süreli olarak getirilmiştir. Sonra, KVK Geçici 18. Madde ile yine süreli olarak devam ettirilerek, KVK 8.Madde'ye eklenen 18. bent ile daimi hale getirilmiştir. 3946 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle KVK'nın 8. Maddesi yeniden düzenlenirken, 18. bende yer verilmemiş; böylece sözü edilen teşvik kaldırılmıştır. Ancak aynı

<sup>380</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Vergi Harcamaları 2001 yılı, s.vi.



kanunun geçici 21. Maddesinin “d” bendi ile 1993 yılında yapılan vadeli satışlar bakımından, istisna uygulamasının 1994 ve 1995 yıllarına sarkabileceği hükme bağlanmıştır. 4108 sayılı Kanunla KVK’ya eklenen Geçici 23. madde ile 1.1.1994-31.12.1998 tarihleri arasında süreli olarak uygulanan söz konusu istisna, 4444 sayılı Kanunla KVK’ya eklenen Geçici 28. madde ile 31.12.2002 tarihine kadar kesintisiz olarak uygulanmış ve gelmiştir. 1997-2001 yılları arasında söz konusu istisnanın uygulanması nedeniyle alınmasından vazgeçilen vergilerin hesabı aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir.

Tablo 29 : Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarına İlişkin İstisna Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Kurumlar Vergisi (Milyon TL)

	Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001	ORT
1	İstisna tutarı	217,823,107	471,354,036	261,925,903	1,046,035,440	833,621,472	
2	Vergi oranı	%25	%25	%30	%30	% 30	
3	Alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı (1x2)	54,455,776	117,838,509	78,577,770	313,810,632	250,086,441	
4	Uygulanan Gelir Vergisi Stopaj Oranı	% 10	% 10	% 15	% 15	% 15	
5	Yapılan Gelir Vergisi Stopajı (1x4)	21,782,310	47,135,403	39,288,885	156,905,316	125,043,220	
6	Hesaplanan kurumlar vergisi	621,811,388	1,087,506,984	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740	
7	Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3/6)	% 8,7	% 10,8	% 2,9	% 10,4	% 3,9	% 7,3
8	Yapılan gelir vergisi stopajı sonrasında ortaya çıkan net maliyetin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3-5/6)	% 5,2	% 6,5	% 1,4	% 5,2	% 1,9	% 4

Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançlarına İlişkin İstisna nedeniyle, 1997-2001 yıllarında 814,769,128 milyon liralık kurumlar vergisinin alınmasından vazgeçilmiştir. Söz konusu olan beş yıllık dönemde, alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı % 7,3 olarak gerçekleşmiştir. Ancak, kurumlar vergisinden istisna edilen bu tutarlar üzerinden, 390,155,334 milyon lira gelir vergisi stopajı yapılmıştır. Stopaj

uygulanması sonrasında, net maliyetin hesaplanan kurumlar vergisine oranı % 4'e düşmüştür. Sonuç itibariyle net olarak 424,613,794 milyon liralık vergi alacağından vazgeçilirken, 2,830,759,958 milyon liranın kurumların sermayelerine ilave edilerek, sermaye yapılarını güçlendirmelerine katkı sağlanmış olmaktadır. Bunun yanı sıra, söz konusu istisnanın uygulanmaması durumunda ödenmesi gereken 81,4 trilyon liralık fon tutarı, istisna uygulaması dolayısıyla 39 trilyon olarak gerçekleşmiştir.

f) Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj Ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan ve 1.1.1994-31.12.2003 tarihleri arasında Türkiye'de genel netice hesaplarına intikal ettirilen kazançlar, bu işlerle ilgili hasılatın en az % 15'inin kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin belgelenmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanma şartları ve istisnanın uygulanması ile ilgili açıklamalar kurumlar vergisi istisnaları ile ilgili bölümde yapılmıştır. (Yeni yapılan düzenlemeyle, halen KVK Geçici 24. maddesinde yer alan ve 31.12.2003 tarihinde uygulaması sona ermiş bulunan istisna hükmü sürekli hale getirilmiş, ayrıca yeni düzenlemede yurt dışında elde edilen hasılatın % 15'inin Türkiye'ye getirilmesi şartı da kaldırılmıştır. Söz konusu düzenleme 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olup, 2003 yılında elde edilen bu tür kazançlara Geçici 24. madde hükmünün uygulanmasına devam edilecektir).

Bu hükümler uyarınca söz konusu istisnadan yararlanılarak, kurumlar açısından sağlanan avantaj, devlet açısından alınmasından vazgeçilen vergilerin hesabı aşağıdadır. Söz konusu olan dönemde, 43,871,679 milyon liralık kurumlar vergisinin alınmasından vazgeçilmiştir. Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı onbinde 3 olarak gerçekleşmiştir. Aynı dönemde 11,999,769 milyon lira gelir vergisi stopajı yapılmış olup, yapılan gelir vergisi stopajı sonrasında ortaya çıkan net maliyetin hesaplanan kurumlar vergisine oranı onbinde 2 olarak gerçekleşmiştir. Aynı zamanda, istisnanın uygulanmaması durumunda ödenmesi gereken 43,8 trilyon liralık fon tutarı, istisna uygulaması nedeniyle 11,9 trilyon lira olarak gerçekleşmiştir.

İstisna uygulaması sonucunda, kurumların yurt dışında yapmış oldukları inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden elde ettikleri hasılatın % 15'inin döviz olarak yurda

girişini sağlanmıştır. Aynı zamanda, yerli kurumların uluslararası ihalelere katılmaları desteklenerek, Türk müteahhitlerinin uluslararası ihalelerde yabancı ülkelerin müteahhitleri karşısında rekabet güçlerinin artırılmasına katkı sağlanmıştır.

Tablo 30 Yurt Dışı İnşaat Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazanç İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

	Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001	ORT.
1	İstisna tutarı	11,440,128	11,109,127	18,958,270	43,966,657	64,522,960	
2	Vergi oranı	% 25	% 25	% 30	% 30	% 30	
3	Alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı (1x2)	2,860,032	2,777,281	5,687,481	13,189,997	19,356,888	
4	Uygulanan Gelir Vergisi Stopaj Oranı *	% 8	% 8	% 8	% 8	% 8	
5	Yapılan Gelir Vergisi Stopajı(1x4)	915,210	888,730	1,516,661	3,517,332	5,161,836	
6	Hesaplanan kurumlar vergisi	621,811,388	1,087,506,984	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740	
7	Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3/6)	% 0,04	% 0,02	% 0,02	% 0,04	% 0,03	% 0,03
8	Yapılan gelir vergisi stopajı sonrasında ortaya çıkan net maliyetin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3-5/6)	% 0,03	% 0,01	% 0,01	% 0,03	% 0,02	% 0,02

\*Yurt dışı inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar üzerinden yapılan gelir vergisi stopaj oranları, 1997 ve 1998 yıllarında, halka açık anonim şirketlerde % 5, diğerlerinde % 10 olarak, 1999-2001 yıllarında, halka açık anonim şirketlerde % 5, diğerlerinde % 15 olarak uygulanmıştır. Beyanname özetlerinde yararlanılan istisna tutarının halka açık olan ve diğerleri olarak belirtilmediği için ortalama olarak % 8 oranında gelir vergisi stopajı yapıldığı varsayılmıştır.

#### g) Risturn İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Kooperatifler, kâr elde etme ve kâr dağıtma amacı gütmeyen kuruluşlar olup, esas amaçları yeterli ekonomik güce sahip olmayan kişilerin mesleki ve geçimlerine ait

gereksinimlerini karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle karşılamaktır. Kooperatiflerin ortaklarıyla yaptığı işlemlerden doğan gelir artışının ortaklara dağıtımı, “risturn” olarak adlandırılmaktadır. Risturn, ortakların kooperatifle yaptıkları işlemler sonucunda ortaklardan alınan veya onlar lehine doğan fazlaların yine ortaklarla yaptıkları işlemler esas alınarak iade edilmesidir. Ortaklarla yapılan işlemlerden doğan olumlu gelir-gider artışının, işlem oranına göre dağıtılması, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 1997-2001 yıllarında bu istisna nedeniyle alınmasından vazgeçilen vergilerin hesabı aşağıdadır.

Söz konusu olan dönemde, hesaplanan kurumlar vergisinin ortalama olarak yüzbinde 2,8’i tutarında bir vergi, risturn istisnası nedeniyle alınmamıştır. Risturnlar kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmadığından ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyeceği gibi, gelir vergisi stopajına da tabi tutulmayacağından, sağlanan avantaj net olmaktadır.

Tablo 31 : Risturn İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

	Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001	Ort.
1	İstisna tutarı	8,480,762	8,164,067	34,333,491	19,634,270	72,217,829	
2	Vergi oranı	%25	%25	%30	%30	% 30	
3	Alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı (1x2)	2,120,190	2,041,016	10,300,047	5,890,281	21,665,348	
4	Hesaplanan KV.	621,811,388	1,087,506,984	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740	
5	Vazgeçilen KV'nin hesaplanan kurumlar vergisine oranı	% 0,034	% 0,018	% 0,038	% 0,019	% 0,034	% 0,028

Böylece, kâr amacı gütmeyen kooperatiflerin ortakları ile olan ilişkileri geliştirilerek, kooperatiflerin faaliyetlerinden oluşan ve dönem sonunda gelir-gider farkından doğan, olumlu farklardan ortaklarla ilişkiden doğan kısımları vergiden istisna yoluyla teşvik ederek, onların kâr amacı güden ticari şirket niteliğine dönüşmeleri önlenmiş olmaktadır. Ancak kooperatiflerin kuruluş amaçları dışında çeşitli nedenlerle ve bu arada üçüncü şahıslarla olan ilişkileri sonucu oluşan ve ticari kâr niteliğine bürünen faaliyet sonuçları ise kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

## h) Yatırım İndirimi İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Yatırım indirimi istisnası, gelir vergisi mükelleflerinden ticari ve zirai kazanç sahipleri ile kurumların fonlarını yatırıma dönüştürmelerini teşvik eden bir araçtır. Bu indirimin özünü, anılan mükelleflerin Kanuna uygun yatırımları için yaptıkları harcamalarının belli bir yüzdesinin, vergiye tabi kazançtan indirilmesi oluşturmaktadır. 1997-2001 yıllarında kurumlar vergisi mükellefleri tarafından yararlanılmış olan yatırım indirimi nedeniyle alınmasından vazgeçilen vergilerin hesabı aşağıdadır.

Tablo 32 : Yatırım İndirimi İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001	ORT.	
1	İstisna tutarı	943,395,714	2,504,635,853	3,653,631,663	3,557,987,242	5,865,575,520	
2	Vergi oranı	%25	%25	%30	%30	% 30	
3	Alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı (1x2)	235,848,928	626,158,963	1,096,089,498	1,067,396,172	1,759,672,656	
4	Uygulanan Gelir Vergisi Stopaj Oranı	% 15	% 15	% 15	% 18	% 18	
5	Yapılan Gelir Vergisi Stopajı (1x4)	141,509,357	375,695,377	584,044,749	640,437,703	1,055,803,593	
6	Hesaplanan kurumlar vergisi	621,811,388	1,087,506,984	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740	
7	Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3/6)	% 37,9	% 57,5	% 40,7	% 35,6	% 27,8	% 39,9
8	Yapılan gelir vergisi stopajı sonrasında ortaya çıkan net maliyetin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3-5/6)	% 15,1	% 23	% 19	% 14,2	% 11,1	% 16,4

Söz konusu olan beş yıllık dönemde, yatırım indirimi istisnası nedeniyle 4,785,166,217 milyon liralık kurumlar vergisinin tahsil edilmesinden vazgeçilmiştir. Vazgeçilen verginin hesaplanan kurumlar vergisine oranı % 39,9 olarak gerçekleşmiştir. Kurumlar vergisinden istisna tutulan rakamlar üzerinden gelir vergisi stopajı yapılması nedeniyle, 2,797,490,779 milyon liralık gelir vergisi stopajı yapılmıştır. Yapılan gelir vergisi stopajı sonrasında ortaya çıkan net maliyetin hesaplanan kurumlar vergisine oranı % 16,4 olarak gerçekleşmiştir. Beş yıllık dönemde net olarak 1,987,675,438 milyon liralık kurumlar vergisi tahsilatından vazgeçilmiştir. Ayrıca, 478,5 trilyon lira olarak hesaplanması gereken fonlar, uygulanan istisna nedeniyle 279,7 trilyon lira olarak hesaplanmıştır.

1997-2001 yılları arasında özel sektörde gerçekleşen sabit sermaye yatırımları ile ilgili veriler ve yatırım indirimi istisnası dikkate alınarak, yatırım indirimi istisnasının esneklikleri hesaplanmıştır.

Tablo 33 : Yatırım İndirimi İstisnasının Esneklikleri (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001	O R T
1 Yararlanılan net yatırım indirimi istisnası	94,339,571	250,463,586	512,044,749	426,958,469	703,869,063	
2 İstisna tutarındaki yüzde değişim		% 165	% 104	-% 16	% 64	
3 Özel sektör sabit sermaye yatırımları	5,945,673,000	9,662,778,000	12,197,844,000	19,705,465,000	23,514,941,000	
4 Özel sektör sabit sermaye yatırımlarındaki yüzde değişim		% 62	% 26	% 61	% 19	
5 ESNEKLİK						
6 Özel sektör sabit sermaye yatırımları esnekliği (4/2)		0.37,5	0.25	3.8	0.29,6	1.18

Yatırım indirimi istisnasının, özel sektör sabit sermaye yatırımları üzerindeki etkisinin incelenmesi açısından hesaplanan esnekliklerde, özel sektör sabit sermaye yatırımlarının yatırım indirimi esnekliğinin ortalama olarak 1,18 olduğu görülmektedir. Belli bir dönem

içinde birim esnekliğin altında olan esneklikler verimsiz, birim esneklik nötr ve birim esnekliğin üzerindeki esneklik ise verimli olarak nitelendirilmektedir. İnceleme konusu yapılan dönemde, yatırım indirimi istisnasındaki bir birimlik artış, özel sabit sermaye yatırımlarında 1,18 birimlik artışa yol açmaktadır. Diğer bir ifadeyle, yatırım indirimi istisnasının incelenen dönem itibariyle nötr'e yakın olduğu görülmektedir. İncelenen dönemde, 2000 yılındaki yatırım indirimi istisnası tutarı 1999 yılına göre % 16 oranında azalmasına rağmen, özel sektör sabit sermaye yatırımlarının 2000 yılında 1999 yılına göre % 61 oranında artmış olması, esnekliğin nötr'e yakın çıkmasında önemli bir rol oynamaktadır. 1998-1999 ve 2001 yılları esneklik ortalaması ise, 0.30 olarak gerçekleşmiştir ve bu rakamlar söz konusu yıllarda yatırım indirimi istisnasının özel sektör sabit sermaye yatırımları üzerinde etkin olmadığını göstermektedir.

Girişimcilerin yatırım kararlarında vergi istisna ve muafiyetlerinden önce pek çok faktör etkili olmaktadır. Girişimcilerin yatırım kararı alırken daha çok üzerinde durdukları konular, ekonomik istikrar, siyasi istikrar ve geleceğe yönelik öngörülebilir bulunabilecekleri bir ortamdır. Eğer böyle bir ortam yoksa, girişimciler hangi teşvikler verilirse verilsin yatırım yapmakta istekli değildirler.<sup>381</sup> İncelenen dönemde, 2000 yılındaki yatırım indirimi istisnası tutarı 1999 yılına göre % 16 oranında azalmasına rağmen, özel sektör sabit sermaye yatırımlarının 2000 yılında 1999 yılına göre % 61 oranında artmış olması, bu durumun çarpıcı bir örneğidir.

#### i) Diğer İndirim Ve İstisnalar Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Zarar olsa dahi indirilecek olan bu indirim ve istisnalar, aşağıda belirtilen dört grubu kapsamaktadır. Bunlar;

-KVK'nun geçici 11. maddesinde yer alan "1 Ocak 1986 tarihinden evvel ihraç kanunlarına veya Devletin Kanunlarının verdiği yetkiye dayanarak akdettiği mukavelelernelere göre mevcut ve çıkacak vergilerden muafiyeti kabul edilmiş olan menkul kıymetlerin temettü, faiz ve ikramiyeleri",

-3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi gereğince serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançlar,

<sup>381</sup> Şinasi AYDEMİR, *Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi*, Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 1995, s.199.

-Kanunla onaylanmış bulunan uluslar arası anlaşmalarda yer alan kurumlar vergisine ilişkin istisna,

-KVK'nın geçici 29.maddesi uyarınca uygulanan bankalar arası devir ve birleşmelerden doğan kazançlardır. Bu kazançların hiçbirinde stopaj uygulaması yapılmamaktadır. 1997-2001 yıllarında bu istisnalar nedeniyle alınmasından vazgeçilen vergilerin hesabı aşağıdadır.

İncelenen dönemde söz konusu istisnalar nedeniyle ortalama olarak hesaplanan kurumlar vergisinin % 32'si tutarında kurumlar vergisinin alınmasından vazgeçilmiştir. Burada yer alan istisna tutarları dört ayrı gruptan herhangi birine ait olabileceği için, bunlarla ilgili olarak herhangi bir yorum yapma imkanı bulunmamaktadır.

Tablo 34 : Diğer İndirim ve İstisnalar Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	1999	2000	2001	ORT
1 İstisna tutarı	1,887,012,014	1,893,421,135	1,602,101,680	3,727,394,132	5,990,057,227	
2 Vergi oranı	%25	%25	%30	%30	% 30	
3 Alınmasından vazgeçilen kurumlar vergisi tutarı (1x2)	471,753,003	473,355,283	480,630,504	1,118,218,239	1,797,017,168	
4 Hesaplanan kurumlar vergisi	621,811,388	1,087,506,984	2,689,914,308	2,995,339,981	6,314,294,740	
5 Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı (3/4)	% 72	% 43	% 17	% 37	% 28	% 32

#### j) Diğer İndirimler Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Bütün istisna ve indirimler uygulandıktan sonra ve kazanç bulunması halinde, personele ödenen temettü ikramiyeleri ve cari yıla ait olan finansman fonu bu satıra yazılarak kazançtan indirilir.

Türk Ticaret Kanununun 468. maddesi uyarınca, şirketin memur ve müstahdemlerine esas mukavelede hüküm bulunması kaydıyla, dönem sonu kârından pay verilebilir. Şirket çalışanlarına verilen bu kâr payı, şirket açısından bir ücret olarak gider kaydedilir. Çünkü, vergi mevzuatı uyarınca bir ücret ödemesidir. Şirket genel kurulunca hesap dönemi kapandıktan sonra şirket çalışanlarına verilecek kâr payının dağıtımını kararlaştırılacağından, bunlara verilecek kâr payının ilgili olduğu dönem hesaplarına gider kaydedilmesi ve safi kârın



tespiti sırasında dikkate alınması gerekmektedir. Kârdan pay alan memur ve müstahdemlerin aldıkları kâr payı ücret olup, kâr payının nakden veya hesaben ödendiği dönemde ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.<sup>382</sup>

Cari yılda ayrılan finansman fonu, kurumlara tanınan bir istisna değil, bir vergilendirmeyi erteleme müessesesidir. Diğer bir ifadeyle finansman fonu, sermaye şirketleri ile kooperatiflerin, yatırım indiriminden yararlanan yatırımlarının finansmanında kullanılmak üzere safi kurum kazançlarından ayırabilecekleri ve vergilendirilmesi bir yıl ertelenen bir kaynaktır. Kurum kazancının fon olarak ayrılan bu bölümünün vergi dışı kalması veya vergiden istisna kılınması söz konusu değildir.<sup>383</sup>

Yararlanılan finansman fonu, takip eden yılın kurum kazancına ilave edileceğinden, kuruma net bir vergi avantajı sağlamaktan ziyade ödemenin bir yıl sonraya kaydırılması gibi bir fonksiyon görmektedir. Kurum finansman fonu ayırmak suretiyle; finansman fonu tutarının vergi oranı ile çarpılması sonucu bulunan rakamı, bir yıl sonra vergi olarak ödeyecek ve bu bir yıllık dönemde bu maddi imkanı herhangi bir bedel ödemeksizin kullanabilecektir. Finansman fonu uygulaması, 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır.

Diğer indirimler sütununda, finansman fonu ile birlikte personele ödenen temettüleri de bulunduğundan, bunların ayrı ayrı değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

1997-2001 yıllarında, 45.738.330.204 milyon liralık kurumlar vergisi matrahı belirlenmiş olup, bu matrah üzerinden 13.708.867.401 milyon lira kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Toplam rakamlar dikkate alındığında, beş yıllık dönemin ortalaması olarak kurumlar vergisi oranı % 30 olarak gerçekleşmiştir. Bu rakam ve oranlar yararlanılan istisna tutarları düşüldükten sonra belirlenmiştir. Kurumlar vergisinde, çifte vergilendirmeyi önleme ve vergi erteleme şeklinde fonksiyon üstlenen istisnaların dışında kalan gerçek nitelikteki istisnaların uygulanmadığı varsayımı altında yeniden belirlenecek vergi matrahı ve oranı ile ilgili hesaplamalar aşağıdadır.

İncelenen dönemde, hesaplanan kurumlar vergisi matrahı 45,738,330,204 milyon lira olarak belirlenirken, 46,255,676,154 milyon lira istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahından düşülmüştür. Düşülen bu istisna rakamları ve gerçekleşen matrah

<sup>382</sup> Bünyamin ÖZTÜRK, Mustafa ÖZER, **Kurum Kazancının Tespiti Vergilendirilmesi ve Kâr Dağıtımı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2001, s.208.

<sup>383</sup> A.Bumin DOĞRUSÖZ, “ Kurum Kazancının Saptanması ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi Özel Bölüm**, S.127, 19999, s.236.

toplanıldığında, 91,994,006,358 milyon liralık rakama ulaşılmaktadır. Hesaplanan kurumlar vergisi bu rakam ile oranlandığında % 15 oranı bulunmaktadır ve bu oran gerçekleşen efektif kurumlar vergisi oranını göstermektedir.

Vazgeçilen kurumlar vergisinin hesaplanan kurumlar vergisine oranı % 98 olarak gerçekleşmiştir. Yapılan gelir vergisi stopajı dikkate alındığında; net vergi kaybının hesaplanan kurumlar vergisine oranı % 74,6 olarak gerçekleşmiştir. Uygulanan gelir vergisi stopajı, vergi kaybının % 23,4 oranında azalması şeklinde bir fonksiyon üstlenmiş olmaktadır.

Tablo 35 : 1997-2001 Yıllarında Kurumlar Vergisi İstisnaları Uygulaması Nedeniyle Gerçekleşen Net Vergi Kaybının Hesaplanan Kurumlar Vergisine Oranları (Milyon TL)

	Yararlanılan İstisna Tutarı	Vazgeçilen Kurumlar Vergisi	Yapılan Gelir Vergisi Stopajı	Net Vergi Kaybı	Net Vergi Kaybının Hesaplanan KV'ye Oranı %
Y.Fon ve Ort. Portföy işl. Kazancı ist. KVK 8/4	10,650,364,200	3,157,967,956	-----	3,157,967,956	20
R.H. Kupon Satış Kz. Emisyon Primi ist. KVK. 8/5	434,714,388	123,200,909	-----	123,200,909	0,13
OHAL Bölğ. Yatırım Yapan Kurumlar İst. 4325 Sayılı Kanun	421,797,867	126,539,359	-----	126,539,359	0,9
İştirak Hisseleri ve Gâyrimenkul Satış Kaz. İst. KVK.23-28/a	2,830,759,958	814,769,129	390,155,134	424,613,995	4
Yurtdışı İnşaat Onarım İst.KVK.Geç.24	149,997,142	43,871,679	11,999,769	31,871,910	0,02
Risturn ist.KVK 8/2	142,830,419	42,016,882	-----	42,016,882	0,028
Yatırım İndirimi İst. GVK.Md.1-6	16,525,225,992	4,785,166,217	2,797,490,779	1,987,675,438	16,4
Diğer İndirim ve İstisnalar(1)	15,099,986,188	4,340,974,197	-----	4,340,974,197	32
Toplam	46,255,676,154	13,434,506,328	3,199,645,682	10,234,860,646	74,6

C) KATMA DEĞER VERGİSİNDE VERGİ İSTİSNA UYGULAMALARININ VERGİLEMENİN MALİ AMACI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Katma Değer Vergisinin Türk Vergi Sistemindeki Yeri Ve Önemi

Katma değer vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı, 1985-2002 yılları arasında ortalama olarak % 29,7 olarak gerçekleşmiştir. Görüldüğü üzere KDV'nin genel bütçe gelirleri içindeki payı, gelir vergisinden sonra gelerek oldukça büyük bir önem taşımaktadır. Söz konusu olan dönemde, katma değer vergisinin GSMH'ya göre esnekliği ortalama olarak 1,19 olarak gerçekleşmiştir. Diğer bir ifadeyle, katma değer vergisi hasılatındaki artışlar GSMH'daki artışları bire bir oranından biraz fazla bir yüzde ile takip etmiştir.

Tablo 36 : Katma Değer Vergisinin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı

Yıllar	Genel Bütçe Vergi Gelirleri Tahsilatı Toplamı	Katma Değer Vergisi Payı % (Dahilde+İthalde)	Gelir, Kurumlar ve KDV Toplam Payı %
1985	100	24,8	71,1
1986	100	26,3	77,4
1987	100	28,4	77,3
1988	100	29,3	78
1989	100	25,3	78
1990	100	27,2	78,5
1991	100	29	80,4
1992	100	29,7	79,3
1993	100	31	78,6
1994	100	30,1	68,5
1995	100	32,7	72,7
1996	100	33,1	71,7
1997	100	32,9	72,9
1998	100	29,5	75,4
1999	100	28,1	72
2000	100	31,6	63,9
2001	100	31,3	69,6
2002	100	34,2	66,6

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>,

(Erişim Tarihi:19.04.2004).

Tablo 37 : 1992-2002 Yılları Arasında Katma Değer Vergisinin Esneklikleri

Yıllar	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	Ort.
Dahilde alınan KDV	1,16	1,09	1,25	0,89	1,08	1,10	1,03	1,15	1,40	1,54	1,06	
İthalde alınan KDV	1,10	1,31	1,19	1,15	1,40	1,21	0,76	1,13	2,07	0,80	1,31	
Toplam KDV	1,13	1,20	1,22	1,02	1,24	1,16	0,90	1,14	1,74	1,17	1,18	1,19

Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, <<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>,

(Erişim Tarihi:19.04.2004).

## 2. 1997-1998 Döneminde Katma Değer Vergisi Beyanname Özeti Bilgileri

Gelir ve kurumlar vergisi Türkiye geneli beyanname özet bilgileri, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirilerek 1997-2001 yıllarına ait olan veriler yayınlanmış olmasına rağmen, KDV beyannameleri ile ilgili olarak sadece 1997 ve 1998 yıllarına ilişkin veriler değerlendirilerek yayınlanabilmiştir. İzleyen yıllar ile ilgili çalışmalar devam etmektedir ve yayınlanması halinde çalışmamıza ilave edilecektir. 1997-1998 yıllarında, 2,618,017 adet katma değer vergisi beyanamesi ile, 135,145,848,604 milyon lira katma değer vergisi matrahı tespit edilmiş olup, bu matrah üzerinden 19,454,542,933 milyon lira katma değer vergisi hesaplanmıştır. Matraha yüzde bir ile kırk arasında değişen oranlar uygulanmış olup, toplam matraha uygulanan oran ortalama olarak % 14,4 olmaktadır.

1997 ve 1998 yıllarında, iade hakkı doğuran işlemlere ilişkin teslim ve hizmet tutarı toplamı 13,017,816,276 milyon lira olarak gerçekleşmiş olup, bu işlemler için 452,163,745 milyon lira KDV yüklenilmiştir. Yüklenilen KDV'den 79,277,398 milyon lirası indirim konusu yapılmış, indirilemeyen 372,886,347 milyon lira KDV iade edilerek söz konusu işlemler için yüklenilen KDV sıfırlanmıştır. Ayrıca Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara 86,203,400 milyon lira KDV iadesi yapılmıştır. Söz konusu olan işlemleri gerçekleştiren mükellefler için KDV yükü sıfırlanırken, alınmasından vazgeçilen vergiler aşağıda hesaplanmıştır.

Tablo 38 : 1997-1998 Yılları Katma Değer Vergisi Beyanname Özetleri (Milyon TL)

	Yıllar	1997	1998	Toplam
	Değerlendirilen beyanname sayısı	1,350,856	1,267,161	2,618,017
	KDV Matrahı	53,773,265,423	81,372,583,181	135,145,848,604
	Hesaplanan KDV	7,640,640,519	11,813,902,414	19,454,542,933
İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin teslim ve hizmet tutarı	İhracat istisnası	4,283,912,855	5,671,976,993	9,955,889,848
	Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarına ilişkin istisna	158,381,146	157,974,117	316,355,263
	Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkin istisna	130,182,388	269,842,242	400,024,630
	Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna	56,125,634	51,852,447	107,978,081
	Transit ve uluslar arası taşımacılık istisnası	750,861,013	1,137,371,472	1,888,232,485
	Diplomatik istisna ile uluslar arası kuruluşlar ve mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler	28,111,794	253,454,526	281,566,320
	Sorumluluk uygulaması kapsamında hurda metal teslimleri	-----	67,769,649	67,769,649
	<b>İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin teslim ve hizmet tutarı toplamı</b>	<b>5,407,574,830</b>	<b>7,610,241,446</b>	<b>13,017,816,276</b>
Yüklenilen KDV	İhracat istisnası	75,052,498	277,812,528	352,865,026
	Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarına ilişkin istisna	113,422	3,215,346	3,328,768
	Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkin istisna	37,965,300	14,976,636	52,941,936
	Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna	19,277	1,781,327	1,800,604
	Transit ve uluslar arası taşımacılık istisnası	3,960,461	15,969,984	19,930,445
	Diplomatik istisna ile uluslar arası kuruluşlar ve mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler	1,713,728	8,752,833	10,466,561
	Sorumluluk uygulaması kapsamında hurda metal teslimleri	-----	10,830,405	10,830,405
	<b>İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin yüklenilen KDV toplamı</b>	<b>118,824,686</b>	<b>333,339,059</b>	<b>452,163,745</b>
İade hakkı doğuran işlemlere ilişkin yüklenilen KDV'den iade olunacak KDV	78,289,938	294,596,409	372,886,347	
Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara iade edilen KDV	40,644,965	45,558,705	86,203,400	

### 3. Katma Değer Vergisinde Ölçülebilen Vergi İstisnaları

Katma değer vergisi beyanname özetlerinde tam istisnalar ile ilgili veriler yer almaktadır. Bu nedenle burada beyanname özetlerindeki veriler değerlendirilecektir.

#### a) İhracat İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Tablo 39 : İhracat İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	Toplam
İstisna tutarı	4,283,912,855	5,671,976,993	9,955,889,848
Vergi oranı*	% 14,4	% 14,4	%14,4
Alınmasından vazgeçilen KDV	616,883,451	816,764,686	1,433,648,137
Hesaplanan KDV	7,640,640,519	11,813,902,414	19,454,542,933
Vazgeçilen KDV'nin hesaplanan KDV'ye oranı	% 8	% 7	% 7,5

\*Vergi oranı ortalama olarak % 14,4 olarak alınmıştır. 1997-1998 yıllarında hesaplanan KDV'nin toplam KDV matrahına oranlanması yoluyla bulunmuştur.

KDV'de dış ticaretin vergilendirilmesi açısından “Destinasyon” ve “Orijin” olmak üzere iki ilke bulunmaktadır. Destinasyon diğer bir ifade ile “varış ülkesinde vergilendirme” ilkesine göre, mal ve hizmetler, nihai anlamda tüketildikleri veya faydalandıkları ülkede KDV'ye tabi tutulmalıdır. Orijin diğer adıyla “çıkış ülkesinde vergilendirme” ilkesine göre ise, dış ticarete konu mal ve hizmetler üretildikleri ülkede vergilendirilmelidir. Türk KDV Kanunu, AT Direktifleri ve diğer yabancı ülke uygulamalarını dikkate alarak “Destinasyon İlkesini” benimsemiş, buna paralel olarak her türlü mal ve hizmet ihracatını KDV'den istisna tutarken, mal ve hizmet ithalini de vergi kapsamına almıştır.<sup>384</sup>

Bu ilkenin gereği olarak 1997-1998 yıllarında, 9,955,889,848 milyon lira KDV ihracat istisnasından yararlanılmış olup, bu istisna nedeniyle yaklaşık olarak 1,433,648,137 milyon liralık verginin alınmasından vazgeçilmiştir. Alınmasından vazgeçilen verginin hesaplanan vergiye oranı yüzde yedi buçuk olarak gerçekleşmiştir. Bunun yanı sıra, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara 86,203,400 milyon lira katma değer vergisi iadesi yapılarak, iade edilen tutar satış işlemi gerçekleştiren mükellefler tarafından indirim konusu yapılmış veya indirim konusu da yapılamamışsa iade konusu yapılmıştır.<sup>385</sup>

<sup>384</sup> KIZILOĞLU, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s.527

<sup>385</sup> İstisna kapsamındaki satışlarla ilgili verginin beyanı ve indirimi ile indirilemeyen vergilerin satıcıya iadesi, 39 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin I/A bölümündeki açıklamalara göre yapılmaktadır.

İhracat istisnası uygulamasıyla, ihraç edilen iktisadi unsurlar, ihraç aşamasında katma değer vergisinden arındırılarak, esas itibarıyla verginin geçerli olduğu ülke sınırları içerisinde fonksiyon görmesi sağlanmıştır. Diğer yandan ülkeler arası mal ve hizmet dolaşımında, mal ve hizmetin çıktığı kaynak ülkede vergilendirilmemesi ve gerekli vergilemenin mal ve hizmetin tüketildiği ülkede yapılması kuralına uyum sağlanmış olmaktadır. Bu uluslar arası standartlar nedeniyle, ihracat istisnası ihracatçıya tanınan özel bir teşvikten ziyade uluslar arası uyumlaştırma işlevi görmüş olmaktadır.

#### b) Deniz Hava Ve Demiryolu Taşıma Araçlarına İlişkin İstisna Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Tablo 40 : Deniz Hava ve Demiryolu Taşıma Araçlarına İlişkin İstisna Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	Toplam
İstisna tutarı	158,381,146	157,974,117	316,355,263
Vergi oranı	% 14,4	% 14,4	%14,4
Alınmasından vazgeçilen KDV	22,806,885	22,748,272	45,555,157
Hesaplanan KDV	7,640,640,519	11,813,902,414	19,454,542,933
Vazgeçilen KDV'nin hesaplanan KDV'ye oranı	% 0,29	% 0,19	% 0,23

Deniz Hava ve Demiryolu Taşıma araçlarına ilişkin olarak, 1997-1998 yıllarında 45,555,157 milyon lira katma değer vergisinin alınmasından vazgeçilmiştir. Vazgeçilen verginin aynı yıllarda alınan vergiye oranı on binde yirmi üç civarında gerçekleşmiştir.

Ülkemizde deniz, hava ve demiryolları araçları ile taşımacılığın kara taşımacılığı kadar gelişmediği bilinen bir gerçektir. Bu istisna ile, ülkenin deniz ve hava ticaret filosu ile demiryolu ulaşım sisteminin geliştirilmesinin teşvikine ve dış rekabete tahammül edebilecek bir duruma getirilebilmesine çalışılmıştır.

#### c) Liman Ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkin olarak 1997-1998 yıllarında 57,603,546 milyon lira katma değer vergisinin alınmasından vazgeçilmiştir. Vazgeçilen verginin hesaplanan vergiye oranı on binde yirmi dokuz olarak gerçekleşmiştir. İstisnanın

amacı; deniz ve hava ticaret filosunun geliştirilmesi, teşviki ve rekabete dayanıklı duruma getirilmesidir.

Tablo 41 : Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Hizmetlere İlişkin İstisna Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	Toplam
İstisna tutarı	130,182,388	269,842,242	400,024,630
Vergi oranı	% 14,4	% 14,4	%14,4
Alınmasından vazgeçilen KDV	18,746,263	38,857,283	57,603,546
Hesaplanan KDV	7,640,640,519	11,813,902,414	19,454,542,933
Vazgeçilen KDV'nin hesaplanan KDV'ye oranı	%0,24	%0,32	%0,29

d) Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Tablo 42 : Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	Toplam
İstisna tutarı	56,125,634	51,852,447	107,978,081
Vergi oranı	% 14,4	% 14,4	%14,4
Alınmasından vazgeçilen KDV	8,082,091	7,466,752	15,548,843
Hesaplanan KDV	7,640,640,519	11,813,902,414	19,454,542,933
Vazgeçilen KDV'nin hesaplanan KDV'ye oranı	%0,10	%0,06	%0,08

Petrol arama faaliyetleri istisnası nedeniyle 1997-1998 yıllarında 15,548,843 milyon liralık katma değer vergisinin alınmasından vazgeçilmiştir. Vazgeçilen verginin hesaplanan vergiye oranı on binde sekiz olarak gerçekleşmiştir. Petrol aramalarının çok riskli yatırımlar olması ve bu yatırımların neticesinin bilinmemesi ve böyle yatırımlarda mutlaka teşvik unsurlarının göz önünde bulundurulması, ülkemizin petrol aramalarında yeni bir döneme girmiş olması sebebiyle petrol arama faaliyetlerinin hızlandırılması için bu istisna uygulamaya konulmuştur.



e) Transit Ve Uluslar Arası Taşımacılık İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Transit ve uluslar arası taşımacılık istisnası nedeniyle 1997-1998 yıllarında 271,905,477 milyon lira katma değer vergisi alınmasından vazgeçilmiştir. Vazgeçilen verginin hesaplanan vergiye oranı on binde on dört olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 43 : Transit ve Uluslar Arası Taşımacılık İstisnası Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	Toplam
İstisna tutarı	750,861,013	1,137,371,472	1,888,232,485
Vergi oranı	% 14,4	% 14,4	%14,4
Alınmasından vazgeçilen KDV	108,123,985	163,781,491	271,905,477
Hesaplanan KDV	7,640,640,519	11,813,902,414	19,454,542,933
Vazgeçilen KDV'nin hesaplanan KDV'ye oranı	%0,14	%0,14	%0,14

Uluslar arası taşımacılık işlemleri bakımından temel sorun, taşıma işleminin cereyan ettiği ülkeler itibariyle bölünebilmesindeki güçlüklerdir. Deniz ve hava taşımacılığında parkurun tespit edilme güçlüğü yanında, parkurun ne kadarının hangi ülkeye isabet ettiğinin tespiti de son derece güçtür. Bu güçlüklerin aşılması ve uygulama işlerliğinin sağlanması amacıyla KDV uygulayan bütün ülkeler tarafından uluslar arası taşımacılık istisnası uygulanmaktadır.

f) Diplomatik İstisna Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

Diplomatik istisna nedeniyle 1997-1998 yıllarında 40,545,550 milyon lira katma değer vergisi alınmasından vazgeçilmiştir. Vazgeçilen verginin hesaplanan vergiye oranı on binde yirmi olarak gerçekleşmiştir. Diplomatik istisna ile; yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler, karşılıklı olmak kaydıyla KDV'den istisna edilmektedir. Bu istisnanın düzenleniş nedeni, uluslar arası teamüllere uyulma zorunluluğudur. Uluslar arası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslar arası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler KDV'den istisnadır.

Tablo 44 : Diplomatik İstisna Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergiler (Milyon TL)

Yıllar	1997	1998	Toplam
İstisna tutarı	28,111,794	253,454,526	281,566,320
Vergi oranı	% 14,4	% 14,4	%14,4
Alınmasından vazgeçilen KDV	4,048,098	36,497,452	40,545,550
Hesaplanan KDV	7,640,640,519	11,813,902,414	19,454,542,933
Vazgeçilen KDV'nin hesaplanan KDV'ye oranı	%0,05	%0,31	%0,20

g) Sorumluluk Uygulaması Kapsamında Hurda Metal Teslimleri İstisnası Nedeniyle Tahsilinden Vazgeçilen Vergi Gelirleri

KDV Kanununun 9. maddesi, Maliye Bakanlığına, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilme konusunda yetki vermiştir. Bakanlık bu yetkisini kullanarak, belge düzenlememe veya gerçek dışı belge düzenleme ve kullanma fiillerinin işlendiği veya beyan edilen verginin ödenmemesi sonucu vergi kayıp ve kaçığına neden olduğunu tespit ettiği bazı sektörlerde KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi konusunda düzenlemeler yapmıştır.

İlk olarak 51 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle, tekstil ve konfeksiyon sektörü ile hurda metal ticaretinde sorumluluk uygulaması getirilmiştir. Buna göre tekstil ve konfeksiyon sektöründe fason işçiliğe ait KDV'nin; hurda metal ticaretinde ise gerçek usulde vergilendirilenlerin, nihai tüketici safhasına kadar yaptıkları satışlarda hesaplanan KDV'nin 1/3'ünün ödenmesi, 2/3'ünün ise alıcı tarafından sorumlu sıfatıyla vergi dairesine yatırılması öngörülmüştür.

Ancak hurda metal ticaretinde mal akış hızının fazla, buna karşılık kâr oranının düşük oluşu, hurda metal satanların hesapladığı vergiden tahsil ettiği 1/3'lük kısım, yüklenen vergiyi telafi etmeyebilecektir. Bu husus göz önüne alınarak, hurda metal ticaretinde KDV sorumluluğu uygulaması dolayısıyla mükellefin yüklendiği vergi indirim konusu yapılamazsa nakden iade edilmesi imkanı sağlanmıştır.

Bu imkan dahilinde 1998 yılında sorumluluk uygulaması kapsamında hurda metal teslimleri ile ilgili olarak 67,769,649 milyon liralık teslim ve hizmet tutarı üzerinden hesaplanan katma değer vergisi indirim konusu yapılmış, indirilemeyen vergi ise iade edilmiştir. Mal ve hizmet teslim tutarına belirlemiş olduğumuz oranın uygulanması sonucunda 9,758,829 milyon lira katma değer vergisinin alınmasından vazgeçilmiştir. Söz konusu yılda

alınmasından vazgeçilen verginin hesaplanan vergiye oranı on binde sekiz olarak gerçekleşmiştir.

Katma Değer Vergisinde yukarıda açıklanan tam istisnaların yanı sıra teşvik belgesi kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri de tam istisna olarak uygulanmaktadır. Bu istisnanın uygulaması 1 Ağustos 1998 tarihinde başlamış olduğundan, istisnaya ilişkin rakamlar beyanname örneklerinde yer almamaktadır.

1997-1998 yıllarında,135,145,848,604 milyon lira katma değer vergisi matrahı tespit edilmiş olup, bu matrah üzerinden 19,454,542,933 milyon lira katma değer vergisi hesaplanmıştır. Matraha yüzde bir ile kırk arasında değişen oranlar uygulanmış olup, toplam matraha uygulanan oran ortalama olarak % 14,4 olmaktadır. Bu oran uygulanan istisnalar düşüldükten sonra bulunan rakamdır. 1997-1998 yıllarında katma değer vergisinde tam istisna uygulaması sonucunda; 13,017,816,276 milyon liralık istisna tutarı üzerinden 1,874,565,539 milyon lira katma değer vergisinin alınmasından vazgeçilmiştir.

Tablo 45 : 1997-1998 Yıllarında Uygulanan KDV İstisnaları Nedeniyle Vazgeçilen KDV'nin Hesaplanan KDV'ye Oranları (Milyon TL)

	Yararlanılan İstisna Tutarı	Vazgeçilen KDV	Vazgeçilen KDV'nin Hesaplanan KDV'ye Oranı
İhracat istisnası	9,955,889,848	1,433,648,137	% 7,5
Deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarına ilişkin istisna	316,355,263	45,555,157	% 0,23
Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere ilişkin istisna	400,024,630	57,603,546	% 0,29
Petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna	107,978,081	15,548,843	% 0,08
Transit ve uluslar arası taşımacılık istisnası	1,888,232,485	271,905,477	% 0,14
Diplomatik istisna ile uluslar arası kuruluşlar ve mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler	281,566,320	40,545,550	% 0,20
Sorumluluk uygulaması kapsamında hurda metal teslimleri	67,769,649	9,758,829	% 0,08
Toplam	13,017,816,276	1,874,565,539	% 9,6

KDV' de istisna uygulamasına yer verilmemesi durumunda ise, söz konusu yıllar için toplam KDV matrahı 148,163,664,880 milyon lira olarak gerçekleşecek ve bu durumda efektif KDV oranı % 13,1 olarak gerçekleşecektir. Dolayısıyla uygulanan KDV istisnaları ortalama KDV oranını % 1,3 azaltan bir işlev yüklenmiş olmaktadır.

Vazgeçilen verginin hesaplanan vergiye oranı % 9,6 olarak gerçekleşmiştir. Diğer bir ifade ile katma değer vergisinde tam istisna uygulamasına yer verilmemiş olsa, bu verginin tahsilatı ancak % 9,6 oranında bir artış sağlayabilecektir. Ancak uygulanan tam istisnaların çoğunluğu uluslar arası uyumlaştırma ve özel önem taşıyan alanlarla sınırlı olduğu için uygulamasına devam edilmesi gerekli görünmektedir.

Tablo 46 : Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergilerinde Vergi İstisna Uygulaması Nedeniyle Alınmasından Vazgeçilen Vergilerin Kamu Kesimi Borçlanma Gereğine Oranları (Milyon TL).

Yıllar	GV'de Vazgeçilen Vergiler(1)	KV'de Vazgeçilen Vergiler (2)	KDV'de Vazgeçilen Vergiler (3)	Vazgeçilen Toplam Vergiler (4)	Kamu Kesimi Borçlanma Gereği (5)	1/5	2/5	3/5	4/5
1997	-----	615.177.627	778.690.773	1.393.868.400	2.240.700.000	----	0.27	0.34	0.62
1998	12.219.833	1.007.878.511	1.095.874.766	2.115.973.110	3.895.100.000	0.003	0.25	0.28	0.54
1999	17.476.850	2.102.525.580	-----	2.120.002.430	9.284.600.000	0.001	0.22	-----	0.23
2000	28.897.895	2.698.076.834	-----	2.726.974.729	13.725.900.000	0.002	0.19	-----	0.20
2001	28.498.460	3.811.202.094	-----	3.839.700.554	30.790.400.000	0.001	0.12	-----	0.13
Topl.	87.093.038	10.234.860.646	1.874.565.539	12.196.519.223	59.936.700.000	0.001	0.17	0.03	0.20

1997-2001 yılları arasında, gelir, kurumlar, ve katma değer vergilerinde uygulanan ve ölçülebilen vergi istisnaları ile ilgili olarak 12.196.519.223 milyon liralık vergi alacağından vazgeçilmiştir. Aynı yıllarda konsolide bütçe kamu kesimi borçlanma gereği toplamı 59.936.700.000 milyon lira olarak gerçekleşmiştir. Söz konusu olan yıllarda alınmasından vazgeçilen vergilerin kamu kesimi borçlanma gereğine oranı % 20 olarak gerçekleşmiştir. Diğer bir ifadeyle gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde vergi istisnası uygulamalarına yer verilmemiş olsaydı, kamu kesimi borçlanma gereğinde % 20 oranında bir azalma sağlanabilirdi. Tablodan görüldüğü üzere 1999-2001 yıllarında KDV istisna uygulaması nedeniyle alınmasından vazgeçilen rakamlar bu oranlara dahil edilememiştir. Bu rakamlarında hesaplara dahil edilmesi durumunda daha yüksek bir orana ulaşılacağı görülmektedir.

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Modern mali anlayışa göre vergileme; sadece mali amaçla değil, aynı zamanda mali olmayan amaçlar da dikkate alınarak yapılmaktadır. Bunun için vergileme ile bir yandan kamu harcamaları karşılanırken, bir yandan da ekonomik, sosyal ve diğer bazı amaçların gerçekleştirilmesine çalışılmaktadır. Ekonominin tamamının gelişmesinde kamu harcamaları ve borçlanma politikası büyük önem taşırken, ekonominin münferit dallarının gelişmesinin teşviki için vergi harcamaları bir araç olarak kullanılmaktadır. Vergi harcaması, belirli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için oluşturulan ve gelir kayıplarını içeren, normal, standart veya genel kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma olarak tanımlanmaktadır.

Maliye politikasının fayda ve maliyetlerinin yükünü bireyler arasında daha az görülebilir bir şekilde dağıtan vergi harcamalarının en önemli bölümünü vergi istisnası ve muafiyetleri oluşturmaktadır. Günümüzde çoğu OECD üyesi ülkede vergi harcamaları raporlanarak toplumdaki mali, ekonomik ve sosyal etkileri incelenebilir duruma getirildiği halde, ülkemizde bu alanda her hangi bir çalışma olmadığı görülmektedir.

Ülkemizde 1980'li yıllardan itibaren vergi sisteminde yoğun bir şekilde vergi istisna ve muafiyet uygulamalarına yer verildiği görülmektedir. Vergi istisna ve muafiyetleri ile ilgili olarak pek çok değişiklikler yapılarak vergi politikası aracılığı ile, ekonomik amaçlara ulaşmak, işgücü nitelik ve nicelik bakımından değiştirilerek emek arzı artırılmak istenmiştir. Özel tasarruf ve yatırımlar teşvik edilerek sermaye birikiminin hızlandırılması ve teknolojik gelişmenin teşvik edilmesine çalışılmıştır. Özel tasarruf ve yatırımları teşvik etmek için yeni yatırımların belirli bir süre vergi kapsamı dışında kalması, bazı sermaye gelirlerinin kısmen veya tamamen vergilenmemesi sağlanmaktadır. Bu uygulamaların gerçekleştirilmesinde vergi politikasının araçları olan vergi istisna ve muafiyetlerinden yararlanılmaktadır.

Vergi istisna ve muafiyet uygulamaları, rasyonel bir vergi müdahaleciliği tedbiridir. Vergi konularının seçimi, objektif vergi mükellefiyeti göz önüne alınmak suretiyle idari, sosyal, ekonomik ve siyasi tercihlere bağlıdır. Böylece, milli ekonomideki global büyüklükleri etkileme ve sonuçta sistemli bir biçimde belirli genel amaçlara erişme hedefi güdülmektedir. İstisna ve muafiyetler, bu amaçların dışına çıkılıp, belirli baskı gruplarının hükümet ya da parlamento üzerinde yaptığı etki sonucunda oluşan yöneltici vergi politikası tedbiri haline dönüştükleri takdirde, bir yandan vergilerin mali fonksiyonunu, diğer yandan ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını olumsuz yönde etkilerler ve vergi matrahının aşınmasına

sebepler olurlar. Modern maliye bilimi için önemli olan sorun, vergi istisna ve muafiyetlerinin verginin mali olmayan amaçları için kullanılıp kullanılmayacağı değil, böyle bir amacın gerçekleştirilmesi için kullanılacak araçların uygun olup olmadığıdır.

Türk Vergi Sistemi'nde vergilemenin mali olmayan amaçlarına ulaşmada bir araç olarak kullanılan ve vergi yükünün önemli ölçüde azalmasında rolü bulunan vergi istisna ve muafiyetlerinin, hedeflenen amaçlara ulaşmadaki katkıları konusunda kuşku vardır. Örneğin vergi sistemimizdeki en önemli istisnalardan birisi, yatırım indirimidir. 2001 yılında yatırım indirimi istisnası nedeniyle 700 trilyon lira düzeyinde vazgeçilen vergi geliri olduğu yaklaşık olarak hesaplanmıştır. Yatırım indirimi istisnası nedeniyle vazgeçilen vergilerin özel sektör sabit sermaye yatırımlarını ne ölçüde artırabildiği tartışılabilir bir konudur.

Ekonomik kalkınmayı hızlandırmak için kalkınma planlarına uygun olarak yapılacak özel sektör yatırımlarını özendirilen bir vergi istisnası olarak uygulanan yatırım indirimi istisnası ile ilgili olarak 1997-2001 yılları arasında, yatırım indirimi istisnasının özel sektör sabit sermaye yatırımları üzerindeki etkisini gösteren yatırım indirimi esneklik katsayıları hesaplanmıştır. Söz konusu dönem için ortalama olarak 1.18 olarak bulunan esneklik katsayısı nötr bir değere sahip bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle bulunan bu katsayı yatırım indirimi istisnasının incelenen dönem itibarıyla özel sektör yatırımları üzerinde pozitif bir etkisi görülememektedir. 2000 yılında yatırım indirimi istisnası tutarının 1999 yılına göre % 16 oranında azalma göstermesine rağmen, özel sektör sabit sermaye yatırımlarının 2000 yılında 1999 yılına göre % 61 oranında artmış olması, özel sektör sabit sermaye yatırımları ile yatırım indirimi istisnası arasında doğrudan bir ilişki kurabilmeyi güçleştirmektedir. Girişimcilerin yatırım kararlarında vergi istisna ve muafiyetlerinden önce pek çok faktör etkili olmaktadır. Girişimciler yatırım kararı alırken daha çok, siyasi istikrar, ekonomik istikrar ve geleceğe yönelik öngörülerde bulunabilmeyi arzu etmektedirler. Böyle bir ortam sağlanamıyorsa sadece verilen teşvikler girişimcileri yatırım yapmaya yöneltmeyecektir. Yine vergi sistemi aracılığıyla belirli bölgelerdeki yatırımlar daha fazla teşvik edilmesine rağmen, bu bölgelerdeki yatırımların teşvik nedeniyle diğer bölgelere nazaran daha fazla arttığına ilişkin kuvvetli bir kanıt henüz elde edilememiştir. Çok başka faktörlere bağlı olan ve bu nedenle mükelleflerin kararında etkisi olmayan bir vergi teşviki gereksiz bir vergi harcaması olmaktadır.

Yoğun olarak uygulanan vergi istisna ve muafiyetlerinin vergi tabanını daraltması ve ekonomik faaliyetlerin kayıt dışına yönelmesini teşvik etmesi neticesinde Türkiye’de 1980 yılında % 14 civarında olan vergi yükü, 1985 yılında % 10 seviyelerine düşmüştür. Dokuz yıllık bir aradan sonra ancak 1994 yılında yeniden % 15 ler seviyesine yükselen vergi yükü, 1995 yılından itibaren hemen her yıl yükselerek 2002 yılında % 21.8 olarak gerçekleşmiştir. Gelişmiş ülkelerde GSMH’nin % 30 lara yakın bir kısmının vergi olarak toplandığı ve modern maliye ilmi anlayışı çerçevesinde devletten beklenen görevlerin artmış olduğu dikkate alındığında, ülkemizdeki vergi yükünün yeterli olmadığı görülmektedir. Ayrıca, gelişmiş ülkelerde dolaysız vergilerin toplam bütçe gelirleri içindeki payı % 70’lere yaklaşırken, dolaylı vergilerin payı ise % 30’lara kadar inmektedir. Türkiye’de ise 2002 yılında, dolaylı vergilerin toplam bütçe gelirlerine olan oranı % 66, dolaysız vergi gelirlerinin ise % 34 olduğu görülmektedir. Bu oran artmakta olan devlet borçlarının finansmanı sorunu nedeniyle, giderek hızla dolaylı vergiler lehine yükselmektedir.

Kamu ekonomisinin fonksiyonları ile vergi yükü ve kamu harcamalarının büyüklüğü arasındaki ilişkileri konu alan araştırmalara göre, bir ülkenin sosyoekonomik gelişmişlik düzeyi ile toplam vergi yükü arasında yakın bir ilişki olduğu görülmektedir. Vergi yükü yüksek olan ülkelerin yüksek refah düzeyinde oldukları görülmektedir. Vergi gelirlerinin yüksekliği nedeniyle bu ülkeler sosyoekonomik nitelikli alt yapılarını kolayca oluşturabilmişlerdir. Buna karşın, toplam vergi yükünün düşük olduğu ülkeler ise, gelir dağılımı yönünden kötü durumdadırlar. 2000’li yıllarda Türkiye’nin vergi yükünde aşırı bir artışın olduğu görülmektedir. Ancak bu artış doğrudan doğruya dolaylı vergilerdeki anormal artışlardan kaynaklandığından vergi yapısını tersine çevirmiştir. Söz konusu vergi yükü artışı devlet borçlarının finansmanı sorunu nedeniyle ortaya çıktığından, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi sosyal ve ekonomik alt yapının oluşturulmasına kanalize edilememiştir. Böylece, dolaylı vergiler arttıkça refah düzeyi de hızla düşerek, ekonomik kriz ve yoksullaşma olguları yaşanmaya başlanmıştır. Modern devlet anlayışı ilkeleri çerçevesinde devlet görevlerinin yerine getirilebilmesi için ülkemizdeki vergi yükünün % 25-30 aralığına yükseltilmesi ve bu yükselmede ağırlığın dolaylı vergilerde değil, dolaysız vergilerde olması gerekmektedir.

Türk Vergi Sistemi vergilemenin amaçlarını gerçekleştirme açısından analiz edildiğinde; genel bütçe vergi gelirlerinin, faiz ödemeleri dahil olmak üzere konsolide bütçe giderlerini karşılama oranları, 1989 yılında yüzde 65’ ler civarında iken, 1995 yılına doğru yüzde 60’ lar seviyesine, 2002 yılında ise yüzde 51.5 düzeyine gerilemiştir. Diğer bir ifadeyle

2002 yılında genel bütçe vergi gelirleri konsolide bütçe giderlerinin ancak yarısından çok az fazla bir kısmını karşılayabilecek düzeylere gerilemiştir. Konsolide bütçe giderlerinin yarısına yakın bir kısmı için vergi dışı kaynaklara yani borçlanma yoluna gidilmiştir. 1997-2001 yıllarında gelir, kurumlar ve katma değer vergilerinde sadece vergi istisna uygulaması sonucunda konsolide bütçe kamu kesimi borçlanma gereği yaklaşık olarak % 20 oranında yükselmiştir.

Vergi yerine borçlanma ile finansmana yönelmesinin bir sonucu olarak bütçenin faiz yükü giderek artmıştır. Faiz yükünün artması, aynı anda faiz oranlarının da artmasını gündeme getirdiğinden reel kesimin faaliyetlerini üretimden finansal alana kaydırmıştır. Türkiye ekonomisinde 1990'lı yıllarda özel sektör giderek artan oranlarda ana üretim faaliyetlerinin dışında yatırım alanlarına yönelmiştir. Faaliyet dışı gelirler kapsamına temettü gelirleri, faiz ve komisyon gelirleri, menkul kıymet satış gelirleri, kambiyo kârları, reeskont faiz gelirleri girmektedir. 1990'lı yıllarda diğer faaliyet gelirlerinin işletme gelirleri içindeki payları artmıştır. Faaliyet dışı gelirler, yaratılan katma değer bir parçası olmadığından özel sektörün milli gelire katkısı azalmakta ve dolayısıyla ekonominin büyüme hızı düşmektedir. Özel sektörün faaliyet dışı yatırım alanlarına yönelmesinin temel nedeni kamu kesimindeki borçlanma gereğindeki artışlar nedeniyle reel faiz oranlarında meydana gelen yükselmeler olmuştur. Ekonomideki bu patoloji, faizlerin vergi dışı bırakılması ile daha da derinleşirken bütçe "borç sarmalı"na girmiştir. Borç sarmalı, bütçe açıklarını ve faiz yükünü hızlı bir biçimde artırmıştır.

Bütçe açıkları ve kamu borçları, belirli koşulların varlığı durumunda bir süre sonra sürdürülemez hale gelmektedir. Reel faiz oranlarının ekonominin reel büyüme oranından büyük olması ve faiz dışı harcamaları dikkate alarak hesaplanan birincil dengenin de açık veriyor olması durumlarında borcun sürdürülebilirliği imkanı azalmaktadır. Bütçe açıkları sürdürülemez duruma geldiği zaman IMF politikaları çerçevesinde ileri sürülen en önemli koşul birincil bütçe fazlası oluşturulmasıdır. Bunun anlamı faiz dışı harcamaların kısılması veya bütçe gelirlerinin artırılmasıdır.

Türkiye Ekonomisi uzunca bir süreden beri temel dengelerini kaybetmiş ve gittikçe artan bir ekonomik bunalım içerisinde. Ekonomik bunalım nedeniyle uzun vadeli ve ekonomiyi canlandırıcı nitelikteki yatırımlar yapılmamakta, iktisadi istikrarsızlık giderek artmaktadır. Bu iç karartıcı tablo, insanların üretim ve yatırım isteğini azaltmakta, gelir



dağılımını artan oranda bozmaktadır. Bütçe açıklarının kapatılamamasının en önemli nedenlerinden biri seçmenlerin çoğunun vergi mükellefi olmaması, siyasi iktidarların ise oy kaygısı nedeniyle bu kesimleri vergilendirmemesi ve harcama artışını azaltamaması gelmektedir. Oysa bu durumda herkes kendi çıkarını maksimize ederken pareto anlamında daha kötü bir duruma düşmekte ve toplumsal refah düzeyi azalmaktadır. İşte toplumda bu durumu kavrayacak bir ortalama bilinç düzeyi oluşturulmalı ve böylece kamu açıkları sorunu toplumsal uzlaşma ile çözülmeye çalışılmalıdır.

Türkiye’de mali nitelikte rasyonel bir vergilemeyi gerçekleştirebilmek için gerekli olan şartların gerçekleştirilemediği görülmektedir. Kamu harcamalarını karşılayabilecek kadar vergi toplanamamakta, vergi yükü adaletli bir şekilde dağıtılamamakta, piyasada rekabet bakımından tarafsızlık sağlanamamakta ve piyasa etkinliği bozularak kayıt dışı ekonominin büyümesi sağlanmaktadır. Mali amacın gerçekleştirilebilmesi için, genel bütçe vergi gelirlerinin konsolide bütçe giderlerini karşılama oranları yaklaşık olarak bire bir seviyelerine yükseltilmesi gerekmektedir. Bunun için bir yandan genel bütçe vergi gelirlerinin yükseltilmesi, bir yandan da konsolide bütçe giderlerinin azaltılması yönünde çaba harcanması gerekmektedir.

Genel bütçe vergi gelirlerinin yükseltilmesi için vergi sisteminde yer alan yoğun istisna ve muafiyet uygulamaları yeniden gözden geçirilerek analiz edildikten sonra uygulanma zarureti bulunanlar dışında kalanların uygulanmalarına son verilmeli ve böylece vergi tabanının daralmasının önüne geçilmelidir. Vergi istisna ve muafiyetleri vergilemenin mali işlevinin yanı sıra ekonomik ve sosyal işlevleri de gerçekleştirebileceği fikrinin geçerlilik kazanmasıyla birlikte uygulanmaya başlanmıştır. Vergi istisna ve muafiyet uygulamaları nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri konusunda, ortaya çıkan vergi maliyeti ile sağlanacak ekonomik veya sosyal yararı karşılaştırarak değerlendirme yapmak gerekir. Yoksa tek yönlü bir değerlendirme yanıltıcı sonuçlara yol açabilecektir. Örneğin yatırımları özendirici vergi teşvikleri kaldırıldığında kısa dönemde, belki vergi gelirleri artacaktır. Ancak kaynak dağılımı ve büyüme açısından uzun dönemde vergi gelirlerinin azalacağı görülecektir. Bu ifadeden vergi teşviklerinin sürekli ve büyük oranlarda verilmesi gerektiği anlamı çıkarılmamalıdır. Belirli bir sermaye birikiminden ve gelişmişlik düzeyine ulaşıldıktan sonra vergi teşviklerinin azaltılması ve böylece vergi tabanının genişletilmesi yoluna gidilmelidir.

Türk vergi sisteminde yer alan yoğun istisna ve muafiyetler ile birlikte vergi konusunun dar tutulması ve kayıt dışı ekonominin büyük boyutlara varması vergi yükünün ödeme gücü olan herkese adaletli bir şekilde dağıtılmasını öngören “verginin genellik ilkesine” aykırılık teşkil ederek vergide adaletsiz bir yapının meydana gelmesine de yol açmaktadır.

Günümüzde vergi sadece mali amaçla değil, mali olmayan amaçlarla da toplanmaktadır. Mali olmayan amaçların ağırlık kazanması durumunda ise mali amaç olumsuz etkilenebilmektedir. Ancak vergilerin mali fonksiyonunun bu mali olmayan fonksiyonları arasında kaybolmamasına özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Çünkü devletin elinde belirli bir gelir bulunduğu ancak mali olmayan fonksiyonları gerçekleştirebilmek mümkündür. Bu bakımdan, mali olmayan fonksiyonların mali fonksiyonu ortadan kaldıracağı durumlarda bu fonksiyonlara bir son vermenin gerekli olacağı kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Etkin bir vergi politikası bu nedenle uygulanmak istenen maliye politikasının bir aracı olarak önem kazanmaktadır.

## BİBLİYOGRAFYA

### KİTAPLAR & RAPORLAR & TEZLER

- AKDOĞAN, Abdurrahman :**Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye Fakültesi, Yayın No; 137-1 / 9, Ogun Kardeşler Matbaacılık Sanayii, Ankara, 1980.
- AKDOĞAN, Abdurrahman :**Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından )**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayın No; 165/54, Genişletilmiş İkinci Baskı, Ankara, 1996.
- AKDOĞAN, Abdurrahman :**Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gazi Kitapevi, Ankara, 2001.
- AKDOĞAN, Abdurrahman vdğ. :**Türk Vergi Sistemi**, Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayın No: 42/27, Ankara, 1984.
- AKSOY, Şerafettin :**Kamu Maliyesi, (Kamu Harcamaları – Kamu Gelirleri – Devlet Borçları – Bütçe – Maliye Politikası)** Gözden Geçirilmiş ve İlaveli 3. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1998.
- AKTAN, Coşkun C. :**Arz Yönlü Vergi Politikasının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri-1980 Sonrası Türkiye Analizi**, DEÜ-SBE Doktora Tezi, İzmir, 1989.
- ALTINDAĞ, Mehmet, Ercan AKBAY :**Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, Tesmer Yayınları, Ankara, Mart 2003.
- ANSAL, Hacer, vdğ. :**Türkiye Emek Piyasasının Yapısı ve İşsizlik**, Türkiye Ekonomik ve Toplumsal Tarih Vakfı Yayını, Numune Matbaacılık, İstanbul, 2000.
- ARSAN, H. Üren :**Vergi Yüklü Üzerine Bir İnceleme, Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fak. Yayınları, No.264, Ankara, 1975.
- ARSLAN, Mehmet :**Türk Vergi Sistemi**, Güncelleştirilmiş 2. Baskı, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2001, s.134.
- ATABEY, Tuncel :**Gelir Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi Mart 2001 Sayısı Eki, Kurtiş Matbaacılık, İstanbul, 2001.
- ATAÇ, Beyhan vdğ. :**Kamu Maliyesi**, TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:949/519, Eskişehir, 2000.
- ATAÇ, Beyhan vdğ. :**Maliye Politikası**, TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:887/475, Eskişehir, 1995.
- AYDEMİR, Şinasi :**Türkiye'de Kayıtdışı Ekonomi**, Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 1995.
- BAŞOL, Koray vdğ. :**Türkiye Ekonomisi**, T.C. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 1149/608, Eskişehir, 2001.
- BENLİKOL, Sabahattin, Hilal MÜFTÜOĞLU :**Avrupa Birliği Ülkelerinde Vergi Sistemlerindeki Teşvik ve İstisnalar**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 7, İstanbul, 1997.
- BİLDİRİCİ, Ziyaettin :**Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayın No:852/1, Eskişehir, 1995.

- BİLDİRİCİ, Ziyaettin :**Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri**, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Yayınları No; 329/70, Eskişehir, 1989.
- BORCHERDING, Thomas E. :**Budgets and Bureaucrats: The Source of Government Growth**, Durham: Duke University Press, 1977.
- BULUTAY, T. vdğ. :**Türkiye’de Gelir Dağılımı 1968**, SBF, Ankara, 1971.
- BULUTOĞLU, Kenan :**Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1976.
- CAN, Ahmet, Ahmet KAVAK :**Kaynakçılı Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Fon Payı Kanunu, Vergi Usul Kanunu, En son değişikliklerle 15. baskı**, İstanbul, 2003.
- ÇAKIR, Tufan vdğ. :**Kamu Maliyesi**, TC. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:1464/778, Eskişehir, 2003.
- ÇAVUŞOĞLU, T., Y. HAMURDAN :**Gelir Dağılımı Araştırması 1963**, DPT, Ankara, 1966.
- ÇELEBİ A.Kemal :**Kamu Ekonomisi Analizi**, Emek Matbaası, Manisa, 2000
- ÇELEBİ A.Kemal :**Türkiye’de Ekonomik İstikrarsızlığın Dışsal-Yapısal Nedenleri ve İstikrar Politikaları**, Emek Matbaacılık Sanayi ve Ticaret Ltd.Şti., Manisa, 1998.
- DEVRİM, Fevzi :**Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaacılık Ltd. Şti., İzmir, 1996.
- DEVRİM, Fevzi :**Maliye Politikası**, Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF. Yayınları No: 4, İzmir, 1983.
- DİE :**Türkiye Milli Geliri ve Harcamaları 1948-1972**, DİE Yayınları, Ankara,
- DİE :**Hanehalkı Gelir ve Tüketim Harcamaları Anketi Gelir Dağılımı 1987**, DİE, Ankara, 1990.
- DİE :**Hanehalkı Gelir Dağılımı Anketi Geçici Sonuçları 1994**, Haber Bülteni, DİE, Ankara, 1996.
- DİE :**“Hanehalkı İşgücü Anketi Temel Göstergeleri III.Dönem”**, <<http://www.die.gov.tr>>, (Erişim Tarihi:12.11.2002).
- DİE :**“2002 Hanehalkı Bütçe Anketi Gelir Dağılımı Sonuçları”**, <<http://www.die.gov.tr>>, (Erişim Tarihi: 06.11.2003).
- DOĞAN, A.Aykon :**Katma Değer Vergisi Kanunu Açıklaması ve Yorumu**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1985.
- DPT :**Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-2001)**, DPT Yayınları, Ankara, 2002.
- DPT :**Uluslar arası Ekonomik Göstergeler**, DPT Yayınları, Ankara, 2003.
- DPT :**Gelir Dağılımı 1971**, DPT, Ankara, 1973
- DPT :**Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı**, DPT Özelleştirme İdaresi Yayınları, Yayın No: 2517-ÖİK:535, Ankara, 2001.
- EDİZDOĞAN, Nihat :**Kamu Maliyesi**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- EĞİLMEZ, Mahfi :**Katma Değer Vergisi (Teori – Uygulama)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1982/248, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara, 1983.

- EKİN, Nusret :**Türkiye’de Yapay İstihdam ve İstihdam Politikaları**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2000-33, İstanbul, 2000.
- ERDEM, Metin vdğ. :**Kamu Maliyesi**, Hünkar Matbaası, Bursa, 1998,
- ERGİNAY, Akif :**Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.
- ERGİNAY, Akif :**Vergi Hukuku**, Ankara, 1971.
- ERGÜLEN, Güneri, Hayreddin ERDEM :**Vergi Kanunlarındaki Vergi Avantajları**, Yaklaşım Yayınları, Genişletilmiş 2.baskı, Ankara, 1999.
- ERSEL, Y. vdğ. :**Türkiye’de Sosyo-Ekonomik Öncelikler, Hane Gelirleri, Harcama ve Sosyo-Ekonomik İhtiyaçlar Üzerine Araştırma Dizisi**, Cilt 2, TUSİAD, İstanbul, 1968.
- ERSOY, Ayten :**Katma Değer Vergisi ve Muhasebe Uygulamasına ilişkin Öneriler**, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F Yayın No:141/52, Ankara, 1989.
- GÖKBUNAR, Ramazan :**“Türkiye’de Yatırımları Teşvik Edici Vergi Politikası ve Avrupa Birliğine Uyumu”**, DEÜ-SBE Doktora Tezi, İzmir, 1998.
- GÜRBOĞA, Erkan, İhsan B.BELLEK:**Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi (4369 Sayılı Kanunla Yapılan Değişikliklere Göre)**, Kılavuz Yayınları, İstanbul, 1999.
- HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI :**Sermaye Piyasası Kurulu Bültenleri, Türk Mali Sisteminin Temel Göstergeleri**, Hazine Müsteşarlığı 1989-1999.
- HEIDENHEIMER, A.J. vdğ. : **Comparative Public Policy**, St. Martin’s Press., New York, 1990.
- IMF :**Manual on Fiscal Transparency**, International Monetary Fund, Washington, 2001.
- İNCEKARA, Ahmet :**Türkiye’de Teşvik Sistemi**, İTO Yayınları No: 1995/10, İstanbul, 1995.
- JAMES, S. :**A Dictionary of Taxation**, Cheltenham: Edward Elgar Publishing limited, 1998.
- KARAKAYALI, Hüseyin :**Makro Ekonomi**, 3. Baskı, Bilgehan Basımevi, İzmir, 1995.
- KAVAK, Ahmet :**Katma Değer Vergisi Mevzuatı**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1992.
- KIRBAŞ, Sadık :**Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Siyasal Kitapevi, Ankara, 1998.
- KIZILOT, Şükrü :**Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996.
- KIZILOT, Şükrü :**Vergi Uygulamalarıyla İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları**, Savaş Yayınları, Ankara, 1987.
- KIZILOT, Şükrü :**Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C.4, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1998.
- KIZILOT, Şükrü :**Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**,Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996..
- KIZILOT, Şükrü :**Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C.5, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000.
- MAÇ, Mehmet :**Katma Değer Vergisi Uygulaması**, İstanbul, 1993.
- MALİYE BAKANLIĞI :**Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayını, C. 1, Ankara,1987.

- MALİYE BAKANLIĞI :**Vergi Harcamaları 2001 Yılı**, TC Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 2001.
- MALİYE BAKANLIĞI :**Menkul Sermaye İradı Elde Edenlerin Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi (2002)**, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, Ankara, 2002.
- MALİYE BAKANLIĞI :<<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf>>,( Erişim Tarihleri: 2002-2004).
- MUTER, Naci :**Vergileme ve Dış Ticaret**, Anadolu Matbaacılık, Manisa, 1989.
- MUTER, Naci :**Vergi Teorisi**, Emek Matbaası, Manisa, 1999.
- MUTER, Naci vdğ. :**Kamu Maliyesi**, Emek Matbaası, Manisa, 2003..
- MUTLUER, Kamil vdğ. :**Türk Vergi Sistemi**, TC Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No;941/511, Eskişehir, 2000.
- NADAROĞLU, Halil :**Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş. , 10. Baskı, İstanbul, 1998.
- NEUMARK, Fritz :**Vergi Politikası**, Çeviren: İclal Cankorel, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, No: 2090/357153, İstanbul, 1975.
- OECD :**Tax Expenditures: Recent Experiences** OECD Yayınları, France, 1996.
- OECD :**Tax Expenditures: A Review of the Issues and Country Practice**, OECD, Paris, 1984.
- OECD :**Tax Incentives For Domestic And Foreign Investment: The Experience of OECD Countries**, OECD, Paris, 1992.
- OKTAR, Kemal :**KDV İstisnalar ve İadeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 2001.
- ORHANER, Emine :**Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 2000.
- ÖZBALCI, Yılmaz :**Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1984.
- ÖZBALCI, Yılmaz :**Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2001.
- ÖZBALCI, Yılmaz :**4369 Sayılı Kanun Değişiklikleri ile Katma Değer Vergisi Kanununun Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.
- ÖZTÜRK, Bünyamin, Mustafa ÖZER :**Kurum Kazancının Tespiti Vergilendirilmesi ve Kâr Dağıtımı**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2001.
- ÖZTÜRK, Bünyamin, Mustafa ÖZER :**Kurumlar Vergisi Rehberi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2002.
- PETERSON, Wallace C. :**Gelir İstihdam ve Ekonomik Büyüme**, Çev. Servet MUTLU, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Döner Sermaye İşletmesi Yardımcı Ders Kitapları Yayın No: 145/2, Eskişehir, 1976.
- PINAR, İbrahim :**Yürürlükteki Tüm Vergi Kanunları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2003.

- SÖNMEZ, Nezihe, Ali Galip Ö. HALICI :**Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirilmesi**, TOBB Yayınları, No;144/58, Ankara, 1990.
- ŞENER, Orhan :**Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi**, 7. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2001.
- ŞENATALAR, Burhan vdğ. :**Kamu Ekonomisi**, TC. Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları No: 1476/789, Eskişehir, 2003
- ŞENYÜZ, Doğan :**Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitapevi Yayınları, Bursa, 1999.
- TOSUNER, Mehmet vdğ. :**Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 9. Bası, İzmir, 2004.
- TUNCER, Selâhattin :**Vergi Uygulamaları**, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984.
- TURHAN, Salih :**Vergi Teorisi ve Politikası**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1993.
- TURHAN, Salih :**Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları No; 3650/435/57, Elektronik Ofset, İstanbul, 1979.
- TÜRK DİL KURUMU :**Türkçe Sözlük 2**, L-2, Genişletilmiş 7. Baskı, Türk Dil Kurumu Yayınları-505/2, Ankara 1983.
- TÜRK, İsmail :**Maliye Politikası**, Güncelleştirilmiş 14. baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2001.
- TÜZÜN ÇELİK, Binnur :**Vergilemede Müdahale İlkesi (Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi)**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.
- ULUATAM, Özhan :**Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:413, Ankara, 1978.
- ULUATAM, Özhan :**Vergi Hukuku-Genel Esasları ve Vergiler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Baskı, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1995.
- UYSAL, Ali, Nurettin EROĞLU :**Açıklamalı ve İctihatlı Gelir Vergisi Kanunu**, 3. Baskı, 1991.
- YALÇIN, Hasan :**Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Muafiyet ve İstisnalar**, İstanbul, 1997.
- YILMAZ, Kazım :**Ücretlerin Vergilendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1998.

#### MAKALELER & TEBLİĞLER

- AHKEMOĞLU, Mehmet :“Menkul Sermaye İratları Üzerindeki Vergi Yüğü”, **Vergi Dünyası**, Sayı 249, Mayıs 2002.
- AHMED, Qazi Masod :“A Test of Relative Efficacy of Tax Expenditures and Direct Expenditures”, **Journal of Development Economics**, Volume 65, Issue 2, August 2001.
- AKALIN, Güneri :“Kamu kesimi finansman açıkları ve ekonomik dengeler üzerindeki etkileri”, **X. Türkiye Maliye Sempozyumu**, Antalya, 1994.
- AKLAN ADANUR, Nejla :“Dünyada ve Türkiye’de Gelir Dağılımı ve Gelir Dağılımını Etkileyen Faktörler”  
<<http://iktisat.uludag.edu.tr/dergi/11/05nejla/05nejla.htm>>,  
(Erişim Tarihi: 12.04.2004)

- ARSLAN, Fuat :“Liman ve Hava Meydanlarında Yapılan Teslim ve Hizmetlerde KDV İstisnası Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, S.92, Mayıs 1996.
- AYSAN, Murat :“Serbest Bölgeler-Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti-Örtülü Kazanç”, **Vergi Raporu**, S. 43, Ekim-Kasım,1999.
- BAILS, Dale G. :”A Critique on The Effectiviness of Tax-Expenditure Limitations”, **Public Choise**, Vol.38, No.2, April,1982.
- BAILS, Dale G. :”The Effectiviness of Tax-Expenditure Limitations: A Re Evulation”, **American Journal of Economics and Sociology**, Vol.49, No.2, April, 1990.
- BEYAZITLI, Ercan :“Konut Yapı Kooperatiflerinde KDV İstisnası”, **Yaklaşım**, S.69, Eylül 1998.
- CAVALCANTI, C., Z. LI :“Reforming Tax Expenditures Programs in Poland” **Public Sector Management Decentralization Participatory Planning**, World Bank, 2002.
- CAVALCANTI, C., Z.LI, :“Tax Expenditures Programs in Poland”, **Ninety Second Annual Conference on Taxation**, Atlanta, 1999.
- CENK, Ramazan :“Serbest Meslek kazançlarından Telif Kazançları ve İstisnası”, **Maliye Postası Dergisi**, Ağustos,1995.
- CLUTFELTER, Charles T. :”Tax Incentives and Charitable Giving: Evidence From a Panel of Taxpayers”, **Empirical Economics**, Vol.13, No.1, January,1980.
- CNOSEN, S. :“Global Trends and Issues in Value Added Taxation”, **International Tax and Finance**, Vol. 5, No.3, 1998. (Çev. Ömer Faruk BATIREL, **Katma Değer Vergisinde Global Eğilim ve Sorunlar**, Marmara Üniversitesi, İstanbul, 1999.
- COŞKUN, Kemal, Yasin BİLEN :“Vergi Harcaması Kavramı ve Günümüz Türkiye’sinde Vergi Harcamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı 246, Şubat 2002.
- ÇELİK, Asım :“Yatırım Fonları ve Türkiye’deki Uygulaması”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, S.9, Kasım 1991.
- DERKUNT, Medeni :“Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolcularla, Diplomasi Mensuplarında Katma Değer Vergisi İstisnası”, **Mükellefin Dergisi**, S.21, Eylül 1994.
- DHARMAPALA, D. :“Tax Expenditures Versus Direct Subsidies: A Review of the Issues”, **Ninety-Second Annual Conference on Taxation**, Auston, Texas, 1998.
- DOĞRUSÖZ, A. Bumin :“1996 Yılı Kurum Kazancının Saptanması Açısından Kurumlar Vergisi İstisnalarına Toplu Bir Bakış”, **Yaklaşım**, Yıl 5, S.52, Nisan 1997.
- DOĞRUSÖZ, A.Bumin :“Kurum Kazancının Saptanması ve Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi Özel Bölüm**, S.127, 1999.
- DOĞRUSÖZ, A.Bumin :“Kurumlar Vergisi, (Kurum Kazancının Saptanması ve Vergilendirilmesi)”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 1997.
- DUGUET, Cristoper M. :”Is Charitable Giving by Nonitemizers Responsive to Tax Incentives? New Evidence”, **National Tax Journal**, Vol.52, No.2, June,1999.
- DURA, İsmail Hakkı :“Vakıfların Vergi Muafiyetine İlişkin Olarak Genel Düzenlemeler Çerçevesinde Kurumlar Vergisi Açısından Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları**, Sayı 104, Mayıs 1997.



- DÜNDAR, Mustafa, İbrahim TÜRKİŞ :“Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarla İlgili Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulanmasında Karşılaşılması Muhtemel Sorunların Tespiti ve Çözüm Önerileri” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 86, Kasım 1995.
- EBİÇLİOĞLU, Fatih Kemal :“Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar”, **Vergi Dünyası**, S.220, Aralık,1999.
- EROL, Ahmet :“Vakıfların Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu, Vergi Muafiyeti ve Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 55, Temmuz 1997.
- FEYZİOĞLU, Bedi :“Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Muafiyet ve İstisnalar”, **Vergi Sorunları**, S.1 1978.
- FIEKOWSKY, Seymour :“Tax Incentives as Wiewed by Economists and Lawyers”, **National Tax Journal**, Vol.44, No.4, September, 1991.
- FRIEDSON, A. S. :“Tax Expenditures Reporting: The New York State Experience”, **Ninety-Second Annual Conference on Taxation**, Atlanta, 1999.
- GANDHI, Ved P. :“Relevance of Supply-Side Tax Policy to Developing Countries”, **Supply-Side Tax Policy**, (Ed. Ved P. GANDHİ), IMF, Washington, DC, 1987.
- GİRAY, Filiz :“Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi”, **Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt XXI, Sayı 1, 2002.
- GÖNÜL, Hasan Halil :“Vergi Harcamaları-I”, **Yaklaşım**, Yıl 10, Sayı 111, Mart 2002.
- GÖNÜL, Hasan Halil :“Vergi Harcamaları-II”, **Yaklaşım**, Yıl 10, Sayı 112, Nisan, 2002.
- HANSON, D.G., R.V. EİDMAN :“Agriculture Income Tax Expenditures-A Microeconomic Analysis”, **American Journal of Agriculture Economic**, June, 1985.
- HUGHES, J.W., MOTEKAT, J. :“Tax Expenditures for Local Governments”, **Public Budgeting & Finance**, Winter 1988.
- IBELE, M.A., D. VASCHE :“Tax Expenditures Reporting in California: Lessons and Opportunities”, **Ninety-Second Annual Conference on Taxation**, Atlanta, 1999.
- KARAKULLUKÇU, Necmi :“Telif Kazançlarında İstisna Uygulaması”, **Mükellefin Dergisi**, S.61, Ocak.1998.
- KARYAĞDI, Nazmi :“Kooperatiflerin Dağıttıkları Risturnların ve Kâr Paylarının Elde Edenler Yönünden Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, S.177, Mayıs 1996.
- KELEHER, Robert E. :“Supply-side Tax Policy: Reviewing the Evidence”, **Viewpoint on Supply-side Economics**, (Ed. Thomas J. HAILSTONES), Reston Publishing Company Inc., Virginia, 1982.
- KHALILZADEH, Javad-Shirazi, Anwar SHAH :“Tax Reform in Developing Countries” **Finance & Development**, Vol:28, No:2, 1991.
- KILDİŞ, Yusuf, Özgür SARAÇ, :“Türkiye’de Finans Piyasalarının Vergilendirilmesi”, **Globalleşme Sürecinde Türkiye’de Finans Piyasalarının Gelişimi Sempozyumu**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1999.
- KIZILOT, Şükrtü :“A ve B tipi fonlara vergi var mı” **Hürriyet Gazetesi**, 15 Mart 2003.

- KIRMANOĞLU, Hülya,  
Aysel ARIKBOĞA,  
:“Türkiye’de kamu borç servisinin bütçe içi etkileri”,  
<[www.marmara.edu.tr/maliyesempozyumu/tebliğler/1.doc](http://www.marmara.edu.tr/maliyesempozyumu/tebliğler/1.doc)>,  
(Erişim Tarihi: 23.03.2003).
- KONOR, Vedat  
:“İştirak Kazançları İstisnası ve Buna İlişkin Giderler”, **Mükellefin Dergisi**, S. 44, Ağustos 1996.
- KONOR, Vedat  
:“Kooperatiflerde Risturn İstisnası”, **Mükellefin Dergisi**, S. 48, Aralık 1996.
- MAKTOUF, L, S. S. SURREY  
:“Tax Expenditures Analysis in Less Developed Countries”, (Ed.) Richard M. Bird and Oliver Oldman, **Taxation in Developing Countries**, John Hopkin University Press, 1990.
- MIKESELL, John L.  
:“Tax Expenditure Budgets, Budget Policy, and Tax Policy: Confusion in the States”, **Public Budgeting & Finance**, Winter 2002.
- OECD  
:“Hidden Expenditures in the Federal Budget”, <<http://www.swarthmore.edu/socscs/Economics 2002>>
- OECD  
:“Tax Expenditures Statement 2001” <<http://www.treasury.gov.au/publications, 2001>>
- OECD  
:“Justification of Tax Expenditures”,  
<<http://www.janus.state.me.us/legis/statues/36,2002>>
- OECD  
:“Tax-Spending”,  
<<http://www.oecd.org/daf/fa/statu/spend.html.2000>>
- OYAN, Oğuz  
:“Seçim ekonomisi ve vergi yükü”, **Dünya Gazetesi**, 17 Mayıs 2002.
- ÖĞÜT, Ahmet  
:“Katma Değer Vergisinde İthalat İstisnaları (I)”, **Maliye Postası**, Yıl:10, Sayı:196, Kasım 1988.
- ÖNDER, İzzettin  
:“Bütçe politikaları”,  
<<http://guncel.ato.org.tr/dosya6/izzettin.onder.html>>, (Erişim Tarihi: 25.02.2003).
- ÖZEN, Necat  
:“Yatırım İndirimi Müessesesinde Yeni Düzenlemeler ve Endeksleme”, **Vergi Sorunları**, S.92. Mayıs, 1996.
- ÖZKER, Niyazi  
:“Vergi Hukuku ve Bütçe Politikalarında Vergi Harcaması Olgusu ve Uygulanabilir Etkinliği”, <<http://www.e-akademi.org/makaleler/nozker-1.htm>>, (Erişim Tarihi: 28.07.2003).
- ÖZTÜFEKÇİ, M.Ali  
:“Konut Yapı Kooperatiflerinin Yararlandıkları KDV İstisnalarında, 4369 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.122, Kasım 1998.
- ÖZYÜREK, Mustafa  
:“Mevduat Faizlerine Beyan Geliyor”, **Milliyet Gazetesi** 22.04.2002.
- PALAMUT, Mehmet  
:“Özrümlülerin Vergilendirilmesi”, **Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl 27, S.8, 1990.
- PEHLİVAN, Osman  
:“Vergi Yükümlülüğü Açısından Kooperatifler”, **Vergi Dünyası**, Sayı 104, Nisan 1990.
- SAEZ, Emmanuel  
:“The Optimal Treatment of Tax Expenditures”, **Journal of Public Economics**, Volume 20, 2004.
- SAYGILIOĞLU, Nevzat  
:“Ülkemizde Vergi Kayıplarının Boyutları ve Ölçülebilirliği (II)”, **Vergi Dünyası**, S.108, Ağustos, 1990.

- SCHARF, Kimberley Ann :”Why Are Tax Expenditures for Giving Embodied in Fiscal Constitutions?”, **Journal of Public Economics**, Volume 75, 2000.
- SECHANDÍCE, Aristide :”Review of Cristopher Howard, The Hidden Welfare State: Tax Expenditures and Social Policy in the United States”, **Journal of Socio-Economics**, Volume 27, 1998.
- SEYYAR, Ali :Sosyal Siyaset Kürsüsü, <[http://www.sosyalsiyaset.com/ tr/ index.htm](http://www.sosyalsiyaset.com/tr/index.htm)>, (Erişim Tarihi: 25.02.2004).
- SHADBEGIAN, Ronald J. :”Do Tax and Expenditure Limitations Affect The Size and Growth of State Government?”, **Contemporary Economic Policy**, Vol.14, No. 1, January, 1996.
- SHADBEGIAN, Ronald J. :”Do Tax and Expenditure Limitations Affect Local Government Budgets? Evidence From Panel Data”, **Public Finance Review**, Vol.26, No.2, March, 1998.
- SHOUP, C. S. :”Surrey’s Pathways To Tax Reform-A Review Article”, **The Journal of Finance**, December, 1975.
- SOLAK, Metin :”Bütçe Yönetimi İle Borç Yönetiminin Ayrılmasının Konsolide Bütçeye Yansımaları”, <[www.marmara.edu.tr/maliye/sempozyumu/tebliğler/-1-3.doc](http://www.marmara.edu.tr/maliye/sempozyumu/tebliğler/-1-3.doc)>, (Erişim Tarihi: 27.04.2003).
- STEUVERLE, C. E. :”Summers on Social Tax Expenditures”, **Tax Analysts**, Washington, 2000.
- ŞİMŞEK, V. Arif :”İhracatta KDV Uygulamasında Özellikli Durumlar” **Yaklaşım**, Y.5, S.56, Ağustos 1997.
- TAN, Mehmet :”Tam Mükellef Kurumların Gayrimenkullerinin veya İştirak Hisselerinin Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 82, Temmuz 1995.
- TIRIŞKAN, Necdet :”Gayrimenkul veya İştirak Hisselerinin Satışından Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna ile İlgili Olarak 4108 Sayılı Yasanın Getirdikleri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 86, Kasım 1995.
- TOPAÇ, Özcan :”Küçük Çiftçi Muafı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.3, Yıl, 1983.
- TUNCER, Selahattin :”Menkul Kıymetler Yatırım Ortaklıkları ile Menkul Kıymetler Yatırım Fonlarının Mahiyeti”, **Vergi Dünyası**, S. 130, Haziran 1992.
- TÜYSÜZOĞLU, Mümin :”Yatırım Teşvik Belgesi Makine-Teçhizat Teslimlerinde KDV İstisnası Uygulaması” **Yaklaşım**, S.69, Eylül 1998.
- TÜZMEN, Kürşad :”Türkiye Serbest Bölgeleri”, **Yaklaşım**, Yıl 4, S. 42, Haziran 1996.
- USLU, Yakup :”Harcamaların Gelir Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre, Gider Yazılması ve Ücret Olarak Vergilendirilmesindeki Esaslar”, **Maliye Dergisi**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Geliştirme, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, S. 67, Ocak-Şubat, 1984.
- UZAY, Şaban :”Türkiye’de Yatırım Fonları ve Denetimi” **Erciyes Üniversitesi İİBF Dergisi**, Sayı:11, Aralık 1994.
- WALLACE, Neil :”Modigliani-Miller Theorem for Open-Market Operations”, **American Economic Review**, Vol. 71, No.3, June, 1981.
- YALÇIN, Hasan :”Teşvik Gayesiyle Verilen İkramiye ve Mükafatlara İlişkin İstisna Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, S. 176, Nisan, 1996.
- YALÇIN, Hüseyin :”Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Türk Lirası ile Yapılan Satışlarda KDV İstisnası”, **Mükellefin Dergisi**, S.68, Ağustos 1998.

YERCI, Cahit

:"Kişisel Tasarruflar, Sermaye Gelirleri ve Vergileme", **Vergi Sorunları**, S.93, Haziran,1996.

YERELİ, Ahmet Burçin

:"Vergisel Bir Teşvik Olarak Yatırım İndirimi ve Türkiye Uygulaması",**Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt,6. S.2, Yıl, 1991.

YÜCE, Mehmet

:"Türkiye’de Gelir Dağılımındaki Adaletsizliğin İzlenen Vergi ve Harcama Politikaları ile Bağlantısı",  
<<http://www.isguc.org/myuce3.htm>>, (Erişim Tarihi: 25.11.2003).

