

1523, 12

**1980-1995 YILLARI ARASINDA
TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ
POLİTİKALARI**

Yüksek Lisans Tezi

Şevket ÖZ

Eskişehir - 1997

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ,

1980-1995 YILLARI ARASINDA TÜRKİYE'DE
UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI

Şevket ÖZ

(Yüksek Lisans Tezi)

Danışman: Prof.Dr. Aykut HEREKMAN

Eskişehir - 1997

Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü

ÖZET

Devletler, maliye politikasının bir dalı olan vergi politikasını çeşitli amaçları gerçekleştirmek için kullanmaktadırlar. Vergi politikasının, en eski amacı olan mali amaç yanında, gelir dağılımının düzeltilmesi, konjektürel dalgalanmaların giderilmesi ve büyüme politikasının gerçekleştirilmesi gibi amaçlarla devletler vergi politikasından yararlanırlar.

Biz de bu çalışmamızda Türkiye'de 1980-1995 döneminde uygulanan vergi politikaların beşer yıllık devrelerle inceledik. İncelediğimiz dönemlerde görüldü ki, Türkiye belirli bir vergi politikası gütmemektedir. Sık sık vergi kanunlarında değişiklik yapılmakta, mükellefler mevzuatı takip etmekte güçlük çekmektedirler. Yapılan değişiklikler de mali amaç ön planda tutulmasına rağmen, vergilerin kamu harcamalarını karşılama oranında ciddi bir artış getirilemediği gibi vergi yükünde de önemli bir değişme görülememiştir.

Belirtilen bu sebeplerle vergi politikasından, Türkiye'nin yeterli derecede faydalanamadığını görmekteyiz. İleriki dönemlerde ise, vergi politikasından beklenen faydanın sağlanabilmesi için; istikrarlı bir vergi politikasının uygulanması gerekmektedir.

ABSTRACT

States use tax policy, a branch of financial policy, to achieve various aims. They use tax policy with such aims as improving the distribution of income, removing conjectural fluctuations, and achieving expansion policy, besides the financial aim which is the oldest aim of tax policy.

In our study we have examined the tax policies which were applied during the 1980-1995 period in five-year terms. It has been observed in the terms examined that Turkey does not have a specific tax policy. Frequent amendments are made to tax laws, and taxpayers have difficulty in following the existing laws.

Although financial aim is in the foreground in the amendments made, neither a serious increase has been achieved in the proportion that taxes meet public spending nor an important change has been observed in the burden of taxation.

For the reasons stated above, we see that Turkey cannot benefit from tax policy in a sufficient degree. In order to get the expected benefit from tax policy in the coming terms, a steady tax policy needs to be applied.

İÇİNDEKİLER

TABLolar LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

Birinci Bölüm

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

1. VERGİLENDİRME YETKİSİ	5
2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİŞİMİ	10
2.1. Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi	11
2.2. Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi	12
3. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİŞİMİ	13
4. SERVETLER ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİŞİMİ	15

İkinci Bölüm

1980-1985 YILLARI ARASINDA TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI

1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	19
1.1. Gelir Vergisinde Yapılan Değişiklikler	20
1.2. Kurumlar Vergisinde Yapılan Değişiklikler	25
2. DİĞER VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	27

2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler	27
2.2. Servetler Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler	29
2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	32
2.4. 1980-1985 Döneminde Vergi Politikasına İlişkin Yeni Kanunlar	34
2.4.1. Vergi Yargısına İlişkin Kanunlar	34
2.4.2. Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun	35
2.4.3. Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu	37
2.4.4. Katma Değer Vergisi Kanunu	38
2.4.5. Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muafıkları Tanınması Hakkında Kanun	41
2.4.6. Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun	42
3. DÖRDÜNCÜ BEŞ YILLIK PLANDA VERGİ POLİTİKASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	43
4. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	44

Üçüncü Bölüm

1985-1990 DÖNEMİNDE TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI

1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	57
1.1. Gelir Vergisinde Yapılan Değişiklikler	57

1.2. Kurumlar Vergisinde Yapılan Değişiklikler	61
2. DİĞER VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	65
2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler	65
2.2. Servetler Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler	69
2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	72
2.4. 1985-1990 Döneminde Vergi Politikasına İlişkin Yeni Kanunlar	76
2.4.1. Savunma Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun	76
2.4.2. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu	77
2.4.3. Çıraklık, Mesleki Eğitim Kanunu	78
2.4.4. Çalışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi ve Bu Tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanun	78
2.4.5. Eğitim Gençlik Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi	79
3. BEŞİNCİ BEŞ YILLIK PLANDA VERGİ POLİTİKASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	81
4. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	82

Dördüncü Bölüm

1990-1995 DÖNEMİNDE TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI

1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	90
1.1. Gelir Vergisinde Yapılan Değişikler	90
1.2. Kurumlar Vergisinde Yapılan Değişikler	96

2. DİĞER VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER	102
2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler	102
2.2. Servetler Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler	104
2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler	106
2.4. 1990-1995 Döneminde Vergi Politikasına İlişkin Yeni Kanunlar	111
2.4.1. Ekonomik Denge Vergisi	111
2.4.2. Net Aktif Vergisi	113
2.4.3. Ek Gayrimenkul Vergisi	115
2.4.4. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi	115
3. ALTINCI BEŞ YILLIK PLANDA VERGİ POLİTİKASININ DEĞERLENDİRİLMESİ	117
4. AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİ POLİTİKAMIZ	118
5. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ	122
SONUÇ	129
YARARLANILAN KAYNAKLAR	134

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1	: Genel Bütçe Gelir Türlerinin Bütçe Gelirleri Toplamındaki Payları (%)	50
Tablo 2	: Vergi Yüğü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliğı	51
Tablo 3	: Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı	52
Tablo 4	: Vergi Gelirlerinin Konuları İtibariyle Yüzde Dağılımı	53
Tablo 5	: Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları	54
Tablo 6	: 1980-1985 Döneminde Vergi Gelirlerindeki Artışların Toptan Eşya Fiyat İndeksleri İle Karşılaştırılması .	54
Tablo 7	: Genel Bütçe Gelir Türlerinin Bütçe Gelirleri Toplamındaki Payları (%)	84
Tablo 8	: Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı Dolaylı ve Dolaysız Vergiler (Yüzde Dağılımı)	85
Tablo 9	: Vergi Gelirlerinin Konuları İtibariyle Yüzde Dağılımı	86
Tablo 10	: Vergi Yüğü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliğı	87
Tablo 11	: Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları	88
Tablo 12	: 1985-1990 Döneminde Vergi Gelirlerindeki Artışların Toptan Eşya Fiyat İndeksleri İle Karşılaştırılması .	88
Tablo 13	: Bütçe Gelir Türlerinin Bütçe Gelirler Toplamındaki Payları (%)	124
Tablo 14	: Gelirlerin Tahsilatının Dağılımı Dolaylı ve Dolaysız Vergiler (Yüzde Dağılımı)	124

Tablo 15 : Gelirlerin Konuları İtibariyle Yüzde Dağılımı . . .	125
Tablo 16 : Vergi Yükü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği . . .	125
Tablo 17 : Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları	126
Tablo 18 : Beş Nisan Kararlarıyla İhdas Edilen Vergilerin, Tahsilatı ve Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Yüzde Dağılımı (Milyar TL)	127
Tablo 19 : 1990-1995 Döneminde Vergi Gelirlerindeki Artışların Toptan Eşya Fiyat İndeksleri ile Karşılaştırılması .	127

KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
A.E.T.	: Avrupa Ekonomik Topluluğu
A.T.	: Avrupa Topluluğu
A.B.	: Avrupa Birliği
Age.	: Adı geçen eser
Bkz.	: Bakınız
D.P.T.	: Devlet Planlama Teşkilatı
E.D.V.	: Ekonomik Denge Vergisi
E.S.İ.A.D.	: Ege Sanayici ve İşadamları Derneği
G.V.	: Gelir Vergisi
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
İ.İ.B.F.	: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İ.T.O.	: İstanbul Ticaret Odası
Kab.	: Kabul
K.D.V.	: Katma Değer Vergisi
K.D.V.K.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
K.H.K.	: Kanun Hükmünde Kararname
K. No.	: Kanun no
K.P.	: Katma Protokol
K.V.	: Kurumlar Vergisi
K.V.K.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
Mad.	: Madde
Mük.	: Mükerrer

M.T.V.	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
M.T.V.K.	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
N.A.V.	: Net Aktif Vergisi
S.S.D.F.	: Savunma Sanayii Destekleme Fonu
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
T.O.B.B.	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
T.R.T.	: Türkiye Radyo Televizyon Kurumu
T.T.K.	: Türk Ticaret Kanunu
Vd.	: Ve diğerleri
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Günümüzde devletler, iktisadi ve sosyal gelişmeyi temin amacı ile ekonomik hayata müdahale etmektedirler. Bu müdahalelerde diğer iktisat politikaları araçları yanında, maliye politikası araçları da büyük ölçüde kullanılmaktadır.

Maliye politikası, ekonomiye müdahalede özellikle kamu harcamaları ve vergileri kullanmaktadır. Kamu harcamalarının büyük bir kısmı ise vergilerle karşılanmaktadır. Vergiler bu mali amacın yanında gelirin yeniden dağılımını sağlamada, konjektürel dalgalanmaları gidermede, büyüme politikasına ilişkin olarak ve diğer amaçlarla kullanılmaktadır.

Bilindiği gibi, vergi "kamu yönetimince kamu gereksinmelerini karşılamak amacıyla, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak zorla alınan paralardır"¹. Devlet bu yolla, vergileme yetkisini kullanarak kamu kesimine, yukarıda belirttiğimiz amaçlar için piyasa ekonomisinden gelir aktarmaktadır.

Böylece devletin vergilemeyle güttüğü amaç ve vergileme yetkisini kullanım biçimi, vergi politikasını oluşturmaktadır. Diğer bir deyişle,

¹ Aykut Herekman, Kamu Maliyesi, Cilt 2, Sevinç Matbaası, Ankara 1988, s. 6.

“Kamu giderleri veya bütçe denkleğiyle genellikle bağ kurulmaksızın, vergi gelirleri veya vergi dışı gelirlerin artırılması veya eksiltilmesi şeklinde izlenen politikaya vergi politikası denir”².

Hükümetler vergi politikalarını belirlerken çeşitli sınırlamalara tabidir. Bu sınırlamalar, yasal ve ekonomik sınırlamalarla birlikte, baskı grupları dediğimiz sendikalar ve meslek odaları gibi faktörlerle gerçekleşmektedir. Ayrıca, ülkelerin kendi iç bünyeleri dışında, ülkelerin çeşitli şekillerde meydana getirdiği entegrasyonlar da vergi politikasını ülkelerin bağımsız bir şekilde uygulamalarını engellemektedir. Örneğin, Avrupa Birliği ülkeleri Katma Değer Vergisi’ni uygulamak zorundadırlar.

Tarihsel gelişim süresi içinde birçok alanda değişiklik olduğu gibi iktisadi düşüncelerde de değişiklikler olmuştur. Bu düşünce değişiklikleri de vergilerin kullanım amaçlarını değiştirmiştir.

Klasik iktisadi düşünceye göre, devletler sadece güvenlik ve adalet gibi temel hizmetleri gerçekleştirmelidir. Böyle bir düşüncede, devletin ekonomiye müdahalesi düşünülemez. Devletler doğal olarak bu iktisadi düşünceye göre; vergiyi temel hizmetlerin finansmanını sağlamak için kullanmaktadır.

1929 yılına kadar klasik düşünceyi yetersiz kılacak bir gelişme olmamıştı. Fakat 1929 yılında yaşanan ekonomik buhranla birlikte, devletin ekonomiye müdahalesi gündeme geldi. Artık piyasanın kendi kendine mükemmel bir şekilde işlemediği görüldü. 1930’lardan sonra ve özellikle J.M. Keynes’in çıkardığı Genel Teori ile birlikte diğer maliye politikası araçları yanında, vergilerin de ekonomiye müdahalede kullanılması gündeme geldi. Vergiler ekonomik ve toplumsal hayata

² Akif Erginay, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara 1987, s. 329.

müdahalede gittikçe artan oranda kullanılmaya başlandı. Bu da klasiklerin aksine, vergilerin mali amaçlar dışında da kullanılabileceğini gösterdi.

1970'li yıllara kadar ekonomide hakim olan Keynesyen görüşler, o yıllarda etkinliğini yitirmiştir. Bu olaylar: Vietnam Savaşı, doların devalüasyonu ve Opec Şokları şeklinde özetlenebilir. Bu yıllarda hem enflasyonun hem de işsizliğin bir arada görülmesi maliye politikası araçlarının tartışılmasına neden olmuştur.

1980'li yıllara ulaşıldığında ise artık müdahaleci görüşten uzaklaşmaya başlanmıştır, yeni arayışlara gidilmiştir.

Dünya ülkelerinde görülen ekonomik gelişmeler, Türkiye'yi de etkilemiştir. Yeni kurulan Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yıllarında liberal görüş hakim iken, 1930'lu ve 1940'lı yıllarda artık devlet ekonomiye artan oranda müdahale etmekte, dolayısıyla maliye politikasını etkin olarak kullanmaktaydı. İkinci Dünya Savaşını takip eden yıllarda maliye politikasının etkin olarak kullanılmaması yolunda yine liberal görüş hakim olmuştur. Bu görüşte 1960'lı yıllara kadar sürmüş, izleyen yıllarda devletin ekonomiye müdahalesi gerektiği ve ekonomiye belli bir plana dayanarak yön verilmesi gerektiği yolunda düşünceler oluşmuştur.

1980'li yıllarda yine liberal görüş hakimiyet kazanmıştır. Ekonomiye müdahaleci görüşten uzaklaşmıştır. Vergi politikası da kamu kesimini vergi geliri elde etmekte mahrum bırakacak bir teşvik politikasına dönüşmüştür.

Çalışmamızın esasını 1980-1995 yılları arasında Türkiye'de uygulanan vergi politikaları oluşturması nedeniyle kısaca Türk Vergi Sistemi gelişimi üzerinde duracağız. Daha sonra ise, 1980-1995 yılları arasında Türkiye'de uygulanan vergi politikalarını, beşer yıllık devreler içinde inceleyeceğiz. Sonuçta ise çalışmanın genel bir değerlendirilmesi yapılmaktadır.

Birinci Bölüm

TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN GELİŞİMİ

1980-1995 yılları arasında Türkiye'de uygulanan vergi politikalarını incelemeyden önce bu bölümde Türk Vergi Sistemi'nin gelişimine kısaca değinilecektir.

1. VERGİLENDİRME YETKİSİ

Devletler, toplum içindeki diğer güçlerden ayrı olarak emretme ve zorlama gücüne sahiptirler. Bu gücü kullanarak, ülke üzerinde yaşayan gerçek ve tüzel kişilere yerine getirilmesi zorunlu emirler verebilirler. Bu emirleri verebilmek için ise, bazı yetkilere sahip olunması gerekir. Bu yetkilerden birisi de vergilendirme yetkisidir.

"Vergilendirme yetkisi; devletin ülke üzerindeki egemenliğine dayanarak, vergi alma konusunda sahip olduğu hukûki ve fiili gücüdür. Bu yetki, devletlerin varlık koşuludur."³

Devletler vergilendirme yetkisini kullanırken, çeşitli sınırlamalara tabi olmaktadır. Vergilerin yasa ile düzenlenmesi bu sınırlamalardan biridir. Verginin yasa ile düzenlenmesi ya da verginin yasallığı ilk kez

³ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, s. 3.

Büyük Britanya'da uygulanmıştır. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, öncelikle ilişkin bulunduğu devletin temel anayasa ilkeleri ile sınırlıdır. Maliye ve Vergi Hukuku'nun ana kuralları da bu nedenle anayasada yer almaktadır⁴.

Anayasa ilkelerinden ayrı olarak, bazı nedenlerle de devletler vergilendirme yetkisini özgürce kullanamamaktadırlar. Devletin egemenliği gibi, onun içerdiği yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi de kural olarak devletin ülkesinin sınırları içinde geçerli olmaktadır. Fakat devletler vergilendirme yetkilerini uluslararası veya uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılmaları sebebiyle de özgürce kullanamamaktadırlar. Bu sınırlandırma, bu yetkinin üye devletler arasında belli alanlarda kullanımından vazgeçme ya da ekonomik bütünleşme sonucu oluşan kurumlara devredilmesi şeklinde olmaktadır. Başlıca ekonomik bütünleşme çeşitleri olan serbest ticaret bölgesi, gümrük birliği, ortak pazar, ekonomik ve parasal birlikte, devletler egemenliklerini ve buna paralel olarak vergilendirme yetkilerini sırasıyla artan yoğunlukta sınırlandırır⁵.

Tüm bu açıklamalar ışığı altında diyebiliriz ki, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasında esas anayasal sınırlar olmalıdır. Ancak bu şekilde devlet, sosyal devlet ve hukuk devleti olmanın gereklerini taşıyarak vergilendirme yetkisini toplum yararını gözetecek en iyi şekilde kullanabilir. Biz de, kısaca diğer anayasalarda vergilendirme yetkisine değindikten sonra, esas olarak 1982 Anayasası üzerinde vergilendirme yetkisine değineceğiz.

⁴ Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul 1981, s. 7.

⁵ Ali Çımat, Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi ile İlişkisi-II, **Vergi Raporu**, Ekim-Kasım 1996, s. 52.

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk Anayasası olan 1921 Anayasası'nda; bütün yetkilerin Millet Meclisi'nde toplanması nedeniyle, vergilendirmeye ilişkin herhangi bir madde yer almamaktadır.

1924 Anayasası'nda ise; vergilendirme yetkisine ilişkin düzenleme, Türklerin Kamu Hakları başlığı altında 84 ve 85. maddelerde yer almaktadır.

84. maddede; vergi, devletin umumi masraflarına halkın iştiraki olarak tanımlanmıştır⁶. Ayrıca bu esasa aykırı olarak, gerçek ve tüzel kişiler veya onlar adına resim, aşar ve başka vergiler alınması yasaklanmıştır.

85. maddede de; vergilerin ancak kanunla salınıp alınabileceğini; Devletçe il özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resim ve vergilerin, kanunları yapıncaya kadar alınacağı belirtilmiştir⁷.

9.7.1961 Tarih ve 334 Sayılı Kanun'la kabul edilen 1961 Anayasası'nda ise, vergilendirmeye ilişkin hükümler, Siyasi Haklar ve Ödevler başlığını taşıyan Dördüncü Bölümde, Vergi Ödevi başlığı altında 61. maddede belirtilmiştir. 61. madde; Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur.

⁶ Yılmaz Aliefendioğlu, Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, **Vergi Dünyası**, Sayı 33, Mayıs 1984, s. 5.

⁷ Nezih Varcan, Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 208, Eskişehir 1987, s. 26.

20.1.1971 Tarih ve 488 Sayılı Kanun'la, 61. maddeye bir fıkra eklenerek, Bakanlar Kurulu'na Kanun Kuvvetinde Kararname çıkarma yetkisi verilmiştir. Anayasanın 61. Maddesine eklenen bu fıkrada: kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak suretiyle, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir hükmü yer almaktadır.

Son Anayasamız olan; 7 Kasım 1982 Tarih ve 2709 Sayılı Kanun'la kabul edilen 1982 Anayasası'nın "Siyasi Haklar ve Ödevler" başlığını taşıyan İkinci Kısım, Dördüncü Bölümünün "Vergi Ödevi" kenar başlıklı 73. maddesine göre;

Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlüdür.

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

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

Görüleceği üzere maddenin ilk iki fıkrası dar anlamda, 3. ve 4. fıkraları ise; geniş anlamda vergi kavramından hareket etmiştir. Dar anlamda vergi, devletin kamu gelirleri arasında sadece bu türe ilişkin olduğu halde, geniş anlamda vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve kamu gücünün kullanımına dayanan her çeşit mali yükümlülüğu kapsamına alır.

Yukarıda belirttiğimiz 73. madde metnine göre; 1961 Anayasası'ndan pek farklı olmayan vergileme ilkeleri ise şunlardır:

1. Herkes vergi ödeyecektir. Herkes deyimiyle ülkede yaşayan tüm insanlar değil, mali gücü yeterli olan, vergi yasalarının, vergiye bağladıkları olayla ve durumla ilişki kuran kişiler anlatılmaktadır.

2. Vergi kamu giderlerini karşılamak amacıyla alınmalıdır. Kamu gideri ise, kamu tüzel kişilerinin yaptıkları harcamalardır. Toplanan vergiler ancak kamu giderleri için harcanabilir ve bir kamu gideri yapılmayacaksa vergi de yoktur. "Nitekim Anayasa Mahkemesi kararları da bu yöndedir. Örneğin mahkeme, 02 Şubat 1971 tarihli kararında siyasi partilerin kamu kurumu olmadıklarından bahisle devlet yardımı almalarını o tarihte Anayasa'ya aykırı bulmuştu."⁸

3. Mükellefler vergiyi mali güçlerine göre ödemelidir. Mali güç, kişinin sahip olduğu para ve serveti içerir. Verginin mali güce göre ödenmesi, adalet ve eşitlik ilkelerine dayanmakta ve sosyal devlet anlayışına uygun düşmektedir.

4. Vergi ve benzeri mali yükümlülükler yasayla konulur, değiştirilir veya kaldırılabilir. "Buna verginin kanuniliği prensibi diyoruz."⁹ Buna göre devlet, zor unsuru içeren mali yükümlülükler koyarken, ya da vergi muafık ve istisnaları getirirken mutlaka yasa çıkarmak zorundadır. Verginin temel unsurları ile ilgili düzenlemeler, Anayasa'nın istisna hükümleri saklı kalmak koşulu ile ancak yasa ile yapılabilir. Bu nedenle vergilendirme işlemleri yasalara uygun olmalı, vergi idaresi ve görevleri yasayla düzenlenmeli ve bu işlemlere yargı yolu açık olmalıdır.

⁸ N. Kemal Gündüz, Verginin Anayasal Çerçevesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 78, Mart 1995, s. 109.

⁹ Şerafettin Aksoy, a.g.e., s. 13.

Ancak verginin kanuniliği ilkesinin istisnası vardır ve bu, Anayasa maddesinin kendisinde mevcuttur. Buna göre, her ne kadar vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ancak kanunla konulur, değiştirilir ya da kaldırılırsa da, bunların muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlara ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.

Fıkra metninden de anlaşılacağı üzere; Bakanlar Kurulu'na verilebilecek yetki ancak yasanın kendisinde mevcut olması gereken yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmakla sınırlıdır¹⁰. Bu durumda Bakanlar Kurulu, kaynağı yasama organında bulunan bağı bir yetkiyi kullanmaktadır. Böylece, Bakanlar Kurulu ekonomik koşullar gereğı olarak, hızla alınması gerekli vergi önlemleri konusunda önemli sayılabilecek bir olanağı kavuşmuştur.

Verginin yasallığı ilkesi ile ilgili bir diğerk özellik, bu konuda Kanun Hükmünde Kararname çıkarılamamasıdır. Ancak, Anayasa'nın 121 ve 122. maddelerine göre; olağanüstü hal veya sıkıyönetim durumlarında Cumhurbaşkanı'nın başkanlığında toplanacak Bakanlar Kurulu temel hakların tümünü Kanun Hükmünde Kararnamelerle düzenleme yetkisine haizdir.

2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİŞİMİ

Gelir üzerinden alınan vergilerin gelişimini, Gelir Vergisi'nin tarihi gelişimi ve Kurumlar Vergisi'nin tarihi gelişimi olarak iki alt başlıkta inceleyeceğiz.

¹⁰ N. Kemal Gündüz, a.g.e., s. 110.

2.1. Gelir Vergisinin Tarihi Gelişimi

Türkiye'de Gelir Vergisi gerçek anlamda 1950 yılında gerçekleşmiştir.

Osmanlı İmparatorluğu'nda 1863 yılından itibaren ticari ve sınai kazançlarla, serbest meslek erbabının ücretlerinin gelirlerini vergilendirmek için bazı denemelere girilmiştir. Bu denemeler 1907 yılında sonuç vermiş ve karine usulünde Temettü Vergisi uygulanmaya başlamıştır¹¹. Bu vergi objektif nitelikte ve karine usulüne tabi bir randıman vergisiydi.

1925 yılında Aşar'ın kaldırılması ile hükümet büyük bir vergi kaybı ile karşılaşmış, bu kaybın telafisi için Temettü Vergisi kaldırılarak, o devir için modern sayılabilecek Kazanç Vergisi 1926 yılında konulmuştur. İlk olarak bu vergi ile gerçek kişiler dışında, kurumlar da vergi kapsamına alınmıştır. İkinci olarak beyanname usulüne tabi yükümlü sayısı geniş tutulmuştur. Bu vergiden de beklenen başarı görülemediği için, 1934 yılında köklü değişiklikler yapılmıştır.

Bu değişikliklerde Fransız Cedulaire Gelir Vergisi'nden esinlenilmiştir. Beyan usulü daraltılmış, karine ve götürü usulün uygulama alanı genişletilmiştir. Fakat, çok karışık ve bir çok bakımdan yetersiz olan bu vergi de 5421 Sayılı Kanun'la kaldırılmış¹² ve ülkemiz modern anlamda bir Gelir Vergisi'ne kavuşmuştur. 1950 yılında yürürlüğe giren bu kanunda da birçok değişiklik yapılmıştır. Örneğin; 27 Mayıs 1960 tarihli askeri müdahale ile iktidara gelen Milli Birlik Hükümeti 1949 tarihli ve 5422 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nu tamamen

¹¹ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, İstanbul 1976, s. 373.

¹² Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası, Der Yayınları, İstanbul 1987, s. 124.

kaldırarak Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden yazılmasını sağlamıştır. 3 Aralık 1960 Tarih ve 193 Sayılı bu yeni kanunla 5421 Sayılı Kanun'daki bazı maddeler aynı kalırken, yeni maddelerle de kanunun kapsamında değişiklikler yapılmıştır. Örneğin; 193 Sayılı Kanun'un 52. maddesi ile tarım kazançları vergileme kapsamına alınmıştır. Ayrıca esnaf muaflığı daraltılırken, götürü usule ilişkin de yeni düzenlemeler yapılmıştır. Servet beyanı müessesesi de bu kanunla birlikte uygulanmaya başlamıştır. İzleyen yıllarda da değişiklikler devam etmiştir.

2.2. Kurumlar Vergisinin Tarihi Gelişimi

Türkiye'de kurumlar, gerçek kişilerden ayrı olarak gelirlerinin vergilendirildiği bir Kurumlar Vergisi'ne ancak 1950 yılında tabi olmuşlardır.

Osmanlı İmparatorluğu zamanında 1907 yılında kabul edilen Temettü Vergisi gerçek veya tüzel kişi ayrımı yapmamıştır. 1914 yılında kabul edilen Temettü Vergisi de kurumları ayrıca bir vergiye tabi tutmamıştır. Aşar'ın kaldırılması ile Temettü Vergisi'nin yerini 1926 yılında alan Kazanç Vergisi de hem gerçek, hem tüzel kişilikleri beraber kapsamı içine almıştır.

Yukarıda da belirtildiği gibi ancak kurumlar kendilerine ait bir vergiye, 1949 yılında kabul edilip, 1950 yılında yürürlüğe giren 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'u ile tabi olmuşlardır.

Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi köklü bir değişikliğe uğramamasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da değişiklikler yapılmıştır. Örneğin; Milli Birlik Hükümeti

Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden yazılmasını sağlarken, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda ise 30 Aralık 1960 Tarih ve 192 Sayılı Kanun'la sadece oranlarda değişiklik yapılmış ve diğer konularda da ufak çaplı düzenlemelere gidilmiştir.

3. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİşİMİ

Harcama vergileri dolaylı vergiler oldukları için başlangıçta mali yapıları zayıf dolayısıyla örgütsel yapıları henüz gelişmemiş ekonomilerce rağbet grmştir ve toplam vergi gelirleri içerisinde en büyük payı harcama vergileri oluşturmuştur. Genellikle bu ekonomilerin uyguladıkları harcama vergisi türü, tüketim maddeleri üzerinden alınan ilkel bir vergi tekniğine sahip tüketim vergileri olmuřtur¹³.

Türkiye'de ise; 1925 yılında Aşar'ın kaldırılmasına kadar sistemli bir harcama vergisi uygulanamamıştır. Aşar'ın kaldırılması ile devlet bütçesinde meydana gelen gelir açığını kapatmak için 1926 yılında Umumi İstihlak Vergisi yürürlüğe girmiştir. Bütün mal ve hizmetlerin vergilendirildiği bu vergide oran %2.5 olarak belirlenmiş ve kk esnaf ve sanatkrların işleri ile ekmek satışları hariç olarak bütün satış ve muamelelerde pul yapıştırılmak suretiyle tahsil olunmuştur. Bu verginin tamamlayıcısı olarak Eğlence ve Hususi İstihlak Vergisi ile lokanta, gazino ve benzeri eğlence yerlerinden girişlerde %10-30 arasında pul yapıştırılmak suretiyle vergi alınmıştır. 1926 yılının şartlarına göre, bu verginin uygulanması zordu ve uygulanması başarısızlıkla sonuçlanmıştır.

¹³ Aykut Herekman, Kamu Maliyesi, Sevinç Matbaası, Ankara 1988, s. 102.

1927 yılında 1039 Sayılı ilk Muamele Vergisi yürürlüğe konmuş, bu vergi ile Türkiye'de muharrık kuvvet kullanan sınai işletmelerin satışları ile Türkiye'ye ithal olunan mamül maddeler %6 oranı üzerinden bu vergiye tabi tutulmuşlardır. İhraç edilen maddelerden de %2.5 vergi alınmıştır¹⁴. Dört yıllık uygulamadan sonra 1039 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu kaldırılmış ve 1931 yılında 1860 Sayılı Muamele Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. Bu kanun ile muaflık ve istisnalar genişletilmiş ve ihracat üzerinden alınan vergi kaldırılmıştır. Ayrıca "Muamele Vergisi ile mükerrerliği önleyici ilk madde indirimi usulünü basit bir şekilde de olsa ilk defa vergiciliğimize getirmiştir"¹⁵. 1931 yılında bu Muamele Vergisi de aksaklıklara neden olmuştur. Oran %6'dan %10'a çıkarılmış vergi baskısı artmış ayrıca 10000 liraya kadar yıllık cironun vergiden istisna edilmesi nedeniyle de işletmeler bu ciroyu aşmama çabasına girmişlerdir. Bütün bu aksaklıklar sonucunda, 1934 yılında bu vergi de yerini yeni Muamele Vergisi'ne bırakmıştır.

1934 yılında yürürlüğe konulan yeni Muamele Vergisi ile 10000 liralık istisna kaldırılmış ve küçük sınai işletmelerinde muaflık daraltılmıştır. Bu kanunda da vergiyi doğuran olay olarak alınan satış esası, uygulamada güçlülere neden olmuş, matrah değerini oluşturan satış değeri açık olarak belirtilmemesi gibi nedenlerle bu vergiden beklenen başarı sağlanamamıştır. Sonuçta 1940 yılında yeni bir Muamele Vergisi yürürlüğe girmiştir. "Yeni sisteme göre vergi; 'İmalat Muamele Vergisi', 'Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi' ve 'İthalde Alınan Muamele Vergisi' olmak üzere üç kısma ayrılmış, satış esası bırakılarak, teslim tarifine girmeyen, fakat teslim kabul edilecek haller de ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir"¹⁶.

¹⁴ Turhan, a.g.e., s. 117.

¹⁵ Halil Nadaroğlu, Kamu Maliyesi Teorisi, Sermet Matbaası, İstanbul 1976, s. 387.

¹⁶ Turhan, a.g.e., s. 149.

1940 yılı Muamele Vergisi de 16 yıllık uygulama neticesinde birçok değişikliklere uğradıktan sonra, 13.7.1956 yılında Gider Vergileri Kanunu ile yürürlükten kalkmış, yürürlüğe İstihsal Vergisi Kanunu girmiştir.

Nihayet İstihsal Vergisi'nin yapısından gelen aksaklıklar da, 25.10.1984 tarihli Katma Değer Vergisi Kanunu ile giderilmiş, İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, İşletme Vergisi, Spor Toto Vergisi ve Şeker İstihlak Vergisi 1 Ocak 1985 tarihi ile yürürlükten kalkmış, yerine gerçek bir reform olan Katma Değer Vergisi getirilmiştir.

4. SERVETLER ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİŞİMİ

Servetler üzerinden vergi alınması çok eski tarihlere dayanmaktadır. Ülkeden ülkeye farklılıklar gösteren bütün servet vergilerinin ortak niteliği, kişilerin iktisat faaliyetlerini değil, çeşitli iktisadi varlıklara sahip olma durumunu, yani serveti yükümlü kılmasıdır¹⁷.

Serveti de gerçek veya tüzel kişilerin, belirli bir andaki mal varlığına dahil bütün ekonomik değerler şeklinde tanımlayabiliriz.

Türkiye'de gerçek veya tüzel kişilerin servetlerini teşkil eden menkul ve gayrimenkul mallar üzerinden alınan vergilerden Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi ile servetlerin transferinden alınan, Veraset ve İntikal Vergisi ile Taşıtlar Alım Vergisi gibi vergiler bulunmaktadır.

¹⁷ Turhan, a.g.e., s. 170.

Emlak Vergisi gerçek veya tüzel kişilerin mülkiyetinde bulunan bina, arsa ve arazilerden alınan özel nitelikte bir servet vergisidir. 1931 yılında kabul edilen Bina Vergisi Kanunu ve Arazi Vergisi Kanunu ile bina ve araziler ayrı ayrı kanunlarla vergilendirilmekteydi. Bina Vergisi Kanunu'nda vergi matrahı olarak mülkiyet değeri değil fiilen getirebileceği kira geliri kabul edilmişti. Bu kira geliri bulunamazsa binanın onda biri gayri safi irat olarak kabul edilirdi. Arazi Vergisi'nde ise vergi matrahı sermaye değeri idi. Benzer arazi alım satımı olmadığı için bu değer bilinmiyorsa, ikinci yol olarak arazi kiraya verildiği takdirde iradın on katı arazi değeri olarak kabul edilmekteydi. 1936 yılında ise tahrire başlanılmış ve bu basit usulle pek sıhhatli olmayan değerler tespit edilmiştir. Daha sonraları da bu değerler çeşitli katsayılarla çarpılmak suretiyle vergi değeri bulunmuştur. 1970 yılında Bina Vergisi ve Arazi Vergisi Kanunu kaldırılarak yerlerine Emlak Vergisi Kanunu konulmuştur. Bu kanunda mükelleflerin beyanı esas alınmıştır. Emlak Vergisi 3239 Sayılı Kanun'la belediyelere devredilmiştir.

Türkiye'de ilk defa 28 Şubat 1957 tarihinde, 6936 Sayılı Hususi Otomobil Vergisi Kanunu ile kara taşıtlarına ilişkin bir servet vergisi alınmıştır. Bu kanun daha sonra 1963 yılında yürürlükten kaldırılarak 197 Sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bundan sonra da 26.11.1980 tarihinde 2348 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun sadece motorlu kara taşıtlarını değil, uçakları, helikopterleri ve deniz taşıtlarını da verginin konusuna dahil ettiği için Motorlu Taşıtlar Vergisi adını almıştır.

Taşıtların Alım Vergisi ise, 1318 Sayılı Finansman Kanunu ile getirilen yeni vergilerden biridir. Bu vergi, mülkiyetin devri muamelelerinden alınmaktadır.

Veraset ve İntikal Vergisi servet vergilerinin en eski ve tipik örneğini teşkil etmektedir. Cumhuriyet döneminde servet transferlerinin vergilendirilmesi ile ilgili olarak 3 Nisan 1926 tarihinde 797 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Verginin konusu tüm intikalleri kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. 797 Sayılı Kanun 1959 yılında yürürlükten kaldırılmıştır. Bundan sonra 8.6.1959 tarih ve 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Bu kanun da çok sayıda değişikliğe uğramıştır.

İkinci Bölüm

1980-1985 YILLARI ARASINDA TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI

1980-1985 dönemi Türkiye'de uygulanan vergi politikalarına değinmeden önce, kısaca dünyadaki iktisadi ve mali gelişmelere bakacağız.

1980'li yıllara gelinene kadar çeşitli etkenlerle bütün ülkelerde sıkıntılar meydana gelmiştir. Bu etkenler özellikle 1974-75 yılları arasında petrol fiyatlarındaki artışlar, altın fiyatlarındaki artışlar ve üretim miktarındaki düşüşler şeklinde sıralanabilir. Gelişmiş ve gelişmekte olan bütün ülkelerde hem enflasyon hem de işsizlikte artışlar meydana gelmiş, devletler keynesgil politikalar yetersizliğinden dolayı yeni politikalara yönelmişlerdir.

Özellikle A.B.D. olmak üzere, birçok ülkede keynesgil politikaların yerini monoterist politikalar almaya başlamıştır. Monoterist politikalar; devletin ekonomiye müdahalesinin en az şekilde olmasını, serbest piyasa sisteminin uygulamasının gereğini, maliye politikası müdahalelerini ve diğer dolaysız müdahaleleri kabul etmeyen ve para politikasına ağırlık veren politikalarlardır.

Türkiye'de doğal olarak dünyada yaşanan bu gelişmelerden etkilenmiş, monoterist politikalar ülkemizde de etkisini göstermiştir. Serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu, dışa açık büyümeye dayalı ekonomik kararlar 24 Ocak 1980 yılında alınmıştır.

Türkiye özellikle 1975-77 yılları arasında uluslararası finans kurumlarından bol miktarda kredi almış ve 1977 yılına gelindiğinde bu borçları ödemede zorlanmış ve de borç erteleme çabasına girmiştir. Kredilerin bulunamaması, eskilerinde ödenememesi ve döviz sıkıntısının yarattığı baskılar neticesinde, monoterist politikalara uygun şekilde 24 Ocak 1980 Kararları alınmıştır.

24 Ocak 1980 Kararları'nı ana başlıklar altında sıralayacak olursak; kamu kesiminin sınırlandırılması ücretlerin sınırlandırılması, yüksek faiz oranları, serbest döviz kuru ve ihracatın artırılması şeklinde sıralanabilir¹⁸.

Bu politikalar uygulanırken, vergi politikasına ilişkin düzenlemelerin yapılması gerekmiş, fakat sivil yönetimde bu düzenlemeler bir türlü gerçekleşmemiştir. 12 Eylül 1980 harekatı ile yönetime gelen yeni hükümet ise, bu düzenlemeleri gerçekleştirebilmiştir.

1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Gelir üzerinden alınan vergiler bilindiği gibi Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'dir. Bizde iki alt başlık altında Gelir Vergisi'nde ve Kurumlar Vergisi'nde yapılan değişiklikleri inceleyeceğiz.

¹⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Beyhan Ataç, Maliye Politikası, Bilimsel Araştırma Çalışmaları Yayınları No. 80, Eskişehir 1994.

1.1. Gelir Vergisinde Yapılan Değişiklikler

12 Eylül 1980 tarihine kadar gerçekleştirilemeyen vergisel düzenlemeler, Bülent Ulusu başkanlığındaki hükümetle birlikte bir bir gerçekleştirilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nda da değişiklikler yapılmıştır. İlk olarak 24.2.1980 tarih ve 2361 Sayılı Kanun'la 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmıştır¹⁹.

Değişikliklere değinmeden önce 2361 Sayılı Kanun'un gerekçesi üzerinde duralım²⁰.

Gerekçede; 24 Ocak 1980 İstikrar Tedbirleri'nin ekonomide gerekli düzenlemeleri sağlayabilmesi için vergi politikası ve vergi sisteminde değişiklikler yapılması gerektiği üzerinde durulmuştur. Bütün maliyecilerin hedefleri olan, mevcut yapıyı daha adil hale getirmek, verginin verimliliğini artırarak, kamu harcamalarını sağlıklı kaynaklara dayandırmak, ekonomideki değişme ve gelişmeleri yakından izleyebilecek bir esneklik kazandırarak, vergi kayıplarını önleyici müesseseler getirme üç ana hedef olarak belirlendikten sonra aksaklıklar üzerinde durulmuştur. Gelir Vergisi'nin gelir dağılımını düzeltmede, başarısız kaldığı, ücretlilerin aşırı vergilendirildiği, götürü mükellefler ile zirai kazanç mükelleflerinin ödedikleri vergilerin yetersiz olduğu, diğer kazanç sahiplerinin stopaj usulü nedeniyle ücretlilerden 1 sene sonra vergi ödemelerinin meydana getirdiği adaletsizlik, oto kontrol müessesesinin yeterince izlenemediği ve menkul sermaye iratlarının vergileme kapsamına alınamadığı tespit edilmiştir.

Gerekçede belirtilen bu aksaklıkları gidermek için 24.12.1980 tarih ve 2361 Sayılı Kanun'la değişiklikler yapılmıştır.

¹⁹ R.G. 17203; 27 Aralık 1980.

²⁰ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 1, Maliye Bakanlığı, Ankara 1987, s. 235.

Yapılan değişikliklerle muafiyet ve istisnalar yeniden ele alınmış ve günün şartlarına uymayanlar kaldırılmıştır. Örneğın tam mükellefler aleyhine, sadece ihracatçı dar mükelleflere tanınan istisna kaldırılmıştır. Ayrıca küçük çiftçi muafılığındaki satış tutarı yükseltilmiş, işletme büyüklüğü ölçüleri de ortalama verim ve satış fiyatları dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir. Böylelikle enflasyon ve taban fiyatlarındaki artış nedeniyle yeterince vergilendirilemeyen zirai kazançların vergilendirilmesi sağlanmıştır. Gayrimenkul sermaye iradı istisnası da sadece mesken olarak kullanılan binalara tanınmıştır.

En az geçim indirimi “Genel İndirim” şekline dönüştürülmüş ve yükseltilmiştir. Ücret gelirlerine tanınan özel indirim hadleri yükseltilirken, vergi tarifesi de alt gelir gruplarını korumak amacıyla yeniden düzenlenmiştir.

Ticari kazançlara ilişkin olarakta, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kâr ve zararın tesbiti ve vergilendirilmesi, mükellefler ve idareye kolaylık sağlayacak yeni esaslara bağlanmış ve dağıtım usulüne son verilmiştir.

Zirai kazançlarda giderler, götürü gider emsallerinin %70’den az olamayacağı hükmüne göre uygulanıyordu. Gerçekte bundan daha çok gideri olan çiftçiler bu yolu seçiyorlardı. Bunu önlemek için bu husus kaldırılmış, işletme hesabı esasında had yükseltilmiş ve bilanço esasına göre defter tutma isteğe bağlanmıştır.

Gayrimenkul sermaye iradlarında %25 vergi tevkifatı yapılması esası getirilmiş, peşin ödeme bir ölçüde sağlanmıştır. Aynı reel vergi olan, Bina ve Arazi Vergileri’nin, Şahsi Müterakki Gelir Vergisi’ne

mahsubu kaldırılmış ve Bina ve Arazi Vergileri'nin gider olarak yazılması sağlanmıştır.

Yeni bir oto kontrol müessesesi olarak, asgâri zirai vergi esası getirilmiştir. Bu esasa göre; mükelleflerin beyan edeceği matrah üzerinden hesaplanan vergi asgâri zirai vergiden az olmayacaktır. Vergi hukukumuzda bir diğer yeni uygulama da, ticari ve mesleki kazanç sahiplerine peşin vergi ödeme zorunluluğunun getirilmesidir.

Peşin verginin kapsamına sadece gerçek usulde vergilendirilen ticari ve mesleki kazanç sahipleri alınmıştır. "Ancak çiftçiler ile telif kazanç sahipleri ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, peşin ödeme kapsamı dışında tutulmuştur²¹.

2361 Sayılı Kanun'dan önce uygulamada, Gelir ve Kurumlar Vergisi arasındaki kısmi bağlantıyı sağlayan mahsup esası bulunmakta idi. Bu kanunla, Kurumlar Vergisi'nin %50 ye çıkması ile vergi alacağı sistemi benimsenmiştir. Vergi alacağı sistemi, kurumların dağıttıkları kâr paylarını alan gerçek kişi ortakların aldıkları payların yarısı şeklinde uygulanmıştır.

Bu köklü değişiklikten sonra, Gelir Vergisi'nde 1985 yılına kadar 5 değişiklik daha yapılmıştır²².

²¹ TOBB, Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, Yayın No: Genel 244; BÖM: 8, Ankara 1992, s. 107.

²²

Kanun No	Tarihi	Yayımlandığı RG Tarihi ve No'su.
1 2454	01.05.1981	RG 17331; 5 Mayıs 1981
2 2574	31.12.1981	RG 17565; 5 Ocak 1982
3 2772	31.12.1982	RG 17915; 31 Aralık 1982
4 2970	04.01.1984	RG 18281; 14 Ocak 1984
5 2995	18.04.1984	RG 18384; 27 Nisan 1984

İlk olarak 1.5.1981 tarih 2454 Sayılı Kanun'la, genel gerekçesinde belirtildiği gibi; 2361 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerin uygulanması esnasında tereddütlerin doğmuş olması ve bazı hükümlerin ekonomik şartlara uygun olmasını sağlama amacıyla değişiklik yapılmıştır²³. 2361 Sayılı Kanun gibi ciddi bir değişiklik bu kanunla getirilmemiştir.

Diğer 2574, 2772, 2970 ve 2995 Sayılı Kanun ile 2361 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikler tekrar değiştirilmiş veya değiştirilmeyen hükümler üzerinde değişiklikler yapılmıştır. Örneğin 2361 Sayılı Kanun'la kaldırılan ihracat muaflığı müessesesi, 2574 Sayılı Kanun'la tekrar ihdas edilmiştir.

31.12.1981 tarih 2574 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde; 1980 yılı sonlarında vergi kanunlarımızda yapılan değişikliklerin esas itibarıyla bütçe açıklarını kapatmak ve bütçe gelirlerini artırmak amacıyla yapıldığı, 2574 Sayılı Kanun'la ise, artık vergi politikasının ekonomik fonksiyonlarına ağırlık vermek suretiyle ekonomide ferahlık yaratmak ve bu sayede ekonomik kalkınmayı hızlandırmanın ön plana çıktığı belirtilmiştir²⁴. Yukarıda belirttiğimiz gibi, ekonomik kalkınmayı sağlamak için ihracat muaflığı müessesesi gibi düzenlemelere gidilmiştir.

31.12.1982 tarih 2772 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde ise; bu tarihten önce yapılan vergi değişiklikleri dolayısıyla yeni teknik düzenlemelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir. 2772 Sayılı Kanun'la da bu düzenlemeler yapılmak istenmiştir²⁵. Yine bu kanunla da köklü

²³ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 1, Maliye Bakanlığı, Ankara 1987, s. 839.

²⁴ A.g.e., s. 861.

²⁵ A.g.e., s. 885.

bir değişiklik gelmemiştir. Vergisel hadler günün koşullarına uyarlanmıştır. Oto kontrol araçlarına ek bir müessese olarak “hayat standartı esası” adı altında yeni bir oto kontrol aracı getirilmiştir. Ayrıca daha önce, 2572 Sayılı Kanun ile yürürlükten kaldırılması 1.1.1984 tarihine bırakılan 1598 Sayılı Mali Denge Vergisi Kanunu ile bu kanunda ek ve değişiklik yapan kanun hükümlerinin yürürlükten kaldırılması öngörülmüştür. Bu kaybı önlemek içinde, Gelir Vergisi tarifesindeki nispetler %1 oranında artırılmıştır.

4.1.1984 tarih 2970 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde; alınan ekonomik kararlar ve uygulanan ekonomi politikasına uygun olarak; yatırımları teşvik etmek, yatırımların kalkınmada öncelikli yörelere kaydırılmasını sağlamak ve yabancı sermaye girişini teşvik etmek için vergi sisteminin bu amaçlara uygun bir bünyeye kavuşturulmasının hedeflendiği belirtilmiştir²⁶. Bu hedefleri gerçekleştirmek için yapılan değişiklikleri ise, kalkınmada öncelikli yörelerde ücretlerin iyileştirilmesi sağlanarak kalifiye istihdamın özendirilmesi, bu yörelerde Bakanlar Kurulu'na yatırım indirimi oranını %100'e kadar artırma yetkisinin verilmesi şeklinde sıralayabiliriz.

18.4. 1984 tarih 2795 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde servet beyanı ve gider esası müesseselerinin vergi sistemimize 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile girdiği belirtilerek, uygulama sonucunda vergi hasılatını artırma yönündeki oto-kontrol görevini gereği gibi yerine getirememesi nedeniyle, “servet beyanı” ve “gider esası” müessesesinin kaldırılması öngörülmüştür²⁷, servet beyanı ve gider esası da bu kanunla kaldırılmıştır.

²⁶ A.g.e., s. 923.

²⁷ A.g.e., s. 931.

İncelememizde görüldüğü gibi, 2361 Sayılı Kanun hariç diğer bütün değişiklik kanunları. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda esaslî bir değişiklik getirmemiştir.

1.2. Kurumlar Vergisinde Yapılan Değişiklikler

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda 2361 Sayılı Kanun'la yapılan köklü değişiklikler gibi, 1950 yılında yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da 24.12.1980 tarih ve 2362 Sayılı Kanun'la önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunun genel gerekçesinde ülkenin ekonomik olarak darboğazla karşı karşıya kaldığı belirtilmekte, bunun çözümü içinde yatırımları ve istihdamı artırma gerekliliği vurgulanmaktadır. Bu nedenle de Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yatırımları özendirici, özellikle geri kalmış yörelere yöneltici hükümlere yer verilmiştir²⁸.

Yatırımları teşvik amacıyla, iştirak kazançları istisnasına yaygınlık kazandırılmış, yatırım indirimi nispetleri kurumlar için de %40'a yükseltilmiştir. Enflasyonun da uygulanan vergi politikası önlemleriyle kontrol altına alınacağı belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi oranı %50'ye çıkarılarak, kurumlarca yapılan gelir vergisi stopajına son verilmiştir²⁹.

2362 Sayılı Kanun'la yapılan köklü değişiklikten sonra 31.12.1981 tarih 2573 Sayılı Kanun'la bir değişiklik daha yapılmıştır³⁰.

²⁸ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 2, Maliye Bakanlığı, Ankara 1988, s. 193.

²⁹ RG 17203; 27 Aralık 1980.

³⁰ RG 17565, 5 Ocak 1982.

Bu kanunun genel gerekçesinde; kurumlaşmayı mümkün olduğu kadar teşvik etmek ve bir önceki kanunda tespit edilen hata ve noksanlıkların giderilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir³¹.

Yapılan değişiklikler ise; menkul kıymetler yatırım ortakları yanında, menkul kıymetler yatırım fonları da Kurumlar Vergisi'nin konusuna alınmıştır. Kurumlar Vergisi oranı %40'a düşürülmüştür. Kurumlar Vergisi taksitleri Nisan ve Ekim aylarında değil, bu kanunla birlikte Nisan, Ağustos ve Ekim aylarında 3 eşit taksitte ödenmeye başlanmıştır.

Bu değişiklikleri takiben 2773 ve 2970 Sayılı Kanun ile değişiklikler yapılmıştır³².

31.12.1982 tarih ve 2773 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde; bundan önce yapılan değişikliklere uygun olarak teknik düzenlemelerin yapılması gerektiği belirtilmiştir³³. 4.1.1984 tarih ve 2970 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde, 2361 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde olduğu gibi yatırımların teşvik edilmesi gerektiği, kalkınmada öncelikli yörelere yapılan yatırımların desteklenmesi gerekliliği belirtilmiştir³⁴.

2773 ve 2970 Sayılı Kanun ile de ciddi değişiklik yapılmamış, genellikle önceden değişen hükümler tekrar değiştirilmiş veya kaldırılan hükümlere ilişkin yeni düzenlemeler yapılmıştır. Örneğin 2773 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi ödeme süreleri Nisan, Temmuz ve Ekim

³¹ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 2, Maliye Bakanlığı, Ankara 1988, s. 223.

³² Kanun No	Tarihi	Yayımlandığı RG Tarihi ve No'su.
2773	31.12.1982	RG 17915; 31 Aralık 1982
2970	04.01.1984	RG 18281; 14 Ocak 1984

³³ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 2, Maliye Bakanlığı, Ankara 1988, s. 235.

³⁴ A.g.e., s. 281.

ayları olarak düzenlenmiştir. 2970 Sayılı Kanun'la da yatırım indirimi konusunda, Bakanlar Kurulu'na özellikli sektör ve bölgelerde oranı %100'e kadar artırma yetkisi verilmiştir.

2. DİĞER VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler

Gelir üzerinden alınan vergilerde olduğu gibi harcamalar üzerinden alınan vergilerde de 1980-1985 döneminde değişiklikler yapılmıştır.

Dönemimizde yapılan değişikliklerin ana gayesi, Katma Değer Vergisi'ne geçilmesine zemin hazırlamaktır. Örneğin, 1981 yılında Gider Vergileri Kanunu'nda yapılan değişikliğin gerekçesinde; Katma Değer Vergisi sistemine geçinceye kadar Gider Vergileri Kanunu'nun ve özellikle İstihsal Vergisi uygulamasının daha adil ve verimli bir biçimde sürdürüleceği düşünülmektedir³⁵; şeklinde bir açıklama ile yakın zamanda Katma Değer Vergisi sistemine geçileceği belirtilmiştir.

Katma Değer Vergisi Kanunu ile birlikte, banka ve sigorta muamelelerine ilişkin hükümleri hariç, diğer hükümleri yürürlükten kalkan Gider Vergileri Kanunu, dönemimizde 2 defa değişikliğe uğramıştır. 2447 Sayılı Kanun'la, banka ve sigorta muamelelerine ait %20 ve %25 oranları yerine tek bir oran tespit edilmiştir. Yeni oran %13 olarak uygulanacaktır. Ardından 2589 Sayılı Kanun'la, vergi nispetlerinde tekrar değişiklik yapılmıştır³⁶.

³⁵ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 5, Maliye Bakanlığı, Ankara 1989, s. 279.

³⁶ Gider Vergileri Kanunu'ndaki Yapılan Değişiklikler

1	2447	17.04.1981	RG 17315;	19 Nisan 1981
2	2589	21.01.1982	RG 17586;	27 Ocak 1982

Emlak Alım Vergisi ve 1318 Sayılı Finansman Kanunu'nun Bİna İnşaat Vergisi'ne ilişkin maddelerinde değişiklikler yapılmış ve en sonunda bu iki vergiye ilişkin işlemler Harçlar Kanunu'nun kapsamına alınmıřtır³⁷.

Harçların, devlet ile kişilerin ilişkilerinde, bir tür maliyete katılma bedeli olarak alındığı bilinmektedir. Vergiler ise, herhangi karşılık esasına dayanmazlar. Teorik esaslar itibariyle mevcut bulunan bu farklılığa rağmen uygulamada harçların da vergi kapsamında mütalâa edildiği gözlemlenmektedir. Nitekim, ülkemizde bütçeye bağlı cetvellerden Genel Bütçenin Gelirlerini gösteren "B" cetvelinde vergi gelirleri arasında harçlarda yer almaktadır³⁸. Bu açıdan harçları da, harcamalar üzerinden alınan vergiler başlığı altında inceleyeceğiz.

Harçlar Kanunu'ndaki yapılan değişiklikler genelde tarifeleri günün şartlarına ayarlama şeklinde gerçekteşmiştir. İlk olarak 2345 Sayılı Kanun'la, 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun 79'uncu maddesi ve kanuna ekli (1-9) Sayılı tarifeler değiştirilmiştir. 2. değişiklik fazla süre geçmeden gerçekteşmiş ve 2366 Sayılı Kanun'la 492 Sayılı Harçlar Kanunu'nun istisna ve muafliklarla ilgili 13. maddesinin (c) fıkrası ve kanuna ekli ve 2345 Sayılı Kanun'la değişik Noter Harçlarına ilişkin (2) sayılı tarifenin I/1 fıkrası değiştirilmiştir. Takiben, 2430 Sayılı Kanun'la daha önce değişen maddeler tekrar değiştirilmiştir. Örneğin; 13 ve 123.

³⁷ Emlak Alım Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1	2352	08.12.1980	RG 17187;	11 Aralık 1980
2	2588	21.12.1982	RG 17587;	27 Ocak 1982

Bina İnşaat Vergisi'nde Yapılan Değişiklikler

1	2351	08.12.1980	RG 17187;	11 Aralık 1980
2	2471	04.06.1981	RG 17362;	06 Haziran 1981
3	2589	21.01.1982	RG 17587;	27 Ocak 1982

³⁸ şerafettin Aksoy, a.g.e., s. 456.

maddeler, 2345 ve 2366 Sayılı Kanun ile değişmiştir. Fakat tekrar 2430 Sayılı Kanun'la değişikliğe uğramıştır. Son olarak 2588 Sayılı Kanun'la değişiklik yapılmış, Emlak Alım ve Gayrimenkul Kıymet Artış Vergileri yürürlükten kaldırılmış ve bu vergiler kapsamına giren konular Harçlar Kanunu içine alınmıştır³⁹.

Damga Vergisi Kanunu'ndaki değişiklikler 2344 Sayılı Kanun'la başlamış, 2367, 2535 ve 2590 Sayılı Kanun ile devam etmiştir⁴⁰.

2344 Sayılı Kanun'la, Damga Vergisi Kanunu'nun bazı maddeleri ve kanuna bağlı (1) sayılı tablo değiştirilmiştir. Ayrıca 2367 Sayılı Kanun'la da 2344 Sayılı Kanun'la değişik (1) sayılı tablonun bazı bentleri değiştirilmiş, IV. Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar Bölümüne eklenen 5 numaralı bent ile de dilekçeler 5 TL damga vergisine tabi tutulmuş ve kanuna ekli (2) sayılı tablonun ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar bölümünün 6'ncı fıkrası değiştirilmiştir. 2535 ve 2590 Sayılı Kanun ile de hadler günün şartlarına ayarlanmıştır.

2.2. Servetler Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler

Ülkemizde gerçek veya tüzel kişilerin servetlerini teşkil eden menkul veya gayrimenkul mallar üzerinden alınan vergilerden Emlak Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi ile servetlerin transferinden alınan,

³⁹ Harçlar Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1	2345	21.11.1980	RG 17174;	28 Kasım 1980
2	2366	30.12.1980	RG 17207;	31 Aralık 1980
3	2430	20.03.1981	RG 17287;	22 Mart 1981
4	2588	21.01.1982	RG 17587;	27 Ocak 1982

⁴⁰ Damga Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1	2344	21.11.1980	RG 17174;	28 Kasım 1980
2	2367	30.12.1980	RG 17207;	21 Aralık 1980
3	2535	16.10.1981	RG 17488;	18 Ekim 1981
4	2590	21.01.1982	RG 17587;	27 Ocak 1982

Veraset ve İntikal Vergisi ve Taşıt Alım Vergisi gibi vergiler bulunmaktadır.

Servetin kendisi üzerinden alınan bir vergi türü olan Emlak Vergisi, dönemimizde ilk olarak 2350 Sayılı Kanun'la değişikliğe uğramıştır. Yapılan değişiklikle, genel beyanda bulunma süresi 4 yıla indirilmiş ve Bina Vergisi nispeti binde 6 olarak tespit edilmiştir. Meskenler için ise bu oranın binde 4 olarak uygulanması öngörülmüştür.

2536 ve 2587 Sayılı Kanunlar'la ise Emlak Vergisi Kanunu'nun, muaflık, istisna, nispet, beyan ve idarece tarh esasına ilişkin maddelerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. 2536 Sayılı Kanun'la, Türk Silahlı Kuvvetleri'ne ait binalarla ilgili muafıklar ve diğer kurumlara tanınan muafıklar düzenlenmiştir. 2587 Sayılı Kanun'la ise arsa dahil binanın asgari bildirilebilecek oranları tespit edilirken, binalar için vergi nispetinde tekrar değişiklik yapılmıştır. Yeni nispet binde 3 olarak tespit edilirken, meskenler için ise nisbet binde 2 olarak belirlenmiştir⁴¹.

Servetin transferi üzerinden alınan bir vergi olan Veraset ve İntikal Vergisi'ndeki istisna tutarları, 2353 Sayılı Kanun'la günün şartlarına uygun hale getirilmiştir. Taksit ayları mayıs ve kasım ayları olarak tespit edilmiştir. 2591 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle de, gayrimenkullerin ticari işletmeye dahil olsun veya olmasın Emlak Vergisi'ne esas olan değerle değerlendirileceği hükmü getirilmiş ve takdir komisyonları marifetiyle gayrimenkuller için yapılan rayiç bedel

⁴¹ Emlak Vergisi Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1	2350	08.12.1980	RG 17187;	11 Aralık 1980
2	2536	16.10.1981	RG 17488;	18 Ekim 1981
3	2587	21.01.1982	RG 17587;	27 Ocak 1982

takdirine ilişkin işleme son verilmiştir. Bunda amaç; “takdir komisyonlarının işlerinin hafifletilmesi, işlemlerin yıllarca bekletilmesini önlemektir”⁴². 2997 Sayılı Kanun’la ise miras yoluyla gayrimenkul mülkiyetini iktisap eden kimsenin tapu siciline tescilden önce mülkiyeti kazanabileceği hükmü getirilmiştir⁴³.

Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu’nda 1980 yılına kadar, değişen ekonomik ve sosyal şartlara göre hiç bir değişiklik yapılmamıştır. Bu amaçla ilk olarak 2348 Sayılı Kanun’la tarifeler yeniden düzenlenmiş ve özel deniz tekneleri ile özel amaçlı uçak ve helikopterlerin de kanun kapsamına alınması ile kanunun adı “Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu” olarak belirlenmiştir. Ardından 2434 Sayılı Kanun’la, 2348 Sayılı Kanun’daki aksaklıklar giderilmiş ve özel amaçlı teknelerden belediyelerce alınan resimler kaldırılmıştır. 2348 ve 2434 Sayılı Kanun ile yapılan önemli düzenlemeleri takiben, 3088 Sayılı Kanun’la da verginin tahsilatı basitleştirilmiş, I ve II sayılı tarifelerde yer alan taşıtlar için “taşıtlar pulu yapıştırılması” suretiyle vergiye tabi tutulması esası benimsenmiştir. III ve IV sayılı tarifelerdeki taşıtlar için ise verginin ocak ve temmuz aylarında vergi dairesine yatırılma suretiyle ödeneceği belirtilmiştir⁴⁴.

Taşıtlar Alım Vergisi 2346, 2433 ve son olarak 3089 Sayılı Kanun’la değişikliklere uğramıştır.

⁴² Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 4, Maliye Bakanlığı, Ankara 1989, s. 173.

⁴³ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler

1	2353	08.12.1980	RG 17187;	11 Aralık 1980
2	2591	21.01.1981	RG 17587;	27 Ocak 1982
3	2997	27.04.1984	RG 18384;	27 Nisan 1984

⁴⁴ Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler

1	2348	26.11.1980	RG 17174;	28 Kasım 1980
2	2434	24.03.1981	RG 17291;	26 Mart 1981
3	3088	29.11.1984	RG 18597;	06 Aralık 1984

2346 Sayılı Kanun'un gerekçesinde, Taşıt Alım Vergisi'nin toplam vergi gelirleri içinde yetersiz kaldığı belirtilmiş ve bu nedenle değişikliklerin yapılması gerektiği üzerinde durulmuştur⁴⁵. Bu amaçla ilk olarak tarifeler yeniden düzenlenmiş ve hadler günün şartlarına uygun hale getirilmiştir. Takiben 2433 Sayılı Kanun'la, IV sayılı tarife değiştirilmiş ve Taşıt Alım Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ile mukayese edilerek vergilendirme yöntemi yeniden düzenlenmiş ve taşıtların özelliklerine göre vergilendirilmeleri sağlanmıştır. 3089 Sayılı Kanun'la, ağırlık esasına göre vergilendirme esası kanunun I sayılı tarifesinde yazılı taşıtlar için değiştirilerek, değer esasına benimsenmiştir⁴⁶.

2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1980 yılında bir çok vergi kanununda değişiklik yapılmaya başlanmasıyla birlikte, 2365 Sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunun'da değişiklik yapılmıştır. Bu kanunun genel gerekçesinde belirtildiği gibi "maddi vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerle birlikte uygulama konusu olan Vergi Usul Kanunu'nda da uygulamanın iyileştirilmesi suretiyle vergi hasılatının yükseltilmesini sağlayıcı değişiklikler yapılması zorunlu görülmüştür⁴⁷. Bir çok maddede değişiklik yapılmıştır. Yapılan değişikliklerle; bilanço esasına göre tutulması mecburi defterler arasına "Günlük Kasa Defteri" dahil edilmiştir. İşletme hesabı esasında da "Günlük Perekende Satış ve Hasılat Defteri" isimli ikinci bir defter tutulması mecburiyeti getirilmiştir. Vergi suçlarına uygulanacak cezalar arasına Ağır Kusur Cezası dahil edilirken

⁴⁵ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 4, Maliye Bakanlığı, Ankara 1989, s. 17.

⁴⁶ Taşıt Alım Vergisi'nde Yapılan Değişiklikler

1	2346	26.11.1980	RG 17174;	28 Kasım 1980
2	2433	24.03.1981	RG 17291;	26 Mart 1981
3	3089	29.11.1984	RG 18597;	06 Aralık 1984

⁴⁷ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 3, Maliye Bakanlığı, Ankara 1988, s. 588.

hileli vergi suçunda ceza başlıklı 359'uncu madde, kaçakçılıkta hapis ve meslekten men cezası şekline dönüştürülmüştür. Takiben 1981 yılında 2455 Sayılı Kanun'la zirai kazancın götürü gider esasına göre tesbitinde yapılan değişikliklere paralel olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 45 ve 46'ıncı maddelerinde değişiklik yapılmıştır. 1982 yılında 2686 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik de, 2576 Sayılı Kanun'la vergi itiraz komisyonlarının ve Temyiz Komisyonu'nun kaldırılması ile bu görev Vergi Mahkemelerine, Bölge İdare Mahkemelerine ve Danıştay'a verilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nda da paralel düzenlemelere gidilmiş, komisyonların yerine ilgili mahkeme adları yazılmıştır.

1983 yılında Vergi Usul Kanunu'nda değişiklik yapan 2791 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde, bundan önceki yapılan düzenlemelere rağmen bazı noksanlıkların olduğu belirtilmiş⁴⁸ ve bu amaçla gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Amortisman sisteminde değişiklikler yapılarak, amortisman ayırmada yeniden değerlemeye imkan verilmiştir. Normal amortisman uygulamasında oranın %25'den fazla olmaması kaydıyla serbestçe belirlenebileceği belirtilmiş ve azalan bakiyeler usulünde de üst sınır %50'ye çıkarılmıştır. 1984 yılında 2995 Sayılı Kanun'la servet beyanı müessesesinin kaldırılması neticesinde Vergi Usul Kanunu'nda da paralel düzenlemeler yapılmıştır. Son olarak 3094 Sayılı Kanun'la yeniden değerlemenin, yeniden değerlendirme katsayısı ile değil, yeniden değerlendirme oranı ile yapılacağı hükmü getirilmiştir⁴⁹.

⁴⁸ A.g.e., s. 677.

⁴⁹ Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

1	2365	30.12.1980	RG 17207;	31 Aralık 1980
2	2455	01.05.1981	RG 17331;	05 Mayıs 1981
3	2686	23.06.1982	RG 17739;	29 Haziran 1982
4	2791	21.01.1983	RG 17936;	22 Ocak 1983
5	2995	18.04.1984	RG 18384;	27 Nisan 1984
6	3094	04.12.1984	RG 18603;	12 Aralık 1984

2.4. 1980-1985 Döneminde Vergi Politikasına İlişkin Yeni Kanunlar

İncelediğimiz dönemde, vergi politikasıyla ilgili yeni kanunlar kabul edilmiştir.

2.4.1. Vergi Yargısına İlişkin Kanunlar

Türk Vergi Yargısı'nın oluşumunu incelediğimizde, 2575, 2576 ve 2577 Sayılı Kanun ile, (her ne kadar idari yargı içinde yer alsa da) vergi yargı sistemimizin oluştuğunu görmekteyiz⁵⁰.

2577 Sayılı Kanun; İdari Yargılama Usulu Kanunu'dur. Bu kanunda, Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümündeki usuller belirlenmiştir.

2576 Sayılı Kanun'la ise; Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi mahkemelerinin kuruluş ve görevleri düzenlenmiştir. Bu kanuna 2856 Sayılı Kanun'la bir madde eklenmiştir⁵¹.

2575 Sayılı Kanun ise Danıştay Kanunu'dur. Bu kanunla yüksek idare mahkemesi, danışma ve inceleme merci olan Danıştay'la ilgili hususlar düzenlenmiştir.

50	Kanun No	Tarihi	Yayımlandığı RG Tarihi ve No'su.
1	2575	06.01.1982	RG 17580; 20 Ocak 1982
2	2576	06.01.1982	RG 17580; 20 Ocak 1982
3	2577	06.01.1982	RG 17580; 20 Ocak 1982
51	2856	23.06.1983	18088; 25 Haziran 1983

Bu kanunlarla itiraz komisyonları ve Temyiz Komisyonu kaldırılmıştır. Eski sistemde vergi yargısının kuruluş ve işleyişinden kaynaklanan bazı sorunlar ise şu şekilde sıralanabilir:

1. Vergi davaları çok uzun bir sürede sonuçlanabilmekteydi, ortalama beş-altı yıl olan dava süresi, on-onbir yıla kadar uzayabilmekteydi.

2. Eski yapıda itiraz komisyonları ve Temyiz Komisyonu, hukuki nitelik ve görevlilerin statüsü bakımından tartışma konusu olmaktadır. Nitekim 1961 Anayasası döneminde, Anayasa Mahkemesi, anılan mercileri mahkeme saymamıştır⁵².

Bu aksaklıklar ve diğer nedenlerden dolayı, vergi yargımız yeniden düzenlenerek, vergi yargımızda iki yapıya bir sistem getirilmiştir. Vergi Mahkemeleri birinci derece mahkemeleri olarak görevlendirilmiştir. Bunların kararlarına uyuşmazlığın tutarına göre, üst derece mahkeme olarak ya Bölge İdare Mahkemelerine ya da Danıştay'a başvurulabilmektedir.

2.4.2. Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun

Ülkemizde yetersiz olan fatura ve belge kullanma alışkanlığını artırmak ve ücret gideri elde edenlerin mali durumlarını iyileştirmek amacıyla, 2.2.1984 tarih ve 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun kabul edilmiştir⁵³. Kanunun genel gerekçesinde de özetle; belirli harcamalar üzerinden vergi iadesi müessesesi getirilerek beyan

⁵² TOOB, Vergi Özel Komisyon Raporu, Ankara 1992, s. 215.

⁵³ Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun

esasına tabi mükelleflerdeki vergi kayıp ve kaçağını azaltıp, vergi hasılatının artırılmasının düşünöldüğü belirtilmektedir⁵⁴.

Yukarıda belirtilen amaçlarla kabul edilen bu kanunla, Bakanlar Kurulu çok geniş yetkiler elde etmiştir. Kanunun birinci maddesinde belirtildiğı üzere; vergi iadesi konusuna giren mal ve hizmet çeşitlerini tespit etmeye, bunların kapsamını genişletmeye ve daraltmaya tam yükümlölüğe tabi olup ücret geliri elde edenlerle emekli dul ve yetim aylığı alanlar, bunların eş ve çocukları ile, bakmakla yükümlü oldukları kimseler dışında kalan tüm yükümlölükleri yasa kapsamına almaya ve kapsam dışına çıkartmaya, vergi iadesi ile ilgili usul ve esasları belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

“Teknik olarak yasa gerçekte bir grup dar gelirliye kamusal nitelikte bir görev yüklemektedir. Ücret ve benzeri gelir elde edenler yasa uyarınca belirli bir yüzde karşılığında piyasadan yaptıkları alımlarla ve gelirleriyle sınırlı kalmak koşuluyla belge toplamakla görevlendirilmiştir.”⁵⁵. Fakat bu görev, K.D.V. oranlarının yüksekliğı durumunda bırakılmış, karşılıklı pazarlık durumuna, K.D.V.’siz ne kadar olur haline dönüşmüştür. Ayrıca bu kanunda çeşitli aksaklıklar görölmektedir. Öncelikle vergi iadesinden yararlananların kapsamının dar olması, bu kanundan beklenen belge kullanma alışkanlığının yaygınlaşmasını engellemekte, götürü usulde Gelir Vergisi yükümlülerinin düzenledikleri belgelerin de iade kapsamına alınmaması, götürü usule tabi olan yükümlülerden mal ve hizmet alımı yapanların bu harcamaları için gerçek dışı belge toplamalarına neden olmuştur. Belki götürü usule tabi mükelleflerin müşteri kaybetmemek için gerçek usule yönelebilecekleri

⁵⁴ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 4, Maliye Bakanlığı, Ankara 1989, s. 93.

⁵⁵ Veysiğ Seviğ, Ücretlilere Vergi İadesi Yasası ve Uygulaması Üzerine Bazı Düşünceler, **İktisat ve Maliye** Cilt XXXI, Sayı: 2, 1984, s. 71.

düşüncesi hakim olsa da, götürü usule tabi mükellefler bu usulün avantajları nedeniyle gerçek usule geçmek istememektedirler.

Belge düzenleme alışkanlığının sadece bu kanun ile sağlanması oldukça güçtür. Diğer önlemlerle ve özellikle toplumda vergi bilincinin yerleşmesi ile belge kullanımı kendiliğinden kazanılacaktır.

2.4.3. Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu

Dönemin diğer bir Kanunu da, 7.11.1984 tarih ve 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu'dur⁵⁶. Bu kanunun genel gerekçesinde kanunun amacı; "- ek finansman kaynağı yaratmak suretiyle kamu kuruluşlarının yapacakları yatırımları hızlandırmak ve gelirleri yeterli olmayan, belediyelerin yapmakla görevli oldukları hizmetleri süratle gerçekleştirmelerini sağlamaktır"⁵⁷ şeklinde belirtilmektedir.

Bu kanunla birlikte akaryakıt tüketimi vergi mevzuuna alınmakta belediyelere daha fazla gelir aktarılması hedeflenmektedir. Bu nedenle, Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan ve belediyelere cüzi miktarda gelir sağlayan Akaryakıt Tüketim Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır.

Verginin nispeti, rafineri şirketleri ve ithalatı, gerçekleştiren kuruluşlarca yapılan akaryakıt satışlarından %6 oranında vergi alınması şeklinde belirlenmiştir.

Bu Vergi'nin %16.5'i yapacakları yatırımlarda kullanılmak üzere belediyelere, %16.5 alt yapı tesisleri inşaatında kullanılmak üzere

⁵⁶ Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu

No 3074 Kabul Tarihi 07.11.1984 RG No: 18581 RG Tarihi 20.Kasım.1984

⁵⁷ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 4, Maliye Bakanlığı, Ankara 1989, s. 1.

Karayolları Genel Müdürlüğü'ne, %67'si ise diğer kamu kuruluşlarının yapacakları yatırımların hızlandırılmasına tahsis edilmiştir.

2.4.4. Katma Değer Vergisi Kanunu

Ülkemizde harcamalar üzerinden çeşitli vergiler alınmıştır. Bu vergiler; İstihlak Vergisi, Toplu Muamele Vergisi, Yaygın Muamele Vergisi ve "harcamalar üzerinden alınan vergilerin en modern şekli Katma Değer Vergisi"⁵⁸, safhalarından geçmişlerdir.

Katma Değer Vergisi Kanunu tasarısının genel gerekçesinde, şu hususlar belirtilmiştir. Mal ve hizmetler üzerinden alınan ve harcama vergileri sistemini oluşturan yürürlükteki İstihsal Vergisi, Nakliyat Vergisi, PTT Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi ve İşletme Vergisi bir bütün olarak ele alındığında ahenkli ve müşterek bir yapıya sahip olmadıkları görülmektedir. Bu özellikleri nedeniyle ekonomik hedeflere ulaşma güçleşmekte ve istenmeyen farklı vergi yükleri meydana gelmektedir. Sistemin temel bir değişikliğe tabi tutulması günümüz ekonomik, mali ve sosyal gereklerine uygun duruma getirilmesi, Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı ile Yıllık Programlarda ilke olarak benimsenmiş olup bu konuda Katma Değer Vergisi Sistemine geçilmesi öngörülmüştür⁵⁹.

25.10.1984 tarih 3065 Sayılı Kanun'la Katma Değer Vergisi Kanunu gerçek bir reform olarak kabul edilmiştir⁶⁰.

⁵⁸ Ziyaeddin Bildirici, Türk Vergi Sistemi, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 852, Eskişehir 1995, s. 219.

⁵⁹ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 2, Maliye Bakanlığı, Ankara 1988, s. 315.

⁶⁰ RG 18563, 2 Kasım 1984.

Katma Değer Vergisi'ne geçilmesini gerekli kılan nedenler, ekonomik ve mali nedenler olarak sıralanmıştır. Ekonomik nedenler; yatırımların teşvik edilmesi, ihracatın geliştirilmesi, sanayi üzerindeki vergi yükünün azaltılması, enflasyonist baskının önlenmesi, kaynakların optimal dağılımında uygunluk sağlama, ihtisaslaşmanın teşviki ve fiyatlar genel seviyesinin kontrolü olarak sıralanmıştır. Mali nedenler; vergi adaletinin sağlanması, vergi hasılatının artırılması, vergi kaçakçılığının azaltılması, vasıtasız vergiler sistemini tamamlama niteliği ve diğer ülkelerin vergi sistemleri ile ahenkleştirme sağlanması olarak sıralanmıştır. Vergi kaçakçılığına etkisi de matrahın bölünmesi ve otokontrol imkanının sağlanması şeklinde iki alt başlıkta açıklanmıştır⁶¹.

Katma Değer Vergisi Kanunu ile 1318 Sayılı Finasman Kanunu'nun Spor Toto Vergisi'ne ilişkin hükümleri, 6747 Sayılı Kanun'un Şeker İstihlak Vergisi'ne ilişkin hükümleri, 6082 Sayılı Gider Vergileri Kanunu (Banka ve Sigorta Hizmetleri Vergilerine ilişkin hükümleri hariç) ve 2456 Sayılı İşletme Vergisi Kanunu'na ilişkin hükümler yürürlükten kalkmıştır. K.D.V.'nin uygulanmasından çıkabilecek sorunları önlemek için, 3099 Sayılı Kanun'la bazı değişiklikler yapılmıştır⁶².

1950 vergi reformunun geçikmiş bir tamamlayıcısı olarak, Katma Değer Vergisi'nin getirilmesi gerçek bir reformdur. Fakat aksayan yönleri de yok değildir. Katma Değer Vergisi'nin oto kontrol sağlama görevini yerine getiremediği görülmektedir. "Katma Değer Vergisi uygulamasında alıcı ve satıcının fiyat konusunda anlaşma olanaklarının varlığı ve yaygınlığı, toplanan fiş ve faturaların harcamaların sadece bir

⁶¹ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 2, A.g.e., s. 318-320.

⁶² 3099 06.12.1984 RG 18606; 15 Aralık 1984

bölümünü kanıtlama olanağı vermesi nedeniyle, uygulama gerçekçi değildir"⁶³. Katma Değer Vergisi'ne bir eleştiri de dolaysız vergileri dejenere ettiği konusundadır. "Kurumlar Vergisi oranı görünüşte %46'ya çıkmıştır. Fakat gerçekte reel getirisi %10'larda kalmıştır. K.D.V. dolaysız vergiler sistemini, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi sistemini bozmuştur"⁶⁴.

Kısaca belirttiğimiz aksaklıklara ve eleştirilere rağmen, "Katma Değer Vergisi'nin iyi veya kötü uygulanmaya başlanması bir reformdur"⁶⁵. Bu verginin yürürlüğe girmesiyle birlikte, yazar kasa uygulaması, anlaşmalı matbaa, noter tasdikli belge basımı, Vergi İadesi Kanunu peşpeşe yürürlüğe girmiş ve belge düzeninde önemli bir aşama kaydedilmiştir⁶⁶.

Ülkemizde K.D.V.'nin beklenenden daha çabuk yerine oturması kanunda, diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu, K.D.V.'sine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu kanun hükmüne eklenmek veya kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir, hükmüne yer verilmesi sayesinde gerçekleşmiştir.

Bu hüküm sayesinde Katma Değer Vergisi Kanunu korunmuş, kanunun sistematiğinin bozulması, çıkar gruplarına koltuk çıkma gibi olaylara meydan verilmemiştir⁶⁷.

⁶³ Ekonomi Formu, Türk Vergi Sistemi, Friedrich Ebert Vakfı, İstanbul 1989, s. 20.

⁶⁴ Nami Çağan, Yeni Vergi Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi Konulu Panel, Ankara 13 Ocak 1994, s. 36.

⁶⁵ Aykut Herekman, Yeni Vergi Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi Konulu Panel Ankara 13 Ocak 1994, s. 42.

⁶⁶ Esiad Görüşler 1, Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış, İzmir 1992, s. 32.

2.4.5. Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muafıkları Tanınması Hakkında Kanun

Konut inşaatları ile kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımları vergi, resim ve harç istisna ve muafıkları yoluyla teşvik amacıyla, 2982 sayılı Konut İnşaatında ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde Yapılacak Yatırımlarda Vergi, Resim ve Harç İstisna ve Muafıkları Tanınması Hakkında Kanun kabul edilmiştir⁶⁸.

Bu kanun hükümlerine göre uygulanacak istisna ve muafıklar; Veraset ve İntikal Vergisi, Damga Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Emlak Vergisi, Harçlar ve Resimler ile Belediye Gelirleri Kanunu gereğince alınan vergi, resim ve harçları kapsamaktadır. Yukarıda yazılı olanlar dışında kalan vergiler ile Belediye Gelirleri Kanunu'na göre alınan harcamalara katılma payları 2982 Sayılı Kanun'un kapsamına girmemektedir.

Kanununun 5'inci maddesiyle kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımların vergi, resim ve harç istisnaları yoluyla teşvik edilmesi öngörülmektedir. İstisnadan yararlanacak yatırımlar; sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, kooperatiflerin kuracakları birliklerin ve vakıfların kalkınmada öncelikli yörelerde yapacakları belirli şartları olan yatırımlardır. Örneğin; yatırımın yapılması için her ne surette olursa olsun bina iktisap edilmesi gerekmektedir.

⁶⁷ Ahmet Esen, Çağdaş Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Türkiye III. Vergi Kongresi, İstanbul 1996, s. 21.

⁶⁸ 2982 24.02.1984 RG 18328; 1 Mart 1984

2.4.6. Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesi ile birlikte, bu kanuna bağlı olarak, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanma Mecburiyeti Hakkındaki 3100 Sayılı Kanun kabul edilmiştir⁶⁹.

Bu kanunla, satışları belli hadleri aşan KDV mükelleflerine ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti getirilmiştir. Kanunun amacı; mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getirmelerinde kolaylık sağlamak ve perakende satışları güvenilir bir tarzda kayıt altına almaktır.

Ödeme kaydedici cihazlar, bu kanunla ve Maliye Bakanlığı'nca belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır.

Ödeme kaydedici cihazların kullanılması mecburiyeti bir önceki dönem satışları veya gayri safi iş hasılatı; 1.7.1985 tarihinden itibaren, 120.000.000 TL.'sını aşan mükellefler için başlayacaktır. Diğer mükellefler içinde kanunda mükellefiyetin ne zaman başlayacağı belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'na da tutarları iki katına kadar artırma konusunda yetki verilmiştir.

⁶⁹ 3100

06.12.1984

RG 18606;

15 Aralık 1984

3. DÖRDÜNCÜ BEŞ YILLIK PLANDA VERGİ POLİTİKASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1973-1977 yılları arasında uygulanan Üçüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'ndan sonra, 1978 yılı ara yıl kabul edilerek, 1979-1983 yıllarını kapsamak üzere, Dördüncü Beş Yıllık Plan düzenlenmiştir. Bu planda vergi politikasına ilişkin esaslar şu şekilde sıralanmıştır⁷⁰:

- Gelir dağılımındaki dengesizlikleri ve vergilemedeki adaletsizlikleri gidermek, değişmez gelirler üzerindeki vergi yükünü hafifletmek, vergi kayıp ve kaçakçılığını önlemek, kamu harcamalarını sağlıklı kaynaklara dayandırmak, vergi sistemine gerekli esnekliği kazandırmak, yerel yönetimleri kendi öz kaynaklarına kavuşturmak ve gelir yönetimini yeniden düzenlemek,

- Bu amaç ve esaslara yönelik olarak, ilk aşamada, hazırlanan ve T.B.M.M.'nde bulunan ve "Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı" nın kısa sürede yasalaşmasına çalışılacaktır.

- Gelir üzerinden alınan vergilerde, gelirin kazanıldığı yıl içinde ödenmesini sağlayacak düzenlemelere gidilecektir.

- Servet ve servet transferi vergilerinin mali ve toplumsal işlevlerine koşut ve öteki vergilerin otokontrol aracı olarak etkin bir biçimde uygulanması amacı ile çözümler getirilecektir.

- Gelirlerin yeterince vergilendirilemediği tarım kesimi için yeni, hakça ve etkili çözümler araştırılacaktır.

⁷⁰ Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979-1983), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: 1664, Ankara, Nisan 1979, s. 262 vd.

- Katma Değer Vergisi'ne geçiş çalışmalarının ilk aşamasına gider vergileri sistemi tabanının geliştirilmesi ve vergi denetiminin etkinleştirilmesi oluşturacaktır. Yürürlükteki Gider Vergileri Sisteminin sınıflama hedeflerine erişmeyi güçleştiren, görece fiyat yapısını çarpıtan yanlarının giderilmesi öncelikle gözetilecektir.

- Mal ve hizmetlerden alınan vergiler daha çok lüks tüketimi kapsayacak, maliyet enflasyonuna yol açmayacak ve dış satımı özendirerek biçimde yeniden düzenlenecektir.

- Vergi istisna ve bağışıklıkları yeniden gözden geçirilecek, ekonomik mali geçerliliği kalmamış olanların yürürlükten kaldırılması sağlanacaktır.

- Vergi yasalarında gelir esnekliğini sağlama açısından, ölçü esasına göre vergilendirme yerine, vergi tekniğinin olanakları ölçüsünde, değer esasına göre vergilendirme temel ilke olacaktır.

4. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türkiye için alışılmış hale gelen askeri darbelerin biri de 12 Eylül 1980 tarihinde gerçekleşmiştir. Görevi kanun çıkarmak olan T.B.M.M. bir türlü Türk Vergi Sistemimize yönelik düzenlemeleri gerçekleştirilemezken, 12 Eylül harekâtı ile iş başına gelen hükümet ise yıllardır biriken vergi düzenlemelerini bir bir gerçekleştirmiştir.

Bu düzenlemelerde, çeşitli amaçları gerçekleştirme hedeflenmiştir. Bu amaçları; mali amaçlar, sosyal amaçlar, kurumlaşmanın teşviki, yatırımların artırılması, ihracatın artırılması ve diğer amaçlar şeklinde sıralayabiliriz.

Mali amaçlı düzenlemelerden biri, 1981-1982 yılları arasında peşin vergi uygulamasına geçilmesidir. Fakat bu uygulama 1 yıl sonra yürürlükten kaldırılmıştır. "Peşin vergi uygulamasına geçilen yılda, hem o yılın peşin vergisi hem de bir önceki yılın vergisi istenmiş, bir başka deyişle o yıl çift vergi alınmıştır"⁷¹. 1982 yılında ise bu uygulamadan vazgeçilerek hayat standartı esası getirilmiştir. Hayat standartı esası, "Gelir Vergisi'nde gerçek usulden önemli bir sapmanın göze alınması pahasına, asgari maktu bir G.V. (gerçekte meslek veya patent vergisi) uygulamasını başlatırken, bu uygulama vergi yükü kaydırmasının da asıl aracı olmuştur"⁷².

Diğer bir mali amaçlı düzenleme de, götürü Gelir Vergisi mükelleflerine ait götürü matrahlar önemli ölçüde yükseltilerek, bunların 5 ayrı derece halinde kanunda gösterilmesidir. Bu düzenleme ile yıllık götürü vergi tahsilatı artmıştır.

Tarım sektörünün yetersiz şekilde vergilendirilmesi hususunda çeşitli önlemler alınmıştır. Bu önlemleri şu şekilde sıralayabiliriz: Küçük çiftçi muafiyetinin belirlenmesine esas olan işletme büyüklüğü ölçüleri yeniden düzenlenmiştir. Çiftçilerin gelirlerinden götürü olarak, indirebilecekleri giderlerin oranı düşürülmüştür. Asgâri zirai kazanç müessesesine işlerlik kazandırılırken, ayrıca tarımsal ürünlerin alım bedelleri üzerinden, Gelir Vergisi tevkifatı yapılması esası getirilmiştir. Bu düzenlemelerle birlikte, "tarımsal kesimler 1981 den sonra, geçmişe kıyasla daha etkin bir vergilemeye alınmıştır"⁷³.

⁷¹ Nezih Varcan, Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:208, Eskişehir 1987, s. 138.

⁷² Oğuz Oyan, Vergi Politikasında Ana Yönelişler ve Değişim Çizgisinin Eksenleri, **Ankara Sanayi Odası Dergisi**, Sayı 63, 1989, s. 89.

⁷³ Aykon Doğan, 1983 Sonrası Türk Vergi Politikaları, **Maliye Dergisi**, Sayı 63, 1983, s. 13.

Bu mali amaçlı düzenlemelere ilave edeceğimiz bir düzenleme de, Emlak Alım Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi mevzuuna giren olayların, harca dönüştürülmesidir. Bu düzenleme ile daha fazla gelir elde edilmesi sağlanmıştır.

Sosyal amaçlı vergisel düzenlemelerle yüksek oranlı enflasyonist baskı nedeniyle, ağır bir vergi yükü hisseden dar ve sabit gelirliler lehine düzenlemeler yapılmıştır.

Bilindiği gibi, bu gurubu özellikle ücretliler oluşturmaktadır. Ücretlilerin vergi yükünü hafifletmek için, 1980 yılına kadar uygulanan tarifede değişiklik yapılmıştır. “Eski tarifedeki diklik ve enflasyon sebebiyle ortaya çıkan durum, vergileme yoluyla dikey adaleti sağlama amacına uygun düşmediği gibi, verginin mali güce göre ödenmesi ilkesine de uymamaktaydı”⁷⁴. 12 Eylül 1980 sonrasında yapılan değişikliklerle eski tarifedeki diklik giderilmiştir. Ancak eski tarifede %10 ile başlayan vergileme oranı 1981’de %40’a yükseltilmiş, daha sonra aşağı doğru çekilmeye başlanarak, 1982 takvim yılı için %39, 1983 yılı için %36, 1984 yılında %30 ve 1985 yılında %25 olarak uygulanmıştır. Ücretliler lehine diğer bir düzenleme de, ücretli kesimin diğer mükelleflere tanınan genel indirim yanında, ayırma kuramının gereği olarak özel indirim miktarının artırılmasıdır. Bu sosyal amaçlı düzenlemeleri takiben küçük esnaflar, yazar ve sanatkarlar lehine de düzenlemeler yapılmıştır.

1980-1985 dönemindeki vergi değişikliklerini incelediğimizde, “bunların büyük bir kısmının 24 Ocak Kararları ile izlenmeye başlanan dışa açık liberal ekonomi modeline uygun önlemler içerdiği görülür”⁷⁵.

⁷⁴ Yılmaz Aliefendioğlu, Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, **Vergi Dünyası** Sayı 33, Mayıs 1984, s. 18.

⁷⁵ Ahmet Kumrulu, Vergilerin Tahsili Alanında Hukuki Gelişmeler, **Mali Hukuk**, Sayı 4, Temmuz - Ağustos 1986 s. 8.

Bu düzenlemelerin biri de ihracatın teşvikidir. İhracatın teşviki için, K.V.K.'unda yapılan düzenleme ile sanayi ürünlerinde sağlanan hasılatın %20'sinin safi kurum kazancından indirilmesi esası getirilmiştir. Yaş meyve ve su ürünleri ihracatında da aynı teşvik sağlanmıştır. Ayrıca görünmeyen kalemlerden de sağlanan döviz gelirlerine teşvik sağlanmıştır.

Kurumlaşmanın teşviki için de vergisel düzenlemelere gidilmiştir. Eski düzenlemede Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için, özel şartlar aranırken, K.V.K.'unda yapılan düzenleme ile, iştiraklerden elde edilen kazançlar hiç bir şart aranmaksızın K.V.'nden istisna edilmiştir. Böylelikle, bir kurumun diğer kuruma iştiraki, dolayısıyla kurumların büyümesi teşvik edilmiştir.

Yeniden değerlendirme ve yeni amortisman rejimi ile de kurumlaşmaya teşvik getirilmiştir. "Yeniden değerlendirme müessesesi, Kurumlar Vergisi mükellefi olan işletmelerde, yeni fonlar oluşturarak, işletmelerin özkaynak olanaklarını genişletmiştir. Böylece, sanayi kesimi, dış kaynaklar yerine, tasarrufları ikame etmiş, bu da bir ölçüde, işletmeleri faiz yükünden kurtarmıştır⁷⁶.

Kurumlar Vergisi oranı ilk olarak %50 oranında uygulanmış, daha sonra %40'a indirilmiştir. Vergi alacağı sisteminin getirilmesi ile o dönemde, "temettü geliri elde edenlerin bu sistemin olmadığı döneme göre düşük oranda vergi ödemeleri ve korunmaları sağlanmıştır"⁷⁷.

⁷⁶ Pınar Altıok, 24 Ocak 1980 Ekonomik Kararlarından Sonra Uygulanan Vergi Politikasının Özel Sektörün ve Kamu Sektörünün Yatırım, Tasarruf ve Harcamaları Üzerindeki Etkileri, *İktisat Dergisi*, Sayı 335, Yıl 1993, s. 17.

⁷⁷ Celali Yılmaz, Sermaye Piyasasında Vergileme, Sermaye Piyasası Kurulu Yayını No: 23, Ankara 1995, s. 120.

Bütün bu teşviklerle o dönem için kurumlaşmada başarı sağlanmıştır. 1980 yılından itibaren, yeni kurulan anonim ve limited şirket sayısı artmıştır⁷⁸.

Yatırımların teşviki için de, yatırım indirimi müessesesinde düzenlemeler yapılmıştır. İlk olarak yatırımların öz sermayeden karşılanması şartı kaldırılmıştır. İkinci olarak, mevzuatta yatırım indiriminin ancak yatırım malının aktife girmesinden sonra kazançtan indirilebilmesi öngörülmekteyken, yatırımın fiilen gerçekleşmesi sırasında teşviki sağlamak amacıyla, yatırım yapılmasında sarfedilen masrafların, o yılın kazancından indirilebilmesi imkanı sağlanmıştır. Ayrıca finansman fonu müessesesi getirilerek, yatırımların finansmanında kullanılmak üzere finansman fonu ayrılarak safi kurum kazancından indirim imkanı sağlanmıştır. Kalkınmada öncelikli bölgelerde yapılan yatırımlara tanınan indirim oranı da artırılmıştır.

Bu teşviklerle; ihracat, yatırım ve kurumlaşma artmakla birlikte, yapılan vergisel düzenlemelerin olumsuz yanları da mevcuttur.

Gelir ve Kurumlar Vergisi'nde istisna ve muafiyetlerin kapsamı genişletilerek enflasyon nedeniyle anlamsız hale gelen değerleri günün şartlarına uygun hale getirmek istenmiştir. Fakat "... istisna ve muafiyetlerin kapsamı olağan üstü genişletilerek vergi sahasından yasal kaçınma yolları pekiştirilmiştir"⁷⁹.

Ayrıca yukarıda belirttiğimiz ücretlileri korumak amacıyla yapılan sosyal düzenlemelere rağmen, "ücretliyi ezen sermaye kesimini kayıran

⁷⁸ Aykon Doğan, A.g.e., s. 17.

⁷⁹ Oyan Oğuz, A.g.e., s. 17.

bir vergi politikası gelir dağılımını çalışan kesimler ve küçük üreticiler aleyhine, büyük tekelci sermaye lehine daha da bozarak, hem tasarufları kısmış, hem de yatırımların azalmasına neden olmuştur⁸⁰.

Yine yukarıda belirttiğimiz mali amaçlı düzenlemelere rağmen, vergi düzenlemelerinin büyük bir bölümü gelir azaltıcı niteliktedir. Örneğin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi oranının azaltılması, bankalardan kredi kullananlara bir armağan niteliğindedir.

Bütün bu olumsuzluklara rağmen dönemimizde, vergi politikası alanında az rastlanan reform niteliğinde düzenlemeler olmuştur. 12 Eylül 1980 sonrasında vergi politikasına ilişkin düzenlemelerin hepsini bir reform olarak nitelendirmek doğru değildir. "Ancak o tarihte yapılması gereken ciddi bir revizyondur"⁸¹. Reform niteliğinde düzenlemelerin birincisi, 1982 yılında vergi yargısında itiraz komisyonları ve Temyiz Komisyonu'nun kaldırılması, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin kurulmasıdır. İkincisi ve en önemlisi ise, bütün ileri ülkelerde uygulanan K.D.V.'nin kabul edilmesidir. Bu kanunla birlikte, Avrupa ülkeleri ile uyumumuz kolaylaşmıştır.

Bu açıklamalardan sonra dönemi istatistikî tablolardan değerlendirelim.

Tablo 1'e baktığımızda 1980-1985 döneminde, 1975-1980 dönemine nazaran vergi gelirlerinin, 1982 yılı hariç bütçe gelirleri içindeki payının düştüğünü görmekteyiz. 1982 yılındaki artış ise, 1981 yılında yapılan

⁸⁰ Pınar Altıok, A.g.e., s. 18.

⁸¹ TOBB, A.g.e., s. 11.

köklü değişikliklerden özellikle de peşin vergi uygulamasından kaynaklanmaktadır.

Tablo 1. Genel Bütçe Gelir Türlerinin Bütçe Gelirleri Toplamındaki Payları (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Gelirleri	Özel Gelirler ve Fonlar	Özel Kanun Gelirleri	Nazım Gelirleri	Toplam Gelir
1975	81.3	8.4	6.4	0.5	3.5	100
1976	81.8	6.9	7.8	0.5	3.0	100
1977	82.3	6.9	6.2	0.6	4.0	100
1978	74.1	16.7	5.7	0.2	3.3	100
1979	72.0	16.2	8.7	0.2	2.9	100
1980	76.9	14.3	5.3	0.2	3.3	100
1981	78.7	9.0	7.3	0.4	4.5	100
1982	82.0	7.0	5.7	0.6	4.7	100
1983	73.4	11.7	9.9	0.3	4.6	100
1984	64.2	7.6	22.4	0.4	5.4	100
1985	66.5	7.7	16.7	0.2	8.8	100

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, 1924-1995. T.C. Maliye Bakanlığı 1995/5 Ankara, s. 56.

Tablo 2’de vergi yükü ile birlikte, vergilerin gelir esnekliğini görmekteyiz. 1980 yılının sonlarında yapılan köklü değişikliklere rağmen “ne vergi yükü dağılımına anlamlı bir değişim getirilmiş ne de ciddi bir gelir esnekliğine sahip bir yapı kurulmuştur⁸². Vergilerin gelir esnekliği 1979 ve 1980 yıllarında (1)’in altına düşmüştür. 1981 de ise 1.2’ye yükselmiştir. 1982 ve 1983 yıllarında ise 0.8 düzeyinde gerçekleşmiştir. “Esneklik rakamının (1)’den küçük olması, vergi gelirlerindeki artış oranının GSMH artış oranından küçük olduğunu ve vergi esnekliğinin iyi olmadığını gösterir”⁸³. Dönemimizde 1981 yılı

⁸² Burhan Şenatalar, 1985 Vergi Paketinin Anlamı, **İktisat Dergisi**, İstanbul, Sayı 255, 1986, s. 15.

hariç, vergilerin gelir esnekliği istenen düzeyde olmamıştır. Özellikle 1984 yılında 0.4 gibi tasvip edilmeyecek bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bunda etken olan muafiyet ve istisnalardaki artış ile vergi yükünün düşmesidir. 1979 yılında vergi yükü %18.4 olup, 1980'de bu oran %16.9'a düşmüştür. 1981 yılında ise %18.2'ye çıkmıştır. Bunda etken yukarıda da belirttiğimiz gibi, vergi kanunlarında yapılan köklü değişikliklerdir. 1982 yılından 1985 yılına kadar ise vergi yükü düşüş seyrine girmiştir. Bu vergi yükü düşüşünde, bu dönemde uygulanan vergi yükünü azaltarak tasarruf ve yatırımların artmasına yönelik olarak uygulanan arz yönlü ekonominin rolü vardır.

Tablo 2. Vergi Yükü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği

Yıllar	Vergi yükü Vergiler / GSMH / %	Vergilerin GSMH'ya Göre Esnekliği
1979	18.4	0.9
1980	16.9	0.8
1981	18.2	1.2
1982	17.4	0.8
1983	16.7	0.8
1984	12.9	0.4
1985	13.8	1.2

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı, (1982-1991), Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Ankara 1992, s. 6-7.

Tablo 3'de görüldüğü gibi, bu dönemde vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payının düşüş eğiliminde olduğunu görmekteyiz. Dolaylı vergilerde ise bir yükseliş trendi görülmekte, fakat dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1985 yılı hariç dolaysız vergilerden

⁸³ Yılmaz Aliefendioğlu, Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası, **Vergi Dünyası**, Sayı 33, 1984, s. 33.

yüksek olmaktadır. Bu vergi adaleti bakımından olumlu gibi gözükse de dolaysız vergilerin büyük bir bölümünü ücretliler ödemektedir. Bu da vergi yüklerinin ücretliler aleyhine bozulmasına neden olmaktadır. 1985 yılında dolaylı vergilerinin oranındaki artış K.D.V.'nin yürürlüğe girmesinden kaynaklanmaktadır.

Tablo 3. Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı

Yıllar	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)
1979	58.2	41.8
1980	62.8	37.2
1981	64.5	35.5
1982	63.3	36.7
1983	59.4	40.6
1984	58.3	41.7
1985	47.7	52.3

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, 1924-1995. T.C. Maliye Bakanlığı 1995/5 Ankara, s. 76.

Tablo 4'te ise vergi gelirlerinin konuları itibarıyla dağılımını görmekteyiz. 1980 yılında toplam vergi gelirleri içinde gelir üzerinden alınan vergilerin payı toplam vergi gelirleri içinde, %61.9 iken 1981'de %62.7, 1982'de %61.7, 1983'de %57.4 ve 1984'de ise %56.5 olmuştur. Bu oranlardan toplam vergi gelirleri içerisinde, gelir üzerinden alınan vergilerin nisbi payının gittikçe düştüğünü görmekteyiz.

Servet üzerinden alınan vergilerin payı ise 1980'de %0.9, 1981'de %1.8 ve takip eden yıllarda da toplam vergi gelirleri içerisinde servet üzerinden alınan vergilerin payı sürekli olarak düşük kalmıştır.

Tablo 4. Vergi Gelirlerinin Konuları İtibariyle Yüzde Dağılımı

Yıllar	Gelirden Alınan Vergi	Servetten Alınan Vergi	Mal ve Hizm. Alınan Vergi	Dış Ticaretten Alınan Vergi	Kaldırılan Vergi Artukları
1980	61.9	0.9	27.4	9.8	0.0
1981	62.7	1.8	25.9	9.6	0.0
1982	61.7	1.7	25.5	11.2	0.0
1983	57.4	2.0	26.9	13.2	0.6
1984	56.5	1.7	25.4	15.9	0.4
1985	46.3	1.4	28.7	19.5	4.2

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, 1924-1995. T.C. Maliye Bakanlığı 1995/5 Ankara, s. 72.

Mal ve hizmetten ve dış ticaretten alınan vergilerin payı sırasıyla 1980 de %27.4 ve %9.8, 1981'de %25.9 ve %9.6'lık 1982'de %25.5 ve %11.2 ve de 1984'de %25.4 ve %15.9 gibi vergi adaleti bakımından hoş karşılanmayacak değerlerde gerçekleşmiştir. Bilindiği gibi, bu vergiler objektif nitelikte vergilerdir. Bu vergilerde mükelleflerin kişisel durumları dikkate alınmamakta, bu da vergi adaleti bakımından olumsuz etki yapmaktadır.

Vergileri kendi içinde özel olarak inceledikten sonra, genel olarak konsolide bütçe giderlerini karşılama oranlarını inceleyelim. Tablo 5'de görüldüğü gibi, konsolide bütçe giderlerinin ana kaynağı vergilerdir. Fakat vergilerin giderleri karşılama oranları yıldan yıla farklılık göstermektedir. 1981 yılına kadar, 1979 da 64.0 1980 yılında ise 65.3 gibi düşük düzeyde gerçekleşirken, özellikle 80'li yılların sonlarında gerçekleştirilen köklü değişikliklerle, 81 yılında 72.9 düzeyine çıkmıştır. 82 yılında da artış trendi devam etmiş, 73.9 düzeyinde gerçekleşmiştir. Fakat 83 ve 84 yıllarında vergi istisna ve muafiyetlerindeki artışların da

etkisiyle, bu oran 83 yılında 66.4 düzeyine düşerken, 84'de daha da inerek 55.4 düzeyinde olmuştur.

Tablo 5. Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları

Yıllar	(1) Konsolide Bütçe Gideri	(2) Vergi Geliri	(2/1) Gideri Karşılama Oranı
1979	633.207.9	405.484.0	64.0
1980	1.147.557.1	749.849.0	65.3
1981	1.632.962.3	1.190.204.0	72.9
1982	1.764.880.6	1.304.866.0	73.9
1983	2.914.818.2	1.934.492.0	66.4
1984	4.278.254.9	2.372.211.0	55.4
1985	6.493.304.1	3.829.117.0	59.0

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, 1924-1995. T.C. Maliye Bakanlığı 1995/5 Ankara, s. 92/D.

Tablo 6. 1980-1985 Döneminde Vergi Gelirlerindeki Artışların Toptan Eşya Fiyat İndeksleri İle Karşılaştırılması

Yıllar	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre	
		Toptan Eşya Fiyat İndeksleri Artışı (%)	Vergi Gelirleri Tahsilatı Artışına Göre Fark
1979	64.5	63.9	+0.6
1980	84.9	107.2	-22.3
1981	58.7	36.8	+21.9
1982	27.9	27.0	+0.9
1983	27.1	30.5	-3.4
1984	22.6	50.3	-27.7
1985	61.4	43.2	+18.2

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı, (1982-1991), T.C. Maliye Bakanlığı, Ankara 1992, s. 11.

Son olarak ekonomimizde etkinliğini hiç eksiltmeden sürdüren enflasyonu dikkate alarak vergi gelirlerinde gerçekte bir artış olup olmadığını inceleyelim. Tablo 6'da görüldüğü gibi, toptan eşya fiyat indekslerini dikkate aldığımızda, vergi gelirlerinde bir artış varmış gibi görülen bazı yıllarda gerçekte bir düşüş olduğunu görmekteyiz. 1979 yılında 0.6 düzeyinde küçük bir artış varken, 1980 yılında enflasyonun etkisiyle -22.3 düzeyinde vergi gelirlerinde bir azalış görmekteyiz. 1981 yılında enflasyon rakamının düşmesiyle ve vergi kanunlarında yapılan ciddi değişiklikler nedeniyle +21.9 düzeyinde vergi gelirlerinde gerçek bir artış olmuştur. 1982 yılında tekrar bir düşüş göstererek 0.9 düzeyinde gerçekleşirken, düşüş trendi devam etmiş, 1983 yılında -3.4, 1984 yılında da -27.7 gibi çok düşük bir düzeyde gerçekleşmiştir. Bu düşme oranlarında enflasyon rakamıyla birlikte, diğer tablo açıklamalarında belirttiğimiz, muafiyet ve istisnalardaki artışın etkisi de büyüktür.

Üçüncü Bölüm

1985-1990 DÖNEMİNDE TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI

1985-1990 döneminde, Türkiye 1984 yılından 1987 yılına kadar arz yönlü bir ekonomi anlayışından etkilenmiştir ve bundan dolayı da bu yıllar arasında, Gelir ve Kurumlar Vergisi indirimleri ve özel sektör teşviklerine yönelinmiştir. Türkiye 84-87 döneminde, dış aleme net kaynak transfer etmeye başlamıştır.

1987 seçimlerinden sonraki dönemde, ekonomiyi istikrara kavuşturmak amacıyla sıkı para ve maliye politikaları uygulanmaya başlanmıştır. Fakat maliye politikası gelirler artırılarak değil, harcamalar kısılarak uygulanmaya çalışılmıştır⁸⁴.

12 Eylül rejimiyle iç içe girmiş bulunan istikrar uyum modelinin "gelirler politikası", 1989 yılı içinde kamu sektörü ücretlerine yapılan %140'lık zamla son bulmuştur. "Böylece uzunca bir aradan sonra geleneksel popülizme dönüşün ilk işareti verilmiştir⁸⁵. Ağustos 1989'da da dış sermaye hareketlerinin serbestleştirilmesi ile kamu harcanabilir geliri ciddi biçimde aşınmıştır.

⁸⁴ İzettin Önder, Oktar Türel vd., Türkiye'de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar, Tarih Vakfı Yurt Yay., İstanbul, 1993, s. 159-161.

⁸⁵ İzettin Önder, Oktar Türel, vd., A.g.e., s. 3.

Dönemimizde de, 1980-1985 döneminde olduğu gibi, vergi kanunlarında değişiklikler sürmüştür ve yeni kanunlar kabul edilmiştir.

1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1.1. Gelir Vergisinde Yapılan Değişiklikler

1985-1990 döneminde de, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda alışılmış hale gelen değişiklikler devam etmiştir. Dönemimizde ilk olarak 3239 Sayılı Kanun'la birçok vergi kanununda değişiklik yapılmıştır. Bu kanunun genel gerekçesinde, "Verginin fiskal fonksiyonu yanında, ekonomik ve sosyal görevleri de vardır. Enflasyonla etkili bir şekilde mücadele edilebilmesi, teşebbüs ve üretim gücünün artırılabilmesi ve gereksiz tüketimin kontrol altına alınabilmesi için, verginin etkili bir araç olarak kullanılması mümkün ve gerekli görülmektedir. Bunun yanında kamu harcamalarının ekonomide bir enflasyonist baskı aracı olmaması için bu harcamaların sağlam kaynaklardan karşılanması gerektiği konusu da büyük önem taşımaktadır"⁸⁶, şeklinde diğer vergi kanunlarında yapılan değişikliklere benzer gerekçeler belirtilmiştir.

3239 Sayılı Kanun'la, ücret geliri elde edenlerle ilgili yapılan düzenleme ile ücretlerde çeşitli istisnalar getirilmiş, genel indirim kaldırılırken, gerçek usulde tesbit edilen ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanan özel indirim tutarları artırılmıştır. Eski uygulamada ise ücretlerden alınacak Gelir Vergisi tutarının hesaplanması sırasında, genel indirimden sonra özel indirim adı altında bir indirim yapılarak

⁸⁶ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 1, Maliye Bakanlığı, Ankara 1987, s. 937.

kesilecek Gelir Vergisi miktarı bulunmaktayken, 3239 Sayılı Kanun'un 65'inci maddesi ile yapılan değişiklikle de yeni bir uygulama dahili tevkifat esası getirilmiştir. Cari takvim yılı kazancının Gelir Vergisi'ne mahsup edilmek üzere, gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri ile adi ortaklıklar, kollektif şirketler ve adi komandit şirketler dahili tevkifat yapmak zorunda kalmışlardır. "Dahili tevkifat sisteminin matrahı bazı istisnai haller dışında K.D.V. olmuştur"⁸⁷. Ayrıca bu kanun ile ticari kazancın tesbitinde indirilecek giderler, Gelir Vergisi sisteminde yer alan vergi alacağı müessesesinin ve Kurumlar Vergisi'nde yer alan iştirak kazançları ile ilgili istisnanın yürürlükten kalkması nedeniyle yeniden düzenlemeye tabi tutulmuştur. Bina ve araziler için mahkemelerce tespit edilen kiranın, emsal kira bedeli olarak kabul edilmesi esası getirilmiştir⁸⁸.

3319 Sayılı Kanun'la ise: kara, deniz ve hava ulaştırması ile uğraşan dar mükelleflerin tevkifat nispetini, karşılıklı olmak koşuluyla sifıra kadar indirme veya 1 katına çıkarma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilmiştir⁸⁹. 3380 Sayılı Kanun'la da küçük çiftçi muafılığına ilişkin hadler yükseltilmiştir. Ayrıca yatırım indiriminin uygulanması bakımından, yurt dışında kullanılmış olsa dahi D.P.T. tarafından uygun görülen makina ve tesislerin yeni olarak kabul edilmesi imkanı sağlanmıştır⁹⁰.

⁸⁷ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu Yayın No: Genel 244; BÖM 8, Ankara 1992, s. 108.

⁸⁸	Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
	3239	04.12.1985	18955;	11 Aralık 1985
⁸⁹	Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
	3319	05.11.1986	19278;	11 Kasım 1986
⁹⁰	Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
	3380	12.06.1987	19497;	24 Haziran 1987

Takiben 3393 Sayılı Kanun'la, G.V.K.'na eklenen geçici 27'nci madde ile, menkul kıymet alım satımını meslek edinen bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla, menkul kıymetleri elden çıkaranların sağladıkları kazançlar, 31.12.1993 tarihine kadar Gelir Vergisi'nden müstesna edilmiştir. Bu işlerle devamlı uğraşanların kazançları istisna kapsamı dışındadır⁹¹. 3418 Sayılı Kanun'la da çeşitli istisnalar getirilmiştir. G.V.K.'na geçici 27. madde eklenerek, PTT acentalarının kazançlarına istisna tanınmıştır. Ayrıca dar mükelleflerin, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi ve aynı sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artış kazançlarının hesabında, kur farkından doğan kazançların dikkate alınmayacağı belirtilmiştir⁹².

Son olarak 3505 Sayılı Kanun'la diğer vergi kanunlarıyla birlikte, G.V.K.'unda da esaslı değişiklikler yapılmıştır⁹³. Bu kanunun genel gerekçesinde yapılan değişikliklerin amacı, şu şekilde belirtilmiştir. Getirilen değişikliklerle vergide verim, adalet, vergi güvenlik ve denetimine ilişkin müessese ve kurallarda göze çarpan eksikliklerin giderileceği, bunların sonucu vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde daha çok etkili olunacağını hedeflendiği belirtilmiştir.

Bu amaçla yapılan düzenlemelerin başında tahili tevkifat sistemi'nin terkedilerek yeni bir sisteme geçilmesi gelmektedir⁹⁴.

⁹¹	Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
	3393	19.06.1987	19503;	30 Haziran 1987
⁹²	Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
	3418	24.03.1988	19771;	31 Mart 1988
⁹³	Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
	3505	03.12.1988	20015;	10 Aralık 1988

⁹⁴ Osman Selim Kocahanoğlu, Gerekeçeli Vergi Kanunları, 1988, 1989 Değişiklikleri, Temel Yayınları, İstanbul 1990, s. 34.

Özellikle Katma Değer Vergisi sistemi üzerine oturtulmuş olan dahili tevkifat, "... uygulamada karışıklığa yol açmış, belge düzeninin yerleşmesine olumsuz etkileri olmuş, bazı mükelleflerin gerçek durumları kavranılamamış ve beklenen mali gelir artışını tam olarak sağlayamamıştır"⁹⁵. Bütün bu nedenlerle, 3505 Sayılı Kanun'un 34. maddesinin 6. bendi ile 1.1.1989 tarihinden itibaren, dahili tevkifat müessesesine son verilmiştir. Dahili tevkifat müessesesine nazaran daha kolay anlaşılabilir ve uygulanabilir nitelikte olan geçici vergi uygulanmaya başlanmıştır.

Geçici vergi ödemek zorunda olan mükellefler, gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek kazancı sahipleridir. Matrah ve nispeti ise, yukarıda belirttiğimiz mükelleflerin, içinde bulunulan yılda vermiş oldukları yıllık Gelir Vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan, Gelir Vergisi'nin ticari ve mesleki kazançlara isabet eden kısmı matrah olurken, nispette %50 olarak hesaplanmaktadır. Bakanlar Kurulu'na, geçici vergi nispetini %100'e kadar artırmaya veya %25'e kadar indirmeye yetki verilmiştir. Geçici vergi, birinci taksidi mart ayında olmak üzere 12 eşit taksitte ödenecektir⁹⁶.

Bu önemli değişiklikle birlikte 3505 Sayılı Kanun'la ayrıca, 193 Sayılı G.V.K.'nun 30. maddesine, matrahtan ve gelir unsurlarından indirilemeyecek giderler arasına, V.U.K. hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri de dahil edilmiştir. Ayrıca hayat standartı esasında da değişiklikler yapılmıştır. 1.1.1988-31.12.1997 tarihleri arasında G.V.K.'nun mükerrer 116'ncı maddesindeki hayat standartı

⁹⁵ Akif Akarca, Geçici Vergi, **Vergi Dünyası**, Sayı 80, Yıl 1989, s. 4.

⁹⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Ahmet Kavak, Gelir Vergisi Yönünden Geçici Vergi Uygulaması, **Vergi Sorunları**, Sayı 1, Yıl 1989, s. 40, 57.

göstergelerinin dört kat artırılarak dikkate alınması sağlanmıştır. Hayat standartı esasının, sadece ticari ve mesleki kazançları nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen mükellefler hakkında uygulanması esası getirilmekte ve geçici uygulama döneminde, zirai Gelir Vergisi mükellefleri hayat standartı esasının kapsamı dışında tutulmaktadır.

1.2. Kurumlar Vergisinde Yapılan Değişiklikler

Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi, 3239 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da önemli değişiklikler yapılmıştır⁹⁷. Kurumlar Vergisi mükellefleri arasında sayılmayan iş ortaklıkları da K.V.K. mükellefleri arasına dahil edilmiştir. Bu konuyu düzenleyen maddenin gerekçesinde şu hususlara değinilmiştir. "Türkiye'nin dış dünya ile olan ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı (Joint Venture) şeklindeki kuruluşların sayısı giderek artmaktadır. Bu tür ortaklıklar yürürlükteki mevzuata göre adi ortaklık sayılmaktadır. Bu tür kuruluşları vergi mevzuatı yönünden disiplin altına almak amacıyla, bu ortaklıkların Kurumlar Vergisi kapsamına alınması öngörülmüştür"⁹⁸.

1980-1985 döneminde incelediğimiz 2362 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi oranı % 50 olarak belirlendikten sonra, 2573 Sayılı Kanun'la %40'a düşürülmüştü. 3239 Sayılı Kanun'la ise yeniden yükseltilerek %46 düzeyine çıkarılmıştır. Bu maddenin gerekçesinde ise, G.V.K.'unda yapılan değişiklikle vergi alacağı müessesesinin kaldırılmasıyla, kurumlardan elde edilen kar paylarının ortaklarca verilecek beyannamelere dahil edilmemesi ve ayrıca tevkifat yapılmaması nedeniyle, kar paylarından alınan Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi'ne

97	Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
	3239	4.12.1985	18955;	11 Aralık 1985

98 Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 2, Maliye Bakanlığı, Ankara 1988, s. 268.

dahil edilmiş ve vergi nispetinin %46 olarak tespit edildiği belirtilmiştir⁹⁹. Ayrıca Bakanlar Kurulu'na vergi nispetini %50 oranına kadar artırma yetkisi verilmiştir.

Vergi tahsilatında, peşin vergi usulü devreye sokulmuştur. Kurumlar Vergisi mükellefleri; cari vergilendirme döneminin Kurumlar Vergisi'ne mahsup edilmek üzere, Gelir Vergisi Kanunu'nun dahili tevkifatla ilgili hükümlerine göre, peşin vergi stopajı yaparak vergi dairesine ödeyeceklerdir.

Kurumlar;

a. K.D.V.'ne tabi iseler, adlarına tarh ve tahakkuk ettirilen K.D.V.'nin %50'sini,

b. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'ne tabi iseler, adlarına tarh ve tahakkuk ettirilen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'nin %50'sini,

c. K.D.V.'ne özel matrah şekilleriyle tabi tutulan mallarla temel gıda maddelerinin satışını yapıyorlarsa, söz konusu malların alış ve satışı bedeli arasındaki farkın %5'ini,

d. Diğerlerinde ise, yapılan teslimler karşılığı alınan bedellerin %2'sini, dahili tevkifat adı altında, cari vergilendirme dönemi içinde, peşin Kurumlar Vergisi olarak ödeyeceklerdir.

Yeni Kurumlar Vergisi mükellefleri iş ortaklıkları için de yatırım indirimi teşviki sağlanmış, ayrıca öteden beri sorun olan dar mükellef kurumlara da bu teşvikten yararlanabilme olanağı getirilmiştir¹⁰⁰.

⁹⁹ A.g.e., s. 271.

¹⁰⁰ Ayrıntılı bilgi için bkz., Cemal Türkoğlu, 1986 Yılı Kurumlar Vergisi Değişiklikleri, **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt XXXII, Sayı, 11, 1985.

Bazı dar mükelleflerin yurt dışı kazançları da vergiden istisna edilerek yurda döviz getirilmesi teşvik edilmiştir.

3318 Sayılı Kanun'la, taşıma şirketlerinin yabancı taşıma şirketleriyle rekabet edebilmeleri için, bu kurumlara farklı oranda Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulma imkanı sağlanmıştır¹⁰¹.

3318 Sayılı Kanun'la taşıma şirketlerine yapılan özel düzenlemeleri takiben, geniş kapsamlı düzenlemeler 3332 Sayılı Kanun'la gerçekleştirilmiştir¹⁰². Kanunun amacı genel gerekçesinde şu şekilde belirtilmiştir. "Bu kanun ile sermaye piyasasının teşviki, sermayenin tabana yayılması ihracatın geliştirilmesi ve güç durumunda bulunan anonim şirketlerin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amaçlanmaktadır"¹⁰³.

Bu amaçla yapılan düzenlemeler ise, tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin 1987-1988 ve 1989 yıllarında satışından doğan kazançların tamamının satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilmesi, anonim şirketler yönünden sermaye artırımını nedeniyle çıkarılacak hisse senetlerinin nama yazılı olması ve en geç altı ay içinde borsaya kota ettirilmesi şartıyla eklenen bu kazançlar Kurumlar Vergisi'nden müstesna edilmiştir. Bu madde haricinde diğer maddelerde de sermaye şirketlerinin halka açılması ve sermayenin tabana yayılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

¹⁰¹ Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
3318	05.11.1986	19278;	11 Kasım 1986
¹⁰² 3332	25.03.1987	19417;	31 Mart 1987

¹⁰³ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 2, A.g.e., s. 295.

3380 Sayılı Kanun'la da iktisadi kamu müesseselerinin yatırım indiriminden yararlanması sağlanmıştır. Ayrıca yatırım ortaklıkları ve menkul kıymetler yatırım fonlarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlar, Kurumlar Vergisi'nden müstesna iken, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulması, bu müesseselerin gelişmesi ve sermaye piyasasının canlanması açısından engel teşkil ettiğinden, gerektiğinde bu oranı (0)'a kadar indirmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır¹⁰⁴.

3482 Sayılı Kanun'la ihracatın teşvik edilmesi için, yaş meyve ve sebze ihracatçılara kurum kazançlarından %20 oranında indirim imkanı tanınmıştır. Fakat istisnadan yararlanmak için ihracatın 250000 A.B.D. Dolarını aşması şartı getirilmiştir¹⁰⁵.

3505 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerin genel gerekçesine, bilindiği gibi Gelir Vergisi ile ilgili incelememizde değinilmiştir. Bu kanunla getirilen en önemli değişiklik geçici vergi sisteminin getirilmesi ve dahili tevkifat esası uygulamasının kaldırılmasıdır. Kurumlar Vergisi mükelleflerine de, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'ci maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergi ödeme zorunluluğu getirilmiştir¹⁰⁶.

Geçici vergi tutarı, içinde bulunan yılda verilen geçmiş hesap dönemine ilişkin yıllık Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisi'nin %50'sidir. Yine G.V.K.'nda olduğu gibi, Bakanlar Kurulu'na bu oranı %100'e kadar artırma ve %25'e kadar

¹⁰⁴ 3380	12.06.1987	19497;	24 Haziran 1987
¹⁰⁵ 3482	26.10.1986	19880;	15 Kasım 1988
¹⁰⁶ 3505	03.12.1988	20015;	10 Aralık 1988

indirme yetkisi verilmiştir. Geçici verginin ilk taksidi, beyannamenin verildiği ayda (Nisan), diğer taksitleri ise her ayın 20'inci günü akşamına kadar olmak üzere 12 eşit taksitte ödenecektir. Kurumların ödemeleri gereken geçici vergi, birinci sınıf tacirlerin bir önceki yıl gelirlerinin tespitinde esas olan hayat standartı tutarları ile kurum ortak sayısının çarpılması sonucu bulunacak tutara isabet eden Kurumlar Vergisi'nin %50'sinden az olmayacaktır¹⁰⁷. 3558 Sayılı Kanun'la, hayat standartı esasına ilişkin teknik düzenlemelere gidilirken¹⁰⁸, takiben 3571 Sayılı Kanun'la da ciddi değişiklikler yapılmamıştır¹⁰⁹. Türkiye'de portföy işletmeciliği faaliyetinde bulunan dar mükelleflerin, Sermaye Piyasası Kanunu'na göre, menkul kıymetler yatırım fonları olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Ayrıca kurum kazancından alkollü içkiler ve tütün mamullerine ait yapılan, ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin indirilmesi imkanı sağlanmıştır.

2. DİĞER VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle birlikte, 1985-1990 döneminde diğer vergi kanunlarında değişiklikler yapılmıştır.

2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler

Harçlar Kanunu dönemimizde ilk olarak 3180 Sayılı Kanun'la değişikliğe uğramıştır. Yapılan değişiklikle, pasaport, noter ve konsolosluk işlemlerinde işçi ve diğer vatandaş ayrımı tamamen

¹⁰⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz., Mustafa Başaran, Kurumlarda Geçici Vergi Uygulaması, **Vergi Sorunları**, Sayı 1, 1989.

¹⁰⁸ 3558 18.05.1989 20174; 24 Mayıs 1989

¹⁰⁹ 3571 14.06.1989 20201; 20 Haziran 1989

kaldırılarak, bürokratik engellemeleri azaltmak istenmiştir. 3239 Sayılı Kanun'la da, Harçlar Kanunu'na mükerrer 138'inci madde eklenmiştir. Bu madde ile, harç miktarlarını belirleyen hadleri birlikte veya ayrı ayrı on katına artırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir ve harç miktarlarında yeni düzenlemeler yapılmıştır. 3293 Sayılı Kanun'la ise Telsiz Kanunu'nda yapılan düzenlemeler nedeniyle, telsiz harçlarıyla ilgili VIII'inci bölüm ve 3239 Sayılı Kanun'da yer alan telsiz harçlarıyla ilgili diğer hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. 3418 Sayılı Kanun da, maden arama ruhsatnamelerinin harç kapsamına alınmasını sağlamıştır. Ayrıca Bakanlar Kurulu'na tanınan harç miktarlarını on katına kadar artırma yetkisi yirmi katına çıkarılmıştır. Takiben 3505 Sayılı Kanun'un 31, 32 ve 33'üncü maddeleri ile Harçlar Kanunu'nun mükerrer 138'inci maddesi değiştirilmiş, kanuna bağlı (7) Sayılı tarifeye "gemi sörvey belgeleri" ile ilgili 8'inci fıkra, (8) Sayılı tarifenin sonuna ise, Gümrük Kanunu hükümlerine göre verilen ruhsatname harçları bölümü eklenmiştir¹¹⁰.

Damga Vergisi'nde de yapılan düzenlemelerle; 3239 Sayılı Kanun'la, gerek tarifelerde gösterilen maktu vergileri ve gerekse maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadleri birlikte veya ayrı ayrı on katına kadar artırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. 3393 Sayılı Kanun'la da, dış kaynaktan sağlanan kredilerle ilgili kağıtların tabi olduğu vergi nispetinin 0'a kadar indirimine ilişkin olarak Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. 3482 ve

¹¹⁰ Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

3180	10.04.1985	18724;	13 Nisan 1985
3239	04.12.1985	18955;	11 Aralık 1985
3293	28.05.1986	19126;	03 Haziran 1986
3418	24.03.1988	19771;	31 Mart 1988
3505	03.12.1988	20015;	10 Aralık 1986

3505 Sayılı Kanun ile de Damga Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin b ve c fıkraları ile mükerrer 30'uncu maddesinin birinci fıkrası ve kanuna ekli 2 sayılı tabloda değişiklikler yapılmıştır¹¹¹.

Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerle vergi nispeti ve vergi tahsilatı paylaşımı dağılımında değişiklikler yapılmıştır¹¹². 3239 Sayılı Kanun'la, vergi nispeti %6'dan, %9'a çıkarılırken, 3418 Sayılı Kanun'la ise, %9'dan %21'e yükseltilmiş ve en son 3571 Sayılı Kanun'la süper ve normal benzin ile gazyağı, motorin için %70, kalorifer yakıtı ve fueloil çeşitleri ile likit petrol gazı için %40 olarak vergi nispeti tesbit edilmiştir. Ayrıca 3571 Sayılı Kanun'la akaryakıt fiyatlarında istikrarın sağlanması amacı ile Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı emrinde T.C. Ziraat Bankası'nda "Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu" teşkil edilmiştir.

Gider Vergileri Kanunu ise, 3239 Sayılı Kanun'la değişikliğe uğramıştır¹¹³. Bu değişiklikte; Bakanlar Kurulu'na Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi nispetini %1'e kadar indirme yetkisi verilmiştir. Bu değişiklik ile bankacılığın geliştirilmesi hedeflenmiştir.

¹¹¹ Damga Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

3239	04.12.1985	18955;	14 Aralık 1985
3418	24.03.1988	19771;	31 Mart 1988
3482	26.10.1988	19880;	05 Kasım 1988
3505	03.12.1988	20015;	10 Aralık 1986

¹¹² Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu İle İlgili Değişiklik Yapan Kanunlar

Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
3239	04.12.1985	18955;	14 Aralık 1985
3418	24.03.1988	19771;	31 Mart 1988
3571	14.06.1989	20201;	20 Haziran 1989

¹¹³ 3239 04.12.1988 18955; 14 Aralık 1985

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yürürlüğe girmesiyle birlikte bir çok değişiklik yapılmıştır¹¹⁴. Bu değişiklikleri kısaca belirtelim. 3174 Sayılı Kanun'la çeşitli araçlar ve petrol aramaları ile ilgili istisna getirilirken, 3238 Sayılı Kanun'la K.D.V.K.'nun sadece 60'ıncı maddesinin 2'inci fıkrasında bir değişiklik yapılmıştır.

3297 Sayılı Kanun'la ise, yukarıda belirttiğimiz kanunlara nazaran geniş çaplı düzenlemeler yapılmıştır. İhracatçıları gereksiz vergi yükünden kurtarmak amacıyla, ihracatçının, imalatçıdan vergisiz mal alması sağlanmıştır. Ayrıca deniz, hava ve demiryolu araçları ile ilgili istisna hükmünün sadece mükelleflerinin işletmelerinde kullanacakları araçları için geçerli olacağı belirtilmiştir. Örneğin bir turizm işletmesinin işletmede kullanmak amacıyla tekne alması halinde istisna uygulanacak ancak tamamen özel nitelikli tekne alışında K.D.V. istisnası söz konusu olmayacaktır. 17. maddenin 4. fıkrasındaki 6. bendinde yapılan değişiklik de, GVK'na göre vergiden muaf çiftçilerin yanısıra, kazançları götürü gider esasına göre saptanan çiftçiler tarafından yapılan teslim ve hizmetler de K.D.V.'nden istisna edilmiştir. K.D.V.K.'nun 31. maddesinde yapılan değişiklik, amortisman tabii iktisâdi kıymet alımında ödenen K.D.V.'nin indirimi, beş yıldan üç yıla düşürülmüştür.

¹¹⁴ KDV Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

3174	26.03.1985	18907;	29 Mart 1985
3238	07.11.1985	18927;	13 Kasım 1985
3297	03.06.1986	17771;	20 Haziran 1986
3316	05.11.1986	19140;	11 Kasım 1986
3336	26.04.1987	19278;	31 Mart 1987
3393	19.06.1987	19417;	30 Haziran 1987
3505	03.12.1988	20015;	10 Aralık 1988
3571	14.06.1989	20201;	20 Haziran 1989

3297 Sayılı Kanun'la yapılan geniş kapsamlı düzenlemeleri takiben, 3316 Sayılı Kanun'la da Bakanlar Kurulu'na K.D.V. nispetini %15'e kadar artırma ve %5'e kadar indirme konusunda yetki verilmiştir. 3336 Sayılı Kanun'la ise, 5422 Sayılı K.V.K.'nun geçici 10'uncu maddesindeki gayrimenkullerin tam mükellefiyete tabi kurumlara teslimi, K.D.V.'den müstesna tutulmuştu. 3393 Sayılı Kanun'la da konutlarla ilgili düzenleme yapılarak, alanı 150 metre kareye kadar konutların teslimi inşaat taahhüt işleri 31.12.1992 tarihine kadar K.D.V.'den müstesna edilmiştir. 3505 Sayılı Kanun'la, 3316 Sayılı Kanun'la belirlenen K.D.V. nispetinde değişiklik yapılmıştır. K.D.V. oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10 olarak belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırma, %1'e kadar indirme, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili kılınmıştır. 3571 Sayılı Kanun'la da, geçici 5. maddedeki 6 yıl ibaresi 10 yıl süreyle olarak değiştirilmiştir.

2.2. Servetler Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler

Servetler üzerinden alınan ve vergicilik tarihinde rastlanan ilk vergilerden biri olan Emlak Vergisi dönemimizde önemli değişikliklere uğramıştır¹¹⁵.

3208 Sayılı Kanun ile Emlak Vergisi Kanunu'nda geçerli olan asgari beyan sistemine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. 3208 Sayılı Kanun'dan önce uygulanan asgari beyan sisteminde, arsa birim

¹¹⁵ Emlak Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
3208	30.05.1985	18774;	04 Haziran 1985
3239	04.12.1985	18955;	11 Aralık 1985
3365	18.05.1987	19471;	26 Mayıs 1987

değerleri mahalle gibi geniş bir alan itibariyle tesbit edilmekteydi. Bu yüzden mevki rantları kavranamamakta, adaletsizliklere sebebiyet verilmekteydi. 3208 Sayılı Kanun ile asgari birim değer tespitlerinin cadde, sokak veya farklı bölgelerde pafta, ada veya parsel itibariyle yapılması sağlanmıştır. Ayrıca, istisna ve muafıklar günün şartlarına uygun olarak, miktar itibariyle yükseltmek suretiyle yeniden düzenlenmiştir.

Oniki vergi kanununda değişiklik yapan 3239 Sayılı Kanun, Emlak Vergisi Kanunu'nda da önemli değişiklikler yapmıştır. Lokal bir vergi karakterini taşıyan Emlak Vergisi mahalli idarelere devredilmiştir. "Böylece mahalli idarelerin güçlenerek daha iyi hizmet vermeleri hedeflenmiştir"¹¹⁶. Ayrıca, Temizletme ve Aydınlatma Harcı kaldırıldığından işyeri olarak kullanılan binalara ait vergi nispeti binde 3'ten binde 5'e, meskenlere ait vergi nispeti binde 2'den binde 4'e çıkarılmıştır. 3365 Sayılı Kanun'la ise, geçici muafiyetle ilgili olarak, Emlak Vergisi Kanunu'na geçici 17. madde eklenmiş, ayrıca kanunun 5. maddesine f fıkrası eklenmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda 3219 Sayılı Kanun'la, ekonomi ve para değerinde görülen gelişmeler de dikkate alınarak istisna miktarları artırılmış, futbol müsabakalarına ait müşterek bahislerde kazanılan ikramiyelerin beyanname verilmeden vergilendirilmesi sağlanmıştır. 3393 Sayılı Kanun'la ticari plaka satışı ile ilgili düzenlemeler yapılırken, 3482 Sayılı Kanun'la da, murisin ölümünden önce, kanunlara veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak devir işlemine başlanılmış gayrimenkullere ait vergilerin tecil olunması imkanı sağlanmıştır. Verginin tahsili halinde de gecikme zammının yüzde elli noksanı ile alınması hükmü getirilmiştir. 3520 Sayılı

¹¹⁶ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Maliye Bakanlığı Cilt 5, Ankara 1989, s. 104.

Kanun'la ise, 1318 Sayılı Kanun'a geçici 3. madde eklenmiştir. Bu madde ile, verginin tarihine ilişkin düzenleme yapılmıştır¹¹⁷.

1318 Sayılı Finansman Kanunu'nda, 3418 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, Finansman Kanunu'na eklenen geçici 2'nci madde ile bazı taşıtların iktisabında Taşıtlar Alım Vergisi ile birlikte alınacak "Ek Taşıtlar Alım Vergisi" düzenlenmiştir. Ayrıca I sayılı tarifedeki hadler yeniden belirlenmiştir. 3520 Sayılı Kanun'la da tarifelerdeki vergi miktarlarını artırma konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir¹¹⁸.

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda, 3418 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle, kanundan spor ve lüks otomobil kavramları çıkarılarak, sadece lüks otomobil kavramı yazılmıştır. Ayrıca diğer kanunlardaki muaflik ve istisnaların Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu için geçerli olmadığı belirtilmiştir. Verginin ödenmesi hususunda kontrol sağlamak amacıyla da, motorlu taşıtların satış veya devir işlemlerini yapanlara, motorlu taşıtların vergileri ile ilgili bir borcu olmadığına dair belge isteme zorunluluğu getirilmiştir. İkinci değişiklik 3505 Sayılı Kanun'la gerçekleşmiştir. 3505 Sayılı Kanun'la birlikte, Motorlu Taşıtlar Vergisi taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesince Ocak ayında yıllık olarak tahakkuk etmiş sayılmaktadır. Diğer taraftan (I) ve (II) sayılı tarifelerde yazılı taşıtların Motorlu Taşıtlar Vergisi taşıtların pulu esasına göre, (III) ve (IV) sayılı tarifelerde

¹¹⁷ Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

3219	06.06.1985	18785;	15 Haziran 1985
3393	19.06.1987	19503;	30 Haziran 1987
3482	26.10.1988	19980;	05 Kasım 1988
3520	01.02.1989	20076;	10 Şubat 1989

¹¹⁸ 1318 Sayılı Finansman Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

3418	24.03.1988	19771;	31 Mart 1988
3520	01.02.1989	20076;	10 Şubat 1989

yazılı taşıtların Motorlu Taşıtlar Vergisi ise vergi dairelerince iki eşit taksitte tahsil edilecektir¹¹⁹.

2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

213 Sayılı V.U.K. dönemimizde çeşitli değişikliklere uğramıştır¹²⁰. İlk olarak, 3181 Sayılı Kanun'la, mükellefler tarafından 15 günlük ek sürede beyanname verme hakkı kaldırılmıştır. Beyannameli mükellefiyetlerde kanuni süreden sonra başlayan 15 günlük ek sürede beyanname verilmesi hakkı kötüye kullanılması nedeniyle, Veraset ve İntikal Vergisi mükellefleri dışında, yukarıda da belirttiğimiz gibi bu müessese kaldırılmıştır. 3210 Sayılı Kanun'la, takdir komisyonları ile ilgili düzenlemeler yapılmış ve Emlak Vergisi usulsüzlük cezaları artırılmıştır.

Bu küçük çaplı değişiklikleri takiben, genel gerekçesini Gelir Vergisi Kanunu'ndaki değişikliklerde belirttiğimiz, 3239 Sayılı Kanun kabul edilmiştir. Bu kanun birçok kanunda değişiklik yaptığı gibi, Vergi Usul Kanunu'nda da geniş çaplı değişiklikler yapmıştır. Bilindiği gibi, Vergi Usul Kanunu 5. maddesinde vergi mahremiyetine ilişkin hükümler yer almaktadır. 3239 Sayılı Kanun'la, bazı durumlar vergi mahremiyeti

¹¹⁹ Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

3418	24.03.1988	19771;	31 Mart 1988
3505	03.12.1988	20015;	10 Aralık 1988

¹²⁰ Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

Kanun No	K. Tarihi	RG No	RG Tarihi
3181	10.04.1985	18728;	17 Nisan 1985
3210	30.05.1985	18774;	04 Haziran 1985
3239	04.12.1985	18955;	11 Aralık 1985
3332	25.03.1987	19417;	31 Mart 1987
3418	24.03.1988	19771;	31 Mart 1988
3482	26.10.1988	19980;	05 Kasım 1988
3505	03.12.1988	20015;	10 Aralık 1988

dışında bırakılmıştır. Belge düzenine uymayan veya kaçakçılık fiili ile vergi ziyana neden olup tarh edilen vergi ve cezası kesinleşen mükellef ve vergi sorumlusunun basın ve TRT yoluyla açıklanması vergi mahremiyeti dışında bırakılmıştır¹²¹. Ayrıca K.D.V.'nin vergi dairesine yatırılmasında, bu kesintiyi yapanlarla birlikte, kendilerine mal teslim edilenlerle hizmetten yararlananlar da sorumlu tutulmuşlardır. Böylece müteselsil sorumluluk esası getirilmiştir.

Tarhiyat üzerinden normal vade tarihinden itibaren gecikme zammı uygulaması getirilmiştir. Vergi memurlarının yetkileri artırılmıştır. Bu hususta ise en önemli düzenleme, kanuni defter ve belgeler dışında, vergi kaybının bulunduğu emareler veren delillere (defter, belge vs) mahkeme kararı olmadan el konulabilecektir. Buna ilaveten birçok konuda, vergi memurlarının yetkileri artırılmıştır¹²².

İrsaliye ve fatura düzenlemesi sıkı esaslara bağlanmıştır. "Geniş bir mükellef kesimini ilgilendiren irsaliye uygulaması yeni esaslara bağlanmış, belirlenen esaslara uyulmaması durumunda çeşitli cezalar getirilmiştir"¹²³. Fatura konusunda en önemli düzenleme ise, verilen süre içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağıdır.

Cezalar konusunda da düzenlemeler yapılmış, özel usulsüzlük cezası artırılırken, kaçakçılığa teşebbüs suçunda kapsam genişletilmiştir ve yeni bir ceza, işyeri kapatma cezası getirilmiştir. Cezalarda indirme oranı artırılmıştır. "Bundan sonra V.U.K.'nun 376.

¹²¹ Şahin Uçar, 3239 Sayılı Kanun'la Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler. **Mali Sorunlara Çözüm**, Ocak - Şubat (1-2) 1986, s. 12.

¹²² Ayrıntılı bilgi için bkz. Veysi Seviğ, 3239 Sayılı Yasa İle Genişletilen Yoklama Yetkisi, **İktisat ve Maliye**, Cilt XXXII, Sayı 13, 1986, s. 373, 377.

¹²³ Atilla Ülbatır, Mevzuat ve Uygulama Yönünden İrsaliler, **İktisat ve Maliye**, Cilt XXXII, Sayı 10, 1986, s. 25.

maddesinden yararlanmak için, cezanın 1/3'ünü değil, yarısını ödemek gerekecektir"¹²⁴. Defter tutma hadleri de yükseltilmiştir.

Yapılan değişikliklerle getirilen yeni müesseselerden biri de tarhiyat öncesi uzlaşmadır. 3239 Sayılı Yasa'nın kabul edilmesinden önce, "...tarhiyat öncesi uzlaşma Fransa, İngiltere, Federal Almanya, A.B.D. ve diğer batı ülkelerinde uygulanmaktaydı"¹²⁵. Ülkemizde, 3239 Sayılı Kanun'la Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın vergi incelemesine dayanılarak vergilerle kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilmiştir. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutunakla tesbit edilen bu husus hakkında dava açılmaması ve hiç bir mercie şikayette bulunulmaması şartı getirilmiştir¹²⁶.

3239 Sayılı Kanun'la yapılan önemli düzenlemelerden sonra, 3332, 3418 ve 3482 Sayılı Kanun'la geniş kapsamlı değişiklikler getirilmemiştir. Örneğin, 3332 Sayılı Kanun'la yeniden değerlendirme müessesesine ilişkin düzenlemeler yapılırken, 3418 Sayılı Kanun'la Gelir İdaresini Geliştirme Fonu kurulmuştur. 3482 Sayılı Kanun'la ise, basın ve TRT yoluyla yapılacak açıklamalarla ilgili düzenlemeler yapılmıştır.

3505 Sayılı Kanun'la da bir çok vergi kanununda değişiklikler yapılmıştır. V.U.K.'unda yapılan değişiklikle, kast ve ihmalleriyle ifadesi V.U.K. 10. maddesinden çıkarılmıştır. Artık ödevlerin yerine getirilmesinde kast ve ihmal olmasa dahi, kanuni temsilcilerin

¹²⁴ Şahin Uçar, A.g.e., s. 16.

¹²⁵ Zülûf Kanat, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, **Mali Sorunlara Çözüm**, Yıl 4, Sayı 37, Ocak 1988, s. 6.

¹²⁶ Ayrıntılı bilgi için bkz. Hüseyin Gül, Vergi Hukukumuzun Yeni Bir Müessesesi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma, **Mali Sorunlara Çözüm**, Y. 14, Sayı 37 Ocak 1988, s. 11-14.

varlıklarına gidilebilecektir. “Yani temsilciler yönünden kusursuz sorumluluk esası getirilmiştir”¹²⁷. Ayrıca kanuni temsilcilerin vergi ve cezaların yanı sıra vergi aslına bağlı gecikme zammı ve gecikme faizi gibi alacaklardan da sorumlu olmaları esası getirilmiştir.

Kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde, bu belgelerin vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacağı belirtilmiştir¹²⁸.

Ceza hükümlerinde de düzenlemeler yapılmış, örneğin kaçakçılığa teşebbüs suçunun kapsamına, Bakanlıkça ve defterdarlıklarca izin verilmediği halde, V.U.K.'na göre zorunlu belgeleri basanlar ve bu belgeleri kullananlar da dahil edilmiştir.

Tarhiyat öncesi uzlaşmayla ilgili olarak ise, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden gecikme faizi hesaplanması gerektiği hükmü getirilmiştir. Madde gerekçesinde belirtildiği gibi; “gecikme faizinin uygulamasındaki genel amaç, Devlet parasını haksız olarak kullanma suretiyle kazanç temin eden mükelleflerden, söz konusu paranın karşılığı olan bir paranın istenilmesidir”¹²⁹. Bu amaçla da yukarıda belirttiğimiz düzenlemeler yapılmıştır.

¹²⁷ Tuğrul Özsüt, 3505 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler, **Vergi Dünyası**, Sayı 90, 1989, s. 37.

¹²⁸ Ali Dayıoğlu, Çeşitli Vergi Kanunlarında Yapılan Son Düzenlemeler, **Vergi Sorunları**, 1989/1, s. 22.

¹²⁹ Osman Selim Kocahanoğlu, A.g.e., s. 40.

2.4. 1985-1990 Döneminde Vergi Politikasına İlişkin Yeni Kanunlar

2.4.1. Savunma Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun

7.11.1985 tarih ve 3238 Sayılı Savunma Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun, 13 Kasım 1985 tarih ve 18927 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir¹³⁰.

Daha sonra bu kanunun adı, 390 Sayılı K.H.K. ile değiştirilerek, Savunma Sanayi Müsteşarlığı Kurulması Hakkında Kanun olmuştur¹³¹.

Kanunla belirlenen amaçları gerçekleştirmek için, Savunma Sanayi Destekleme Fonu adında yeni bir fon kurulmuştur. Kanununun 12. maddesinde fon gelirleri sıralanmıştır. Tütün mamülleri ve yanında belirtilen alkollü içkilerden paket veya şişe başına fon ödeneceği belirtilmiştir. "Bu mamüllerde fon mükellefiyeti her yönüyle Ek Verginin (dolayısıyla K.D.V.'sinin) benzeri olmakla beraber, hesaplama tarzının farklı olması, teslim bedeli üzerinden belli bir nispette değil, mamul miktarıyla orantılı bir meblağdan alınması yüzünden, Ek Vergi'den bir ölçüde farklılık göstermektedir¹³². S.S.D.F.'na ödenecek miktarlar Ek Vergi matrahına dahil edilmeyecektir. S.S.D.F.'nun ödenmesi Ek Vergi beyannamesi ile yapılacaktır.

¹³⁰ 3238 07.11.1985 18927; 13 Kasım 1985

¹³¹ Karar sayısı KHK/390 K.T. 30.10.1989, RG 20330, RG Tarihi 2 Kasım 1989.

¹³² Süleyman Genç, Emin Tanrıvermiş, Notlu Diğer Vergi Kanunları Tebliğleri, Cilt 8, Süryay, İstanbul 1988, s. 8.

Bir diğ er gelir kaynağı da, Akaryakıt Tüketim Vergisi matrahı üzerinden %5 nispetinde hesaplanacak fon miktarıdır. Bu gelir kaynağı daha sonra 3571 Sayılı Kanun'la yürürlükten kalkmıřtır¹³³.

Bu iki gelir kaynağını belirttikten sonra, konumuzun esasını teşkil eden Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bazılarına fon ödeme mükellefiyeti getirilmesi üzerinde duralım. Bu mükellefler, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nden ayrıca, söz konusu vergilerin %3'ü nispetinde S.S.D.F.'na ödeme yapmak durumundadırlar.

2.4.2. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu

24.5.1986 tarih ve 3294 Sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu, 14 Mayıs 1986 tarihli ve 19134 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun amacı: "Orta direğin altında yer alan ve sosyal güvenlikten mahrum olan kesime sosyal adalet ilkelerine uygun olarak yardımda bulunmak ve onları desteklemek"¹³⁴, olarak belirtilmiştir.

Bu amaçları gerçekleştirmek için de Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Teşvik Fonu kurulmuştur. Fonun gelir kaynakları, 4'üncü maddede sıralanmıştır. Bizim için önem arz eden gelir kaynağı ise "e" bendinde belirtilmiştir. Bu bende göre; yıllık beyanname veren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergiye ilave olarak %1'lik miktarda bu Fona ödeme yapacaklardır. Ödenen bu miktarın vergi uygulamasında gider olarak yazılamayacağı belirtilmiştir.

¹³³ 3571 14.06.1989 20201; 20 Haziran 1989

¹³⁴ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 4, A.ge., s. 7.

2.4.3. Çıraklık, Mesleki Eğitim Kanunu

5.6.1986 tarih ve 3308 Sayılı ıraklık ve Mesleki Eğitim Kanunu 19.6.1986 gün ve 19139 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun 32. maddesi konumuzla ilgilidir. Bu açıdan sadece bu madde üzerinde duracağız. 32. madde ile belirtilen, ıraklık Mesleki ve Teknik Eğitimi Geliştirme ve Yaygınlaştırma Fonu'nun gelir kaynakları arasında, yıllık beyanname veren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin hesaplanan Gelir veya Kurumlar Vergisi'ne ilave olarak ödeyecekleri yüzde birlik miktarda vardır.

Bu fona ödemede bulunacak mükellefler, yıllık beyanname veren Gelir veya Kurumlar Vergisi mkellefleridir.

Mükellefler yıllık kazanç ve iratlarına ilişkin yıllık Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi beyannamelerinde hesaplayacakları, Gelir veya Kurumlar Vergisi'nin %1'ini matrah tesbitinde gider olarak indiremeyeceklerdir.

2.4.4. Çalışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi ve Bu Tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanun

9.3.1988 tarih ve 3417 Sayılı alışanların Tasarrufa Teşvik Edilmesi ve Bu Tasarrufların Değerlendirilmesine Dair Kanun, 18 Mart 1988 tarihli ve 19758 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu kanunla, belirli şartları taşıyan çalışanların ücretlerinden kesinti yapılmaktadır. Kanunda konumuz açısından önemli olan husus vergilendirilmeye ilgilidir.

Kanunun geçici maddesi uyarınca, çalışanların aylık ve tasarruf kesintileri, herhangi bir vergi ve kesintiye tabi tutulmadan bankaya yatırıldığından, bu miktarların Gelir Vergisi matrahında tekrar indirilmesi yoluna gidilmeyeceği belirtilmiştir.

Tasarruf kesintisi ücret üzerinden %2 olacak, %3'de devlet katkısı sağlanacaktır.

2.4.5. Eğitim Gençlik Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi

24.3.1988 tarihli ve 3418 Sayılı Kanun'la birçok vergi kanununda değişiklik yapılırken, ayrıca Eğitim Gençlik Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi adlı yeni bir vergi ihdas edilmiřtir¹³⁵. Bu vergi ile eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetlerinin daha iyi yürütülebilmesi için kaynak sağlanması amaçlanmaktadır. Verginin konusu; her türlü alkol (füze yağı dahil) ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamüllerinin teslimi ve ithalatıdır. Mükellefleri ise, vergiye tabi mamülleri dahilde imal eden ithalatılardır. Vergiyi doğuran olay ve istisnalar K.D.V.K. hükümlerine göre tespit edilmektedir. Beyanı da K.D.V. hükümlerine göre düzenlenen ek vergi beyannamesi ile yapılmaktadır. Ödenmesinde de K.D.V. ödeme süreleri dikkate alınarak, vergi dairesine ödenmektedir. Vergi, Maliye Bakanlığı'nın Merkez Saymanlığı'na yatırıldıktan sonra Milli Eğitim ve Gençlik, Spor Bakanlığı Bütçesi ve Sosyal Yardım Bakanlığı Bütçesi ve de bu kuruluşların meydana getirdiği fonlar arasında paylaştırılmaktadır. Vergi miktarı bu vergiye tabi mamüllerin paket ve ambalaj büyüklüklerine göre belirlenmektedir¹³⁶.

¹³⁵ 3418 24.03.1988 19771; 31 Mart 1988

¹³⁶ Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, Cilt 4, A.ge., s. 5.

Eğitim Gençlik Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi'nin Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülmesi sırasında düzenlenen raporda dolaylı vergilerin daha da artacağı hususu belirtilmiştir. Muhalefet de vergi nispetinin belirlenmesi, bakanlıklara tahsis edilmesi ve fonlara aktarılma hususlarında eleştirilerde bulunmuřtur¹³⁷. Bütün bu eleştirilere ve endişelere rağmen Eğitim Gençlik Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi yeni bir vergi olarak diğer vergiler içinde yerini almıştır.

Bu vergi de çok geçmeden diğer vergi kanunlarında olduğu gibi değişikliğe uğramıştır. 3558 Sayılı Kanun'la, verginin paylaşımı yeniden düzenlenmiřtir¹³⁸.

Merkez Saymanlığı'na yatırılan payların yarısı onbeş gün içinde, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nca bir yandan bütçeye gelir, diğer yandan %16'sı Başbakanlık Bütçesi'nde, %52'si Milli Eğitim Bakanlığı Bütçesi'nde, %32'si Sağlık Bakanlığı Bütçesi'nde, bu bakanlıklarca belirlenecek ve yeniden açılacak özel tertiplere ödenek kaydedilir hükmü getirilmiştir. Kalan yarısının ise %16'sının Başbakanlık, %52'sinin Milli Eğitim Bakanlığı, kalan %32'sinin ise Sağlık Bakanlığı tarafından, eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri ile sosyal hizmetlerde kullanılmak üzere, Geliştirme ve Destekleme Fonu nezdinde açılacak ayrı ayrı hesaplara aktarılır hükmü ile paylaşımının yapılacağı belirtilmiştir.

¹³⁷ A.g.e., s. 9.

¹³⁸ 3558

18.05.1989

20174;

24 Mayıs 1989

3. BEŞİNCİ BEŞ YILLIK PLANDA VERGİ POLİTİKASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı'ndan sonra inceleme dönemimizi kapsayan, 1985-1989 yılları arasında uygulanan Beşinci Beş Yıllık Plan hazırlanmış ve yürürlüğe girmiştir. Bilindiği gibi, 1984 yılı ara yıl olarak kabul edilmiştir.

Planda vergi politikasına ilişkin hususlar, "Maliye Politikası" başlığı altında şu şekilde sıralanmıştır¹³⁹:

1. Kamu gelirlerine gelişen ekonomik faaliyetleri kavrayacak bir esneklik kazandırılacaktır.
2. Vergiler, kurumlaşmayı, tasarrufu ve yatırımları teşvik edecek bir araç olarak kullanılacaktır.
3. Vergi idaresi reorganize edilecek, otomasyon artırılarak, mevcut personel ile daha etkili hizmet verilmesi sağlanacaktır.
4. Vergi sistemi sadeleştirilerek, kolay anlaşılır ve adil hale getirilecek, ihtilafların asgari hadde indirilmesi ve vergi kayıplarının azaltılması yönünde gerekli tedbirler alınacaktır.
5. Ödeme gücü olan fert ve sektörlerin vergi adaleti prensiplerine göre vergilendirilmeleri sağlanacaktır.
6. Katma değer sistemine geçilecektir. Bilindiği gibi plana uygun olarak katma değer sistemine geçilmiştir.

¹³⁹ Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No. DPT, 1974, s. 34.

7. Vergi sisteminde ölçü esasına göre vergilendirme yerine, vergi tekniğinin imkanları ölçüsünde değer esasına geçilecektir.

Vergi politikasına ilişkin hususları belirttiğimiz Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı da, diğer planlara benzer hususlara değinmektedir. Vergi politikasına ilişkin önlemler genel hatları ile belirtilmiştir.

4. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Dönemimiz 1980-1985 döneminde olduğu kadar olmasa da vergi politikasına ilişkin düzenlemelerin etkin olarak yapıldığı bir dönemdir.

1981 ve 1982 yıllarında uygulanan peşin vergi uygulaması, 1986 yılında dahili tevkifat müessesesi olarak uygulanmaya başlamıştır. Katma Değer Vergisi ile direk ilgilendirilen bu sistemle, mükellefler belge kullanmaktan kaçınır duruma gelmiştir. Ayrıca uygulamada da aksaklıklar meydana gelmiş, neticede 1988 yılından itibaren daha kolay uygulanabilecek, yeni bir müessese geçici vergi şeklinde uygulamaya sokulmuş, dahili tevkifat uygulaması kaldırılmıştır.

Kurumlar Vergisi oranı %40'dan, %46'ya çıkarılmıştır. Bakanlar Kurulu'na bu oranı %50'ye kadar yükseltme, bazı halka açık şirketlerde ise %40'a kadar indirme yetkisi verilmiştir. Bu yetki ile sermayenin tabana yayılması amaçlanmaktadır. "%46 şeklindeki oran yükseltilmesi aslında temettülerin Gelir Vergisi yönünden beyan dışı bırakılması ilkesi anımsanacak olunursa, rakamla gözüktüğü gibi bir vergi aktarımı şeklinde nitelememek gerekecektir"¹⁴⁰. Ayrıca vergi alacağı müessesesi kaldırılarak, bundan sonra şirketlerde menkul sermaye iradı elde eden

¹⁴⁰ Cemal Türkoğlu, 1986 Yılı Kurumlar Vergisi Değişiklikleri, **İktisat ve Maliye**, Cilt XXXII, Sayı 11, 1985, s. 410.

mükelleflerin bu indirimleri vergi beyannamelerine katmamaları usulü getirilmiştir. “Diğer bir deyişle, mükellefler isteseler dahi bu iratları beyan edemeyeceklerdir”¹⁴¹.

Muaflık ve istisnalar yeniden düzenlenmiş, eğitim öğretim ve sağlık işletmelerinde kazanç istisnası getirilmiştir. Bunda amaç, bu tür işletmelerin sayısını artırmak ve bu hizmetleri desteklemektir. Bilindiği gibi, vergi yükünü en ağır şekilde hissedenler ücretlilerdir. Ücretlilerin vergi yükünü azaltmak için çeşitli istisnalar getirilmiştir. Örneğin; işveren tarafından 100 m²'ye kadar olan konutların hizmet erbabına tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler, ücret olarak Gelir Vergisi'nden müstesna edilmiştir.

Dönemimizde, menkul sermaye iratlarının hemen hemen tamamının, gelirin toplanması esasının dışına çıkarıldığını görüyoruz. “Böylece Gelir Vergisi'nin üniter yapısı bozulmuş ve artan oranlı tarife uygulanmadığından, önemli bir gelir kaynağı olabilecek menkul sermaye iratları, büyük ölçüde vergi dışı kalmıştır”¹⁴².

İhracatın teşviki amacıyla da, yaş meyve ve sebze ihracatçılarında kurum kazançlarından %20 oranında indirim imkanı tanınmıştır. İndirim imkanından yararlanmak için, ihracatın 250.000 ABD Dolarını aşması şartı geçerli olduğundan, küçük çapta ihracat yapanlar bu indirimden yararlanamamıştır.

Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle verginin mahalli idarelere devri söz konusu olmuştur. Bunda Emlak Vergisi'nin lokal bir

¹⁴¹ Uluer Arol, Gelir Vergisi Yasası'nda Yapılan Değişiklikler II, **İktisat ve Maliye**, Cilt XXXII, sayı 11, 1985, s. 420.

¹⁴² Celali Yılmaz, Sermaye Piyasasında Vergilendirme, SPK Yayın No: 23, Aralık 1995, s. 127.

vergi olması yanında, mahalli idarelere gelir getirmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. Fakat merkezi idarenin gelir getirme konusunda ciddi olmadığını düşünmekteyiz. Düşük oranlarda vergilendirme ve yeni elemanlar istihdam etme zorunluluğu mahalli idarelere, dolayısıyla belediyelere bir yük haline gelmiştir.

Vergi kayıplarını önlemek için cezalar artırılırken, yeni bir ceza olan iş yeri kapatma cezası uygulamaya konulmuştur.

İstatistiki tablolardan dönemimizi inceleyecek olursak; Tablo 7'de görüldüğü gibi, genel bütçe gelir türleri içinde vergi gelirleri tartışmasız yerini korumaktadır. 1985 yılında diğer yıllara nazaran düşük bir oranda %66.5 düzeyinde gerçekleşmiştir. 1986 ve 1987 yılında yine çok yüksek düzeylere çıkmış, sırasıyla %90.1 ve %91.5 düzeyinde gerçekleşmiştir. 1988 ve 1989 yıllarında yine bir düşüş göstermiş ve %84.6 düzeyinde gerçekleşmiştir.

Tablo 7. Genel Bütçe Gelir Türlerinin Bütçe Gelirleri Toplamındaki Payları (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Gelirleri	Özel Gelirler ve Fonlar	Özel Kanun Gelirleri	Nazım Gelirleri	Toplam Gelir
1985	66.5	7.7	16.7	0.2	8.8	100.0
1986	90.1	8.4	1.3	0.3	-	100.0
1987	91.5	7.7	0.3	0.6	-	100.0
1988	84.6	7.3	7.1	1.0	-	100.0
1989	84.6	8.1	5.9	1.5	-	100.0
1990	82.4	7.7	8.3	1.5	-	100.0

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, 1924-1995. T.C. Maliye Bakanlığı 1995/5 Ankara, s. 56.

Tablo 8'de de dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler paylarının dağılımını görmekteyiz. 1980 ve 1985 döneminde de gördüğümüz gibi

80'li yıllardan itibaren dolaylı vergilerin payında belirgin bir artış gözlenmektedir. 1985 ve 1990 döneminde de dolaylı vergilerin payı, vergi adaleti bakımından hiç de tasvip edilmeyecek yüksek düzeylerde gerçekleşmiştir. Bu artış, vergi yükünün paylaşımını dar ve sabit gelirliler aleyhine değiştirmiştir.

Tablo 8. Vergi Gelirleri Tahsilatının Dağılımı Dolaylı ve Dolaysız Vergiler (Yüzde Dağılımı)

Yıllar	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)
1985	47.7	52.3
1986	52.0	48.0
1987	49.6	50.4
1988	49.6	50.4
1989	53.4	46.6
1990	52.1	47.9

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, A.g.e., s. 76.

“Özellikle 1985 yılında K.D.V.’nin sisteme dahil edilmesi ve fon uygulamalarının yaygınlaşması, bu olgunun başlıca nedenlerini oluşturmaktadır”¹⁴³. 1985 yılında dolaylı vergilerin payı %52.3 düzeyinde gerçekleşirken, 1986 yılında %48.0 düzeyinde gerçekleşmiş ve 1987, 1988 yıllarında %50.4 düzeyini bulmuştur. 1988 ve 1990 yıllarında sırasıyla %46.6 ve %47.9 düzeyine inmiştir. Bu paylardaki dalgalanma, daha çok dış ticaretten alınan vergilerdeki değişimlerden kaynaklanmaktadır. Dolaysız vergiler ise, ortalama %50 civarında gerçekleşmiştir. Bu pay vergicilik açısından çok düşük düzeydedir. Mükelleflerin gerçek durumlarını kapsayan dolaysız vergilerin payının daha da yüksek olması gerekirdi.

¹⁴³ Oğuz Oyan, Ali Rıza Aydın, Türkiye’de Maliye ve Fon Politikaları, Adım Yayıncılık Ankara 1991, s. 46.

Tablo 9. Vergi Gelirlerinin Konuları İtibariyle Yüzde Dağılımı

Yıllar	Gelirden Alınan Vergi	Servetten Alınan Vergi	Mal ve Hizm. Alınan Vergi	Dış Ticaretten Alınan Vergi	Kaldırılan Vergi Artıkları
1985	46.3	1.4	28.7	19.5	4.2
1986	51.1	0.9	31.0	16.6	0.3
1987	48.9	0.7	30.6	19.6	0.1
1988	48.6	1.0	31.5	18.8	0.0
1989	52.7	0.7	29.9	16.6	0.1
1990	51.2	0.9	30.1	17.7	0.3

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, A.g.e., s. 72.

Tablo 9'u incelediğimizde, 1980-1985 döneminde olduğu gibi yine gelirden alınan vergiler, diğer vergiler içinde birinci sıradaki yerini korumaktadır. Bu durum vergi adaleti bakımından olumlu gibi gözükse de, bu verginin büyük bölümünü ücretlilerin ödemesi bu etkiyi ortadan kaldırmaktadır. K.D.V.'nin etkisiyle de 1980-1985 dönemine nazaran, dönemimizde mal ve hizmetlerden alınan vergilerin payı nispeten artmıştır. "Türk Vergi Sistemi, dar tabanlı G.V.K. ve K.V.K. ile geniş tabanlı bir K.D.V.'ne dayalıdır. Bu yaklaşım vergi adaletini ve vergileme yoluyla adaleti bozmaktadır"¹⁴⁴.

Aşağıda Tablo 10'da görüldüğü gibi, vergi yükü oranları, 1985 yılında %13.8 düzeyinde gerçekleşirken 1986 yılında %15.2 düzeyine çıkmıştır. 1988 yılı hariç, diğer yıllarda da %15.0 civarında gerçekleşmiştir. Bu dönemdeki vergi kanunları değişiklikleri de vergi yükü oranında önceki döneme göre ciddi bir değişiklik getirmemiştir.

Vergilerin GSMH'ya göre esneklik değerleri dönemimizde 1988 yılı hariç 1 civarında gerçekleşmiştir. 1988 yılında ise 0.8 düzeyinde

¹⁴⁴ Osman Z. Orhan, Türkiye'de Bütçe ve Maliye Politikaları, İTO Yayın No: 1994-1, İstanbul 1994, s. 164.

gerçekleşmiştir. Bilindiği gibi esneklik değerinin 1 ve üstünde olması tasvip edilmektedir. Bu açıdan dönemimiz, esneklik değerleri bakımından olumlu bir dönemdir.

Tablo 10. Vergi Yüğü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği

Yıllar	Vergi yüğü (Vergiler / GSMH)	Vergilerin GSMH'ya Göre Esnekliği
1985	13.8	1.2
1986	15.2	1.3
1987	15.5	1.0
1988	14.1	0.8
1989	15.0	1.1
1990	15.8	1.1

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991), T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Ankara 1992, s. 6-7.

“Vergilemede mali amaca ulaşma derecesi, kamu harcamalarının vergilerle karşılanması oranı ile ölçülür. Başka bir anlatımla vergilemede ana amaç kamu harcamalarının vergilerle karşılanma oranı yükseldikçe, mali amaç gerçekleştirilmiş olur”¹⁴⁵.

Aşağıda Tablo 11’de görüldüğü gibi, vergi gelirlerinin kamu harcamalarını karşılama oranı, 1985 yılında %59 düzeyinde gerçekleşirken, 1986 ve 1987 yıllarında artış göstererek %70 civarında çıkmıştır. 1988, 1989 ve 1990 yıllarında ise, %65 civarına düşmüştür.

¹⁴⁵ Metin Taş, Türkiye’de Vergi Gelirlerinin Artırılmasına Yönelik Önlemler. X. Türkiye Maliye Sempozyumu, Kemer/Antalya, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Yayın No: 564, İstanbul 1996, s. 455.

Tablo 11. Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları

Yıllar	(1) Konsolide Bütçe Gideri	(2) Vergi Geliri	(2/1) Gideri Karşılama Oranı
1985	6.493.304.1	3.829.117.0	59.0
1986	8.311.420.7	5.972.034.0	71.9
1987	12.790.981.1	9.051.003.0	70.8
1988	21.446.012.6	14.231.761.0	66.4
1989	38.871.229.7	25.550.320.0	65.7
1990	68.354.408.7	45.399.543.0	66.4

Kaynak: Bütçe Gelir ve Gider Gerçekleşmeleri, A.g.e., s. 92.

Tablo 12. 1985-1990 Döneminde Vergi Gelirlerindeki Artışların Toptan Eşya Fiyat İndeksleri İle Karşılaştırılması

Yıllar	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre	
		Toptan Eşya Fiyat İndeksleri Artışı (%)	Vergi Gelirleri Tahsilatı Artışına Göre Fark
1985	61.4	43.2	+18.2
1986	56.0	29.6	+26.4
1987	51.5	32.1	-11.1
1988	57.2	68.3	+9.9
1989	79.5	69.6	+9.9
1990	77.7	53.1	+24.6

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı, A.g.e., s. 11.

Şimdi son olarak, vergi gelirlerindeki tahsilat artışlarının toptan eşya fiyat indeksleri ile karşılaştırılmasını yapalım. Tablo 12'de görüldüğü gibi, 1987 yılı hariç, vergi gelirlerinde reel bir artış görülmektedir. 1987 yılındaki negatif değerde ise bu yılda uygulanan seçim ekonomisinin de, diğer faktörlerin yanında etkisi büyüktür.

Dördüncü Bölüm

1990-1995 DÖNEMİNDE TÜRKİYE'DE UYGULANAN VERGİ POLİTİKALARI

1990-1995 döneminde Türkiye'deki ekonomik durum şu şekildedir; 1980'li yıllarda dış borç stoğunun hızlı bir artış göstermesi, 1990 sonrasındaki dış borç geri ödeme yükünü de artırmıştır. Yine söz konusu dönemdeki Körfez Krizi ve Güneydoğu Anadolu'daki terör olayları savunma harcamalarında gözle görülür bir artışa sebep olmuştur. Bununla birlikte, 1991 genel seçimleri ile 1994 yerel seçimleri ve bu iki tarih arasında çok sık ara ile yapılan ara seçimler kamu harcamalarında politik amaçlı artışlara yol açmıştır. 1991 yılında Başbakan değişikliği, 1993 yılında Cumhurbaşkanı değişikliği ve çok kısa aralıkla yaşanan kabine değişiklikleri sonucunda yasama ve yürütme organları kendilerinden beklenen verimi gösterememişlerdir¹⁴⁶.

1990 sonrasında bütçeler bir maaş ödeme ve borç ödeme bütçesi şeklinde hazırlanmıştır. Yatırım harcamaları hızla düşmüş ve 1994 yılında tamamen durmuştur. 1994 yılı başlarından başlayarak geçen

¹⁴⁶ Mehmet Tosuner, Türkiye'de 1994 Mali Bunalımı ve Vergi Reform İhtiyacı, **Vergi Sorunları**, sayı 80, Mayıs 1995, s. 80-91.

sürede ekonomi bunalıma girmiş, bu bunalımdan çıkmak için kapsamlı, ciddi ekonomik önlemlerin alınması zorunluluğu doğmuştur¹⁴⁷.

5 Nisan 1994 tarihinde yeni bir istikrar programı yürürlüğe konmuştur. 5 Nisan Kararları öncelikle kamu açıklarını hızla düşürmeyi hedef almıştır.

1. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1990-1995 döneminde gelir üzerinden alınan vergilerde, yapılan değişiklikler önceki dönemlerde olduğu gibi devam etmiştir.

1.1. Gelir Vergisinde Yapılan Değişiklikler

1990-1995 döneminde Gelir Vergisi, kabul edilen 6 adet kanunla değişikliğe uğramıştır¹⁴⁸.

Dönemde ilk olarak 3689 Sayılı Kanun'la değişiklik gerçekleştirilmiştir. Yapılan değişiklikle, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesindeki götürü usulde ticari kazancın tespitine ilişkin hadler, asgari ücretlere göre derece derece farklılaştırılmıştır. G.V.K.'nun 48.

¹⁴⁷ Muzaffer Egesoy, Ekonomik Önlemler Programı ve Vergiler, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 17, Mayıs 1994, s. 1-8.

¹⁴⁸ Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

K.No	K. Tarihi	R.G. No.	R.G. Tarihi
3689	15.12.1990	20731	20 Aralık 1990
3824	25.6.1992	21281	11 Temmuz 1992
3946	26.12.1993	21804 Mük	30 Aralık 1993
3986	4.5.1994	21927	7 Mayıs 1994
4008	24.6.1994	21982	6 Temmuz 1994
4108	25.5.1995	22301	2 Haziran 1995

maddesindeki götürü usule tabi olmanın özel şartlarına ilişkin hadler de yeniden belirlenmiştir. Ayrıca G.V.K.'na eklenen Geçici 35. madde ile, hayat standartı temel gösterge tutarları; 1.1.1990 - 31.12.1999 tarihleri arasında asgari ücretin yıllık brüt tutarının birinci sınıf tacirler için 3,1 katı, ikinci sınıf tacirler için 1,8 katı ve serbest meslek erbabı içinde 2,8 katı şeklinde belirlenmiştir.

3824 Sayılı Kanun ise, mükerrer 39'uncu maddede değişiklik yaparak, ticari faaliyete bağlı olarak elde edilen devlet tahvili ve hazine bonusu faizleri, yatırım fonları katılma belgelerinden elde edilen gelirler ve hisse senetlerine ödenen kâr paylarının ticari kazançtan indirilmesi imkanını sağlamıştır. Ayrıca 75'inci maddede yapılan değişiklikle, menkul sermaye iratları olarak sayılacak unsurlar arasına, devlet tahvili faizlerinden, hazine bonusu faizlerinden ve diğer tahvil faizlerinden elde edilen gelirler de dahil edilmiştir. Bununla birlikte, Gelir Vergisi üzerinden alınan fonların birleştirilmesi ile Gelir Vergisi üzerinden mükelleflerin %10 oranında tek bir fon ödemesi esası getirilmiştir.

Bu kanun değişikliklerini takiben kamu oyunda vergi reformu olarak tartışılan ve bir kısım vergi kanunlarında değişiklik yapan 3946 Sayılı Kanun kabul edilmiştir. Bu kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'nda önemli düzenlemeler yapılmıştır.

• Bu düzenlemelerle, çeşitli teşvikler getirilirken yürürlükte olan teşviklerde de değişikliklere gidilmiştir. Bilindiği gibi, yatırım indirimi müessesesi, Türk Vergi Sistemi'ne 1963 yılında 202 Sayılı Kanun'la girmiş bulunan bir yatırım teşvik tedbiridir. 3946 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikle K.V.K.'da yer alan yatırım indirimi istisnasının kaldırılması sebebi ile G.V.K.'da yatırım indiriminden, kurumlarında

faydalanmasına imkan verecek şekilde düzenleme yapılmıştır. Yatırımlarda bina, inşaat, altyapı ve yardımcı makine ile teçizat harcamaları yatırım indirimi kapsamında çıkarılarak, yatırım indiriminden yararlanacak harcama kalemleri daraltılmıştır. Ayrıca, “yabancı yatırımları çekebilmek ve dış sermayeyi, yatırım ve üretime kanalize etmek amacıyla, dar mükellefler de yatırım indirimi kapsamına alınmıştır¹⁴⁹. Zirai yatırımlardaki %40’lık yatırım indirimi oranı kaldırılarak, %20 nisbetinde tek oran tesbit edilmiştir¹⁵⁰.

3946 Sayılı Kanun’la, gemi adamlarının ücretleri ile ilgili olarak istisna getirilmişken, ayrıca G.V.K.’nun 63. maddesine 5. bend eklenerek, gerçek ücretlerde safi değer tesbitinde mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının toplam tutarının 1/3’nün işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından indirilebileceği hükmü getirilerek, ücretlere ilişkin diğer bir düzenleme yapılmıştır.

Götürü usulde, vergi mükellefiyetinden gerçek usule geçmeyi hızlandırmak amacıyla, götürülük şartları 3946 Sayılı Kanun’la biraz daha ağırlaştırılmıştır. Ayrıca gerçek usule geçmeyi teşvik amacıyla götürülük şartlarına hâiz oldukları halde, kendi istekleri ile gerçek usule geçen mükelleflere hayat standartı göstergelerinin yarısının uygulanması esası getirilmiştir.

Önceki dönemlerde incelediğimiz gibi, vergi alacağı müessesesi 2361 Sayılı Kanun’la 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 3239 Sayılı

¹⁴⁹ Mehmet Yüce, 3946 Sayılı Yasa ile Vergi Mevzuatına Getirilen Teşvikler, **Mali Hukuk**, Sayı 51, Mayıs Haziran 1994, s. 44.

¹⁵⁰ Ayr. Bilgi için Bkz. Gülay Mavi, Gelir Vergisi Kanunu’nun Yatırım İndirimine İlişkin Düzenlemelerinde 3946 Sayılı Kanun’la Yapılan Düzenlemeler, **Vergi Sorunları**, Sayı 70, Ocak Şubat 1994, s. 61.

Kanun'la 1.1.1986 tarihinde yürürlükten kalkmıştı. 3946 Sayılı Kanun'la bu müessese tekrar yürürlüğe girmiştir.

3946 Sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesine kadarki, sürede vergi sistemimizde kâr payları hiç bir şekilde beyan edilmemekte ve kurum bünyesinde alınan Kurumlar Vergisi veya Gelir (stopaj) Vergisi bu irâdlar için nihai vergi olmaktaydı. Bu nedenle, mükerrerliği gidermek amacıyla, 3946 Sayılı Kanun'la, vergi alacağıнын beyana göre hesaplanan vergiden mahsubu esası getirilmektedir. Mahsup konusu yapılacak olan vergi alacağı dağıtılan kar payının 1/3'ü olarak hesaplanacaktır¹⁵¹.

Ayrıca 3946 Sayılı Kanun'la tevkifat hükümleri değiştirilerek, sporcular, gemi adamları ve radyo, televizyon yapımcıları da genel tarifeye göre vergilendirme kapsamına alınmıştır. Yıllık ve özel beyanname veren kurumlar indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazançlarından hesaplanan Kurumlar Vergisi'ni düşerek hesapladıkları menkul sermaye iradlarından vergi tevkifatı yapacaklardır. Yatırım fonları ve ortaklıkların Kurumlar Vergisi'nden istisna kazançları üzerinden de tevkifat yapılabilecektir. Borsada tescil ettirilen zirâi mahsüller için ise, düşük oranda tevkifat uygulanacaktır¹⁵².

3946 Sayılı Kanun'la geçici vergi konusunda da düzenlemeye gidilerek, geçici vergi ödenmesinde yeni ve seçimlik hak getirilmektedir.

¹⁵¹ Ayr. Bilgi için Bkz. Turgay Kaya, Vergi Alacağı Esası, **Vergi Sorunları**, Sayı 70, Ocak-Şubat 1994, s. 49-56.

Ramazan Yakışıklı, Vergi Alacağı Müessesesi, **Vergi Dünyası**, Sayı 162, Şubat 1995, s. 93-100

¹⁵² İbrahim Türkiş, 3946 Sayılı Kanun ile G.V.K. 94 Maddesinde Yapılan Değişiklikler, **Vergi Sorunları**, Sayı 70, Ocak-Şubat 1994 s. 79-93.

Yeni duruma göre: bilanço esasına göre defter tutan ticari kazanç sahiplerinin düzenleyecekleri üçer aylık bilanço ve gelir tablosu üzerinden hesapladıkları kazançların %25'inin geçici vergi olarak ödenmesi imkanı getirilmiştir.

Diğer bir önemli düzenleme ile de, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren başlayarak, en az 2 yıl süre ile aktiflerinde yer alan, gayrimenkul ve iştirak hisselerinin elden çıkarılmasında maliyet bedelinin, bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldığı yıllar hariç olmak üzere takvim yılı için V.U.K. hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak, kazancın tesbitinde dikkate alınması esası getirilmiştir.

3986 Sayılı Kanun'la ise, G.V.K.'nun 15. maddesine sadece geçici 40. madde eklenerek, sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler, 1.1.1994 tarihinden 31.12.2000 yılına kadar Gelir Vergisi'nden müstesna edilirken, bu ücretler üzerinden %15 oranında Gelir Vergisi tevkiyatı yapılması esası getirilmiştir.

4008 Sayılı Kanun'la, 193 Sayılı G.V.K.'nda yapılan değişiklikler G.V.K.'nun 40, 41 ve mükerrer 81. maddeleri ile ilgilidir. Bu değişikliklerle, 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren, binek otomobilleri için yapılan giderlerin, zati ve ailevi ihtiyaçlar için kullanılıp kullanılmadıklarına bakılmaksızın, ancak yarısı gider olarak dikkate alınacaktır. Yine 1.1.1995 tarihinden itibaren binek otomobilleri haricindeki diğer taşıtların amortismanlarının yarısı indirilebilecek gider olarak kabul edilecektir. Ayrıca motorlu deniz araçları ve hava taşıtlarından, işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanlarının giderleri ile amortismanları kazancın tesbitinde, 1 Ocak 1995 tarihinden itibaren gider olarak kabul edilmeyecektir.

Son olarak 4108 Sayılı Kanun'la G.V.K.'nun bir maddesi, bir ek maddesi, iki fıkrası, on bendi, bir ek madde bendi değiştirilmiş, ayrıca, anılan kanuna bir mükerrer madde, iki geçici madde, bir fıkrasına hüküm, bir fıkrasına da bir ifade eklenmiştir.

Görüldüğü gibi, 4108 Sayılı Kanun'la G.V.K.'da çok sayıda düzenleme yapılmıştır. Bunların önemlileri üzerinde kısaca duralım:

Bu kanunla yapılan düzenleme ile binalar tekrar yatırım indirimi kapsamına alınmıştır. "Diğer bir deyişle, 3946 Sayılı Kanun'la yapılan düzenlemelerden önceki uygulamaya tekrar dönüştür"¹⁵³. Yine 3946 Sayılı Kanun'la %20 olarak tespit edilen genel yatırım indirimi oranı %30'a çıkarılmıştır. Bu da, değişiklikten önceki genel orandır. Ayrıca 3946 Sayılı Kanun'la getirilen, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin iktisap tarihinden başlayarak, en az 2 tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin, her takvim yılı için V.U.K. hükümlerine göre yeniden değerlendirme oranında artırılarak kazancın tesbit edilmesi esasına, 4108 Sayılı Kanun'la amortisman tabi diğer iktisadi kıymetlerde dahil edilmiştir. Ayrıca ihracat, yurt dışında inşaat onarma ve bunun gibi faaliyetlerde bulunan mükelleflere normal genel giderlerine ilaveten, hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla, götürü olarak giderleri de indirme imkanı sağlanmıştır. "Bu düzenleme ile de, gelirin gerçek usulde tesbitine bir istisna daha getirilmiştir"¹⁵⁴.

Önemli bir düzenleme de, G.V.K.'nun 51. Maddesinin 4 numaralı bendi değiştirilerek yapılmıştır. G.V.K.'nun 94 Maddesinde sayılan kişi

¹⁵³ A. Pınar Büyükkışık, 4108 Sayılı Kanun'la Ana Vergi Kanunları ve A.A.T.U.H.K.'da Yapılan Değişiklikler, **Vergi Dünyası**, Sayı 167 Temmuz 1995 s. 16.

¹⁵⁴ Age, s, 20.

ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece, derece taahhütte bulunanların götürü usulden yararlanamayacakları belirtilmiştir.

4108 Sayılı Kanun'la, 2364 Sayılı Turizm Teşvik Kanunu'na göre talih oyunları salonları işletmeciliği faaliyetinde bulunan gerçek usulde Gelir Vergisi'ne tabi ticari kazanç sahiplerine, talih oyunları salonlarında elde ettikleri kazançlar için, asgâri vergi esası getirilmiştir.

1.2. Kurumlar Vergisinde Yapılan Değişiklikler

Vergi kanunlarında yapılan değişikliklerle çok köklü düzenlemeler getirildiği gibi, çok küçük çapta düzenlemelerde yapılmaktadır.¹⁵⁵ İşte 3659 Sayılı Kanun'la yapılan düzenleme de küçük çaplı düzenlemelerden biridir. Bu kanunla sadece bankaların anonim şirket haline dönüştüğü tarihten itibaren, bankalar ile ilgili olarak uygulanamayacak hükümler arasına, 3379 Sayılı Kanun'la değiştirilen, 7397 Sayılı Sigorta Murakabe Kanunu Hükümleri de dahil edilmiştir.

Bu küçük çaplı değişiklikten sonra, 3689 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçici 18 ve 19'uncu maddeler eklenerek; tam mükellefiyete tabi kurumların iştirak hisselerinin veya gayrimenkullerinin 1990, 1991 ve 1992 yıllarında satışından doğan

¹⁵⁵ Kurumlar Vergisi'nde Değişiklik Yapan Kanunlar

K.No	Kab. Tarihi	R.G. No.	R.G. Tarihi
3659	26.9.1990	20660	9 Ekim 1990
3689	15.12.1990	20731	20 Aralık 1990
3824	25.6.1992	21281	11 Temmuz 1992
3946	26.12.1993	21804 Mük	30 Aralık 1993
4008	24.6.1994	21982	6 Temmuz 1994
4046	24.11.1994	22124	27 Kasım 1994
4108	25.5.1995	22301	2 Haziran 1995

kazançlarının, kanunda belirtilen şartlarla Kurumlar Vergisi'nden müstesna tutulması sağlanmıştır. Geçici 19'uncu madde ile de, kalkınmada öncelikli bölgelerde faaliyet gösteren kurumların, belirli şartlarla ana faaliyetlerinden elde edecekleri kazançların kalkınmada birinci derecede öncelikli yörelerde %20, kalkınmada ikinci derecede öncelikli yörelerde ise %30 oranında Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulmaları sağlanmıştır.

3824 Sayılı Kanun'la yapılan değişikliklerle de çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bunların önemlileri üzerinde kısaca duralım; Kurumlar Vergisi madde 8'deki istisnalara ilişkin yeni düzenlemeler yapılmış, maddedeki 4, 12, 13 ve 17 numaralı bentler değişirken, 18 ve 19 numaralı bentler ilave edilerek; tam mükellefiyete tabi kurumların iştirâk hisselerinin veya gayrimenkullerinin satışından doğan kazancın satışın yapıldığı yılda kurum sermayesine ilave edilen kısmı, Kurumlar Vergisi'nden müstesna tutulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na mükerrer madde 25 eklenerek, asgari Kurumlar Vergisi konusunda düzenleme yapılmıştır. Bu maddeye göre; kurumların, Kurumlar Vergisi'nden muaf veya müstesna kazançları ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39'uncu maddesine göre indirim konusu gelirlerinin bulunması halinde ödeyecekleri vergi; Kurumlar Vergisi'nden muaf veya müstesna tutulacak kazançları ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 39'uncu maddesine göre indirim konusu yapılacak gelirleri (iştirak kazançları hariç) toplamına ve Kurumlar Vergisi matrahına, bu K.V.K.'nin 25'inci maddesinde yazılı oranın uygulanması suretiyle hesaplanan verginin %50'sinden az olamaz, hükmü getirilmiştir.

3946 Sayılı Kanun'la, Gelir Vergisi Kanunu'ndaki kadar olmasa da, önemli değişiklikler yapılmıştır.Yapılan değişiklikler, halka açık anonim şirket tanımına açıklık getirilmesi, istisnaların yeniden düzenlenmesi ve tevkifat oranının belirlenmesi konularında yoğunlaşmaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'nca halka açık anonim şirket olduğu kabul edilen şirketlerin, K.V.K. ve G.V.K. uygulaması bakımından da "halka açık anonim şirket" sayılacağı belirtilmiştir.

İstisnalara ilişkin 8'inci madde yeniden düzenlenmiş ve iştirak kazançları istisnası, kooperatiflerde risturn istisnası, turizm istisnası, yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarına ilişkin istisna, rüçhan hakkı kuponu satışları ile hisse senetlerinin itibari değeri üzerinden elden çıkarılmasından doğan kazançlarla ilgili istisnalar korunarak, bunların dışındaki istisna uygulamaları kaldırılmıştır¹⁵⁶.

Tevkifatla ilgili olarak, Gelir Vergisi Kanunu'nun yeniden düzenlenen 94'üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulan kazanç ve iratların, K.V.K'nun 24'üncü maddesine göre yeniden tevkifata tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi oranı, önceki dönemlerde incelediğimiz oran değişikliklerinden birine 3946 Sayılı Kanun'la tekrar maruz kalmıştır. Kurumlar Vergisi oranı %46'dan, %25'e indirilmiştir. Ancak, bu orana göre hesaplanan verginin, iştirak kazançları ile yatırım fonu düşülmeden önceki kurum kazancının %20'sinden az olamayacağı da hüküm altına alınmıştır.

¹⁵⁶ Ayr. Bilgi için Bkz. Erol Çember, Kurumlar Vergisi İstisnalarında Yapılan Değişikler, **Vergi Sorunları**, Sayı 70, Ocak-Şubat 1994, s, 62-73.

Gelir Vergisi Kanunun'da 40. ve 41. maddelerle getirilen düzenlemelerin benzeri, 4008 Sayılı Kanun'la, K.V.K 15'inci maddesine eklenen 12 ve 13 numaralı bentlerin ilavesi ile yapılmıştır.

Maddeye eklenen 12 numaralı bent ile kurumların esas faaliyet konuları ile ilgili olmayan, kiralama yoluyla edinilen veya bilançoya dahil olan tüm yat, kotra gibi motorlu deniz araçları, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarına ait giderlerin ve amortismanların kurum kazancının tesbitinde gider olarak dikkate alınmaması hüküm altına alınmıştır.

4008 Sayılı Kanun'la K.V.K.'na eklenen mükerrer 45. madde hükmü ile de, Kurumlar Vergisi'ne ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancını düzenleyen hükümlerin ancak K.V.K, G.V.K. ve V.U.K'na hüküm eklemek veya bu kanunlarda değişiklik yapmak suretiyle düzenleneceği belirtilmiştir.

4046 Sayılı Kanun'la ise, sadece K.V.K.'nun 7. maddesine özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu ibaresi bend olarak eklenmiştir.

Son olarak 4108 Sayılı Kanun'la, K.V.K'nun 1. maddesinde ifade değişikliği yapılmış, bir fıkrası değiştirilmiş, bir maddesinin bir bendinin bir paragrafında ifade, bir maddesine bent ve kanuna dört geçici madde eklenmiştir. Bu değişikliklerin önemlileri üzerinde kısaca duralım;

4108 Sayılı Kanun'la, K.V.K.'nun 7'inci maddesine 24 numaralı bent eklenmiştir. Bu bentle, istihdamı artırmada etkin bir öneme sahip küçük ve orta ölçekli işletmelerin dış kaynak ihtiyaçlarını sağlamada

yardımcı olan ve K.V.K.'nda belirtilen şartları taşıyan kurumlara muafiyet tanınmıştır.

4108 Sayılı Kanun'un 30'uncu maddesi ile devir, bağış konusu olabilecek tesislerin türleri artırılmıştır. Amaç kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin sayısını artırmaktır. Ayrıca 4108 Sayılı Kanun'un 31. maddesi ile yatırım indirimi, %20 oranlı Kurumlar Vergisi kapsamında çıkarılmıştır. Böylece, mükelleflerin yatırım kararlarında asgari Kurumlar Vergisi'nin caydırıcı rol oynamaması sağlanmıştır.

4108 Sayılı Kanun'un 23.a maddesi ile 1.1.1994 - 21.12.1998 tarihleri arasında, tam mükellef kurumların aktifinde yer alan iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlarının sermayeye ilave edilmesi şartıyla, Kurumlar Vergisi'nden istisna edilmesi sağlanmıştır¹⁵⁷.

4108 Sayılı Kanun'un 32 maddesi ile, Kurumlar Vergisi Kanun'a eklenen geçici 24'üncü madde ile, kurumların yurt dışından yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinden sağladıkları kazançların belirli şartlarla 1.1.1994 - 31.12.1998 tarihleri arasında Kurumlar Vergisi'nden müstesna tutulması sağlanmıştır. Vergiden müstesna tutulan bu kazançlar, %20 oranlı Kurumlar Vergisi'ne de tabi tutulmayacaktır.

¹⁵⁷ Ayr. Bilgi için Bkz. Necdet Tırışkan, Gayrimenkul veya İştirak Hisselerinin Satışından Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna ile İlgili Olarak 4108 Sayılı Yasa'nın Getirdikleri, **Vergi Sorunları**, Sayı 86, Kasım 1995, s. 7-10.

2. DİĞER VERGİLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

2.1. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler

Gider Vergileri Kanunu, dönemimizde sadece bir defa değişikliğe uğramıştır¹⁵⁸. 4008 Sayılı Kanun'la Gider Vergileri Kanunu'nun istisnaları düzenleyen 29'uncu maddesine, o ve p bendleri eklenmiştir. Bu bendlerle, Merkez Bankası'na yapılacak zorunlu döviz ve efektif devirleri ile arbitraj muameleleri ve bu muamelelerin sonucu alınan paralar istisna kapsamına dahil edilmiştir.

Akaryakıt Tüketim Vergisi ise, 3986 Sayılı Kanun'la bir defa değişikliğe uğramıştır¹⁵⁹. Değişiklikle; Bakanlar Kurulu'na, Akaryakıt Tüketim Vergisi nispetini 15 puana kadar indirme ve artırma konusunda tanınan yetki, %300'e kadar artırma ve %0'a kadar indirme şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca verginin paylaşımı yeniden belirlenmiştir.

Harçlar Kanunu'da, G.V.K. ve V.U.K.'unda olduğu gibi 6 defa değişikliğe uğramıştır¹⁶⁰. 3689 Sayılı Kanun'la, Harçlar kanunu'nun, çeşitli işlemlerde değer başlıklı 43'üncü maddesine bir fıkra eklenerek, motorlu kara taşıtları ile ilgili alım, satım ve taahhüt işlemlerinde

¹⁵⁸ K.No	Kab. Tarihi	R.G. No.	R.G. Tarihi
4008	24.6.1994	21982	6 Temmuz 1994

¹⁵⁹ 3986	4.5.1994	21927	7 Mayıs 1994
---------------------	----------	-------	--------------

¹⁶⁰ Harçlar Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

K.No	Kab. Tarihi	R.G. No.	R.G. Tarihi
3689	15.12.1990	20731	20 Aralık 1990
3717	08.05.1991	20873	16 Mayıs 1991
3824	25.6.1992	21281	11 Temmuz 1992
3946	26.12.1993	21804 Mük	30 Aralık 1993
3986	4.5.1994	21927	7 Mayıs 1994
4008	24.6.1994	21982	6 Temmuz 1994

gösterilecek değerin işleme konu olan taşıtın cinsi, markası, modeli, tipi ve yaşı itibariyle Türkiye Sigorta Reasürans Şirketleri Birliğince tespit edilen kasko sigorta değerinden aşığı olamayacağı hükmü getirilmiştir. Ayrıca tarifelerde yer alan maktu harçlar, yeniden değerleme oranı ile çarpılmak suretiyle bulunacak tutar toplamı kadar artırılmıştır.

3717 Sayılı Kanun'la Harçlar Kanunu'nun yol giderleri tazminatı ile ilgili 34'üncü maddesi yürürlükten kaldırılırken, 3824 Sayılı Kanun'la, Harçlar Kanunu'nun 65'inci maddesine 6. fıkraya eklenerek, kayıtlı değer konusunda açıklık getirilmiştir.

3946 Sayılı Kanun'la ise, geçici 2. maddedeki süre, 31.12.1993'den, 31.12.1998'e uzatılmıştır. Bilindiğı gibi bu madde teşvik belgesine bağılı ihracatla ilgili düzenlenecek kağıtların, harçlardan istisna edilmesini düzenleyen maddedir.

3986 Sayılı Kanun'la da: Harçlar Kanunu'nun mükerrer 138'inci maddesine bir fıkraya eklenmiştir. Bu kanuna bağılı tarifelerdeki 1.1.1994 tarihi itibariyle geçerli olan maktu harçlar %100, nispi harçlar ise %20 oranında artırılmıştır. 4008 Sayılı Kanun'la ise, sadece 8 sayılı tarifenin sonuna, "Finansal Faaliyet İzin Belgesi Harçlar" bölümü eklenmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'nda dönemimizde 3 defa değişikliğe uğramıştır¹⁶¹. Bu değişikliklerle vergi nispetleri artırılmış veya Bakanlar Kurulu'na oranları azaltıp, artırma konusunda yetkiler verilmiştir.

¹⁶¹ Damga Vergisi'nde Değişiklik Yapan Kanunlar

K.No	Kab. Tarihi	R.G. No.	R.G. Tarihi
3689	15.12.1990	20731	20 Aralık 1990
3986	4.5.1994	21927	7 Mayıs 1994
4008	24.6.1994	21982	6 Temmuz 1994

K.D.V.K. ise dönemimizde 6 defa değişikliğe uğrayarak,¹⁶² en fazla değişikliğe uğrayan kanunlardan biri olmuştur.

3858 Sayılı Kanun'la sadece 150 m²'ye kadar olan konutlarla ilgili istisnalardaki süre, 31.12.1992'den 31.12.1995 tarihine kadar uzatılmıştır. 3946 Sayılı Kanun'la ise, K.D.V.K.'nin 46. maddesinin 6. bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

3986 Sayılı Kanun'la da, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından verilen teşvik belgelerinde gösterilen yatırım mallarının ithalinde ödenmesi gereken K.D.V.'nin, bu verginin fiilen indirilmesinin mümkün olacağı tarihe kadar erteleneceği hükmü getirilmiştir.

4008 Sayılı Kanun'la ise yukarıda belirttiğimiz kanunlara kıyasla, K.D.V.K.'nda daha geniş kapsamlı düzenlemeler yapılmıştır.

K.D.V.K.'nin 9'uncu maddesinde yapılan değişiklikle, vergi sorumluluğu müessesesi değiştirilerek, belgesiz mal ve hizmet satın alanlara cezalı tarhiyat uygulaması getirilmiştir. K.D.V.K.'nin 13'üncü maddesinin (a) fıkrası değiştirilerek, araçlarla ilgili istisnanın kapsamı daraltılmıştır¹⁶³.

¹⁶² K.D.V.'inde Değişiklik Yapan Kanunlar

K.No	Kab. Tarihi	R.G. No.	R.G. Tarihi
3858	23.12.1992	21448	27 Aralık 1992
3946	26.12.1993	21804	30 Aralık 1993
3986	4.5.1994	21927	7 Mayıs 1994
4008	24.6.1994	21982	6 Temmuz 1994
4108	25.5.1995	22301	2 Haziran 1995
4134	18.11.1995	22471	22 Kasım 1995

¹⁶³ Ayr. Bilgi İçin Bkz. Necati Perçin, 4008 Sayılı Kanun'la 3065 Sayılı KDVK'nda Yapılan Değişiklikler, **Vergi Sorunları**, Sayı 74, Eylül-Ekim 1994, s. 56-59.

4108 Sayılı Kanun'la da; 3065 Sayılı K.D.V.K.'nun bir maddesi, 2 bendi değiştirilmiş, kanunun bir maddesine bir fıkra ve kanuna üç geçici madde eklenmiştir.

Bu değişikliklerin önemlileri üzerinde kısaca duralım; bilindiği gibi 3065 Sayılı Kanun'da, götürü usule tabi mükelleflerin K.D.V., alış ve giderleri ile bunlara ait K.D.V. arasındaki ilişkinin beyan edilmesi yoluyla belirleniyordu. Yapılan değişiklikle ise, Gelir Vergisi'nde götürü usule tabi olan mükellefler K.D.V.'inde de götürü usule göre vergilendirileceklerdir. Vergi matrahları da safi Gelir Vergisi matrahı olacaktır. Geçici 10'uncu madde ile de, K.V.K.'nun geçici 23'üncü maddesi kapsamındaki teslimler K.D.V.'den müstesna edilmiştir. Geçici 23'üncü madde bilindiği gibi, iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışı ile ilgilidir.

2.2. Servetler Üzerinden Alınan Vergilerde Yapılan Değişiklikler

Dönemimizde 1 defa değişiklik yapılan vergilerden biri de, Veraset ve İntikal Vergisi'dir¹⁶⁴. 4008 Sayılı Kanun ile, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin b, d, e bentleri ile son fıkrası değiştirilerek istisna hadleri yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca Veraset ve İntikal Vergisi nispetleri değiştirilmiştir.

1318 Sayılı Finansman Kanunu ise dönemimizde 2 defa değişikliğe uğramıştır¹⁶⁵. 3858 Sayılı Kanun'la 10'uncu maddedeki "on katına" şeklindeki ibare "yirmi katına" şeklinde değiştirilmiştir. Bilindiği gibi bu ibareler, tarifelerde yer alan vergi miktarları ile ilgili Bakanlar

¹⁶⁴ 4008	24.6.1994	21982	6 Temmuz 1994
¹⁶⁵ 3858	23.12.1992	21448	27 Aralık 1992
3946	26.12.1993	21804 Mük.	30 Aralık 1993

Kurulu'na tanınan yetkilerin hadlerini belli etmektedir. 3946 Sayılı Kanun'la ise 1.10.1993 tarihinden itibaren, I, II, III, IV ve V sayılı tarifelerdeki vergi miktarları %100 oranında artırılmıştır. Bakanlar Kurulu'na bu oranı, bir kat artırma konusunda yetki verilmiştir. Ayrıca her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan vergi miktarlarının o yıl için V.U.K. hükümleri uyarınca tespit olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması hükmü getirilmiştir¹⁶⁶.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu da Finansman Kanunu'nda değişiklik yapan kanunlarla değişikliğe uğramıştır¹⁶⁷. 3858 Sayılı Kanun'la, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, I, II, III ve IV sayılı tarifelerdeki geçerli olan vergi miktarlarını artırma konusunda Bakanlar Kurulu'na tanınan 10 katına kadar artırma yetkisi, 20 katına kadar şeklinde düzenlenmiştir. 3946 Sayılı Kanun'la ise Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda yer alan tarifelerdeki vergi miktarları, 1.1.1993 tarihi itibarıyla %70 oranında artırılmıştır. Ayrıca Finansman Kanunu'ndaki değişikliklerle tarifelerdeki hadler her yıl, yeniden değerlendirme oranından yararlanılarak artırılabilecektir. Bu düzenlemelerle, "M.T.V'nin enflasyonun etkisi altında aşınan spesifik tarife yapısı, iki mekanizma ile donatılmıştır. Bunlardan biri endeksleme (vergi artışlarının otomatikleştirilmesi) diğeri ise kanunda daha önce farklı şekilde düzenlenmiş bulunan yürütme organına vergilendirme yetkisi devridir"¹⁶⁸.

¹⁶⁶ Ayr. Bilgi İçin Bkz. Kemal Çelebi - Varol Terzi, 3946 Sayılı Kanun'la Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Taşıtlar Alım Vergisince Getirilen Yenilikler, **Vergi Dünyası**, Sayı 167, Temmuz 1995, s. 127.

¹⁶⁷ 3858	23.12.1992	21448	27 Aralık 1992
3946	26.12.1993	21804 Mük.	30 Aralık 1993

¹⁶⁸ Kemal Çelebi, Varol Terzi, Age, s. 127.

2.3. Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler

Dönemimizde G.V.K.'nda olduğu gibi, 213 Sayılı V.U.K.'unda da 6 defa değişiklik yapılmıştır¹⁶⁹.

İlk olarak 3689 Sayılı Kanun'la, V.U.K.'nun 4. maddesinin ikinci fıkrasında değişiklik yapılarak, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesini belirleme konusunda, Maliye Bakanlığı'nın yetkileri belirtilmiş, 3505 Sayılı Kanun'la düzenlenen duruma ilaveten, Maliye Bakanlığı'na bilgi işlem merkezi kurma gibi ek ilave yetkiler verilmiştir.

Takiben 3762 Sayılı Kanun'la, V.U.K. 175 maddesine eklenen bent ile, Maliye Bakanlığı'nın mükelleflerin muhasebe standartları ve muhasebe ile ilgili diğer esasları belirlemeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Ayrıca V.U.K.'na eklenen mükerrer 241. madde ile de, mükelleflerin düzenledikleri çek ve poliçelerde T.T.K. uyarınca bulunması gereken bilgiler yanında, müteselsil seri ve sıra numarası, alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının bulunması zorunluluğu getirilmiştir. V.U.K.'na eklenen mükerrer 242. madde ile elektronik cihazla veya tayin olunacak usulle belge düzenleme ile ilgili esaslar belirtilmiştir.

3824 Sayılı Kanun'la ise, sadece V.U.K. mükerrer 298'inci maddesinin birinci fıkrasının parantez içi hükmünde yer alan "... dar

¹⁶⁹ Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapan Kanunlar

K.No	Kab. Tarihi	R.G. No.	R.G. Tarihi
3689	15.12.1990	20731	20 Aralık 1990
3762	28.8.1991	20984	8 Eylül 1991
3824	25.6.1992	21281	11 Temmuz 1992
3946	26.12.1993	21804 Mük	30 Aralık 1993
4008	24.6.1994	21982	6 Temmuz 1994
4108	25.5.1995	22301	2 Haziran 1995

mükellefler....” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. Böylece, dar mükellefler amortisman uygulamasında yeniden değerlendirileceklerdir.

Yine V.U.K.'nda ciddi değişiklik getirmeyen 3946 Sayılı Kanun'la usulsüzlük cezalarının ve diğer cezaların had ve miktarları yükseltilirken, genel kanunlarda yer alan had ve miktarların Bakanlar Kurulu yetkisini kullanmadığı takdirde, asgari ücretteki artış oranında veya yeniden değerlendirme oranıyla artırmak suretiyle otomatik olarak artırılması yoluna gidilmiştir. Görüldüğü gibi; “213 Sayılı V.U.K.'nda bazı miktarların yükseltilmesi dışında önemli bir değişiklik gelmemiştir”¹⁷⁰.

3946 Sayılı Kanun'un aksine 4008 Sayılı Kanun'la ise, V.U.K.'nda geniş kapsamlı düzenlemelere gidilmiştir.

V.U.K.'nun 8. maddesine eklenen bir fıkra ile T.C. tabiyetinde olan her gerçek kişiye bir vergi numarası verilmesi esası getirilmiştir. “Kanun gerekçesinde belirtildiği üzere tam mükelleflerin büyük çoğunluğunun T.C. tabiyetinde bulunmaları nedeniyle vergi numarası verilmesi esası T.C. tabiyetinde bulunan gerçek kişilere getirilmiştir”¹⁷¹. Türkiye'de özellikle gelir idaresinin çok büyük ihtiyacı olan bu uygulamanın düzenlenmesi olumlu bir gelişmedir. Fakat tüm vergi dairelerinin otomasyona geçmemesi, vergi denetim elemanlarının hepsinin bilgisayar kullanamaması başarı şansını azaltmaktadır¹⁷².

¹⁷⁰ Kemal Tirelioğlu, 3946 Sayılı Kanun'la Bazı Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 8, Aralık-Ocak 1994, s. 3.

¹⁷¹ Mesut Hışıl, Vergi Yasalarındaki Yeni Düzenlemeler, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 12, Ağustos - Eylül 1994, s. 12.

¹⁷² Mevlüt Özer, 4008 Sayılı Kanun, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Sayı, 1994/8, s. 6-7.

Vergi beyannamelerinin zamanında verilmesini sağlamak amacıyla da, vergi beyannamelerinin kanuni süre geçtiği halde verilmemesi durumu, re'sen takdir sebebi olarak sayılmıştır. Çok önemli bir düzenleme de, Maliye Bakanlığı'nın merkezi denetim elemanları olan Maliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları ve Gelirler Kontrolörlerinin, harcama ve tasarruftan hareketle mükelleflerin matrahlarından ilave tarhiyat isteyebilmeleridir. Mükellefler hacama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlarından sağladıklarını kanıtlayamamaları durumunda söz konusu harcama ve tasarruflar re'sen tarhiyata konu edilebilecektir.

V.U.K.'na mükerrer 186. madde ilave edilmiştir. Yeni getirilen bu madde ile "Kambiyo Senetleri Defteri" şeklinde bir defterin tutulması zorunluluğu getirilmiştir. Böylelikle, bono, poliçe, çek gibi kambiyo senetlerinin iş piyasasında hareketinin, incelemelerde defter yardımıyla tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Amortisman oranının üst sınırı %20'ye indirilmiştir. "Başka bir deyişle amortisman süresi dört yıldan beş yıla çıkmış olmaktadır"¹⁷³. Normal amortisman usulünde yapılan değişikliğe paralel olarak, azalan bakiyeler usulünde uygulanacak amortisman nispetinin üst sınırı %40 olarak belirlenmiştir. Ayrıca 4008 Sayılı Kanun'un 12. maddesi ile, V.U.K.'nun 320'nci maddesine eklenen fıkra ile kıst dönemi amortisman ayrılması mümkün hale gelmiştir.

4008 Sayılı Kanun'la, V.U.K.'nun cezalar ile ilgili bölümünde de önemli değişiklikler yapılmıştır.

¹⁷³Metin Duran, 4008 Sayılı Kanun ile Amortisman Uygulamasında Yapılan Değişiklikler, **Vergi Sorunları**, Sayı 75, Kasım - Aralık 1994, s. 77.

4008 Sayılı Kanun'dan önce kaçakçılık suçunun genel bir tarifi yapılmayarak, dokuz bent halinde kaçakçılık suçu teşkil edecek fiil ve durumlar sayılmıştı. 4008 Sayılı Kanun, her şeyden önce kaçakçılık suçunun genel bir tarifini vermektedir. Buna göre; kaçakçılık suçu mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesidir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere; maddenin değişmeden önceki şeklinde suçun oluşumu objektif esaslara bağlanmış ve suçun manevi unsuru olarak, kast unsurunun aranması 9 bentte istisnai olarak görülmüşken, maddenin yeni şeklinde suçun oluşumu için kast unsurunun aranması genel hüküm olarak düzenlenmiştir¹⁷⁴.

4008 Sayılı Kanun'dan önce kaçakçılık suçu oluştuğunda, sadece kaçırılan verginin üç katı kaçakçılık cezası kesilirken, değişiklikten sonra bu cezaya ilaveten, altı aydan üç yıla kadar hapis cezası, bu kadar müddet ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezası verilmektedir¹⁷⁵.

4008 Sayılı Kanun'la ağır kusur cezasına ilişkin olarakda, V.U.K. mükerrer 347. maddesindeki 1-6 numaralı bentler birleştirilmiş, 1 numaralı bent hükmü olarak yeniden düzenlenmiştir. Ağır kusur cezası da ziyaa uğratılan verginin 1 katından, 2 katına çıkarılmıştır.

Kusur cezası ile ilgili olarak ise, önemli bir değişiklik yapılmamıştır. Sadece 350'nci maddenin başlığı değiştirilmiştir. Özel usulsüzlük cezalarıyla ilgili olarakda, özel usulsüzlük cezalarında

¹⁷⁴ Sadrettin Demiray, 4008 Sayılı Kanunla Vergi Suç ve Cezalarında Yapılan Değişiklikler, **Vergi Sorunları**, Sayı 74, Eylül-Ekim 1994, s. 61-62.

¹⁷⁵ Ayr. Bilgi İçin Bkz., Nejdet Tırışkan, Kaçakçılık Suçunun Tarifi ve Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası Konusunda Yeni Düzenlemeler, **Vergi Sorunları**, Sayı 83, Ağustos 1995, s. 24-28.

belgelere yazılması gereken meblağın %3'ü nispetinde uygulanmakta olan özel usulsüzlük cezası %25'e çıkarılmıştır.

4008 Sayılı Kanun'la işyeri kapatma cezası ile ilgili yapılan değişiklikle, V.U.K.'nun mükerrer 354'üncü maddesine üçüncü fıkradan sonra gelmek üzere iki yeni fıkra eklenmiştir.

Eklenen fıkralarla; işyeri kapatma cezasının, ceza uygulanmadan önce mükelleflerinin yazılı olarak istemeleri halinde para cezasına çevrilme imkanı tanınmıştır. Para cezasının tutarı da, mükellefin bir önceki yıl Gelir veya Kurumlar Vergisi beyannamesi ile beyan edilen kazancının %5'i olarak belirlenmiştir¹⁷⁶.

Kaçakçılığa teşebbüs suçuyla ilgili olarak, V.U.K.'na göre düzenlemesi zorunlu belgelerin, bir hesap dönemi içinde dört defa düzenlenmemesi ile vesikasız mal bulundurma fiillerinin bir hesap döneminde iki defa tespiti kaçakçılığa teşebbüs suçu sayılmıştır.

Son olarak V.U.K. 4108 Sayılı Kanun'la değişikliğe uğramıştır. Bilindiği gibi, 4008 Sayılı Kanun'la sadece, T.C. tabiyetinde bulunan gerçek kişilere vergi numarası verilmesi öngörülmüştü. 4108 Sayılı Kanun'la ise, tüzel kişilere de vergi numarası verilmesi sağlanmıştır. Ayrıca yapılan bir ek düzenleme ile de vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyeti getirmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır¹⁷⁷.

¹⁷⁶ Ayr. Bilgi İçin Bkz., Ahmet Ayaz, İşyeri Kapatma Cezası ve Yapılan Yeni Düzenlemeler, **Vergi Sorunları**, Sayı 75 Kasım-Aralık 1994, s. 31-37.

¹⁷⁷ Adnan Yıldırım, Tek Vergi Numarası Uygulaması Başlarken, **Vergi Dünyası**, Sayı, 167, Temmuz 1995, s. 86-89.

4108 Sayılı Kanun'la artık, iş ve teşebbüsün bir yerden bir yere nakli durumunda, iş bırakılmış sayılmayacak, bu durum adres değişikliği olarak nitelendirilecektir.

Cezalarla ilgili olarak, kanuni defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri, vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde bu defterler yerine tamamen veya kısmen başka defter ve belgelere kaydedilmesi veya diğer kayıt ortamlarında izlenmesi fiili, kaçakçılık fiili sayılmıştır. Özel usulsüzlük cezaları ile ilgili bazı hükümler değiştirilmiş, ceza miktarları artırılmıştır¹⁷⁸.

2.4. 1990-1995 Döneminde Vergi Politikasına İlişkin Yeni Kanunlar

Beş Nisan Kararları çerçevesinde, 4.5.1994 gün ve 3986 Sayılı Kanun'la ekonomik krizi aşmada araç olarak kullanılacak bir dizi vergi ihdas edilmiştir¹⁷⁹. Bu vergiler; Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'dir.

2.4.1. Ekonomik Denge Vergisi

Ekonomik Denge Vergisi, hiç kuşkusuz Beş Nisan Kararları'yla ihdas edilen vergilerin en önemlilerinden biridir. Verginin mükellefiyet, konu, matrah ve nisbetlerini, mükellefiyet sırasına göre inceleyelim:

1. Kazanç ve iratlarını yıllık, münferit ve özel beyannameyle beyan eden G.V. ve K.V. mükellefleri, 1993 yılına ait G.V. ve K.V. beyannameleri üzerinden %10,

¹⁷⁸ Ayr. Bilgi İçin Bkz. Ahmet Aksoy, 4108 Sayılı Kanun'la V.U.K.'nda Yapılan Değişiklikler, **Vergi Sorunları**, Sayı, 82, Temmuz 1995, s. 7-16.

¹⁷⁹ K.No	Kab. Tarihi	R.G. No.	R.G. Tarihi
3986	4.5.1994	21927	7 Mayıs 1994

2. Ticari ve mesleki kazançları götürü usulde tespit edilen G.V. mükellefleri, 1994 yılına ilişkin götürü matrahlar üzerinden %10,

3. G.V.K.'nun 3946 Sayılı Kanun'la değişmeden önceki 94. maddesinin (A) fıkrasının 8. ve 15. bentlerinde yazılı olan (K.V.K.'nun 8. ve G.V.K.'nun mükerrer 39. maddelerine göre vergiden müstesna tutulan kazançlara ilişkin) matrahları beyan eden G.V. ve K.V. mükellefleri 1994 yılında verilmesi gereken muhtasar beyannamelerde yer alan, bu bentler kapsamına giren matrahlar üzerinden %5,

4. Bu kanunun yayım tarihinde T.B.M.M. veya Bakanlar Kurulu üyesi olanların, 1993 takvim yılında bu sıfatla aldıkları ücretin G.V. matrahı üzerinden %10,

5. Bu kanunun yayımladığı tarihte ücret geliri elde eden ve 1993 yılında elde ettikleri ücretlerin vergi matrahı 600.000.000 lirayı aşan ücretlilerin, 1993 takvim yılında elde ettikleri ücretlerin Gelir Vergisi matrahı toplamı üzerinden %10, oranında E.D.V. ödeyeceklerdir.

E.D.V.'nden yıllık beyanname ile beyan edilen G.V.'nin ücret gelirine isabet eden kısmı 600 milyon liranın altında kalan ücret gelirleri ile G.V.K'nun 94. maddesinin 94/A fıkrasının 8 numaralı bendinin 1993 yılı kazançlarına yönelik şekline göre tevkifat oranı 0 olarak tesbit edilen matrahlar, müstesna edilmiştir.

E.D.V., 7 Haziran 1994 tarihinden itibaren mükellef gruplarına göre farklı şekillerde ödenecektir¹⁸⁰.

¹⁸⁰ Ayr. Bilgi İçin Bkz., Gürcan Günever, Ekonomik Denge Vergisi, **Vergi Sorunları**, Sayı 72, Mayıs-Haziran 1994, s. 94-108.

2.4.2. Net Aktif Vergisi

Yeni ihdas edilen vergilerden, en çok konuşulana ve eleştirilene Net Aktif Vergisi'dir. Verginin mükellefleri, şu şekilde belirtilmiştir.

1. Bilanço esasına göre defter tutan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler,
2. Bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan Gelir Vergisi mükellefi çiftçiler,
3. Serbest meslek kazanç defteri tutan ve Gelir Vergisi mükellefi olan serbest meslek erbabları, Net Aktif Vergisi ödeyeceklerdir.

Verginin konusu ve oranı da şu şekilde belirtilmiştir:

1. Bilanço esasına göre defter tutan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle düzenledikleri bilançolarda yer alan net aktifleri üzerinden %1.5 veya bunların 1993 hesap dönemindeki gayrisafi hasılatı üzerinden %0.5 oranında hesaplanacak tutarlardan hangisi büyükse o tutar üzerinden,
2. İşletme esasına göre defter tutan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükellefleri ile serbest meslek erbabının 1993 yılı hesap dönemi sonu itibariyle çıkardıkları envanter ve amortisman kayıtlarında yer alan varlıklar üzerinden %1.5 veya bunların 1993 yılı gayrisafi hasılatları üzerinden %2 oranında hesaplanacak tutarlardan hangisi büyükse o tutar üzerinden ödenecektir.
3. Ancak bu vergi beyan edilen matrahlar ne olursa olsun 10.000.000 liradan az olmayacaktır.

Net aktif kavramı ve gayri safi hasılat kavramının tanımları ise kanunun 5. maddesinde verilmiştir.

Net aktifin kanundaki tanımı şöyledir: V.U.K.'nun 175 ve mükerrer 257'nci maddeleri uyarınca tesbit edilen muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esaslara uygun olarak düzenlenmiş bilançonun aktifinde yer alan işletme varlıklarıdır.

Gayri safi hasılat kavramı ise, şu şekilde açıklanmıştır; Gayri safi hasılatın V.U.K.'nun 175 ve mükerrer 257. maddeleri uyarınca yayınlanan muhasebe sistemi uygulama tebliğlerinde yer alan gelir tablosu ilkelerine göre tesbit edileceği bildirilmiştir. Buna göre gayri safi hasılat, işletmenin esas faaliyetleri çerçevesinde satılan mal ya da hizmetler karşılığında alınan veya tahakkuk ettirilen toplam değerleri kapsamaktadır.

3986 Sayılı Kanun'un 7. maddesine göre mükellefler N.A.V. beyannamelerini kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 2 ay içinde (7.5.1994 günü mesai saati sonuna kadar) Gelir veya Kurumlar Vergisi açısından bağlı oldukları vergi dairesine vererek, Net Aktif Vergisi'ni tarh ve tahakkuk ettireceklerdir.

Beyan edilecek matrah üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilecek verginin, ilk taksiti beyanname verme süresinin son günü olan 7.5.1994 günü mesai saati sonuna kadar, diğerleri ise Ağustos, Ekim ve Aralık 1994 ile Şubat 1995 aylarında olmak üzere 5 eşit taksitte ödenecektir¹⁸¹.

¹⁸¹ Ayr. Bilgi için Bkz., Sabahattin Ağkoç, Net Aktif Vergisi, **Vergi Sorunları**, Sayı 72, Mayıs-Haziran 1994, s. 16-23.

2.4.3. Ek Gayrimenkul Vergisi

Ek Gayrimenkul Vergisi'nin konusu: Türkiye Cumhuriyeti dahilinde Emlak Vergisi'ne tabi bina ve arsalardır. Araziler ise bu vergiye tabi değildir.

Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde sahip olunan konutlardan brüt kullanım alanı 150 m²'yi geçmeyen ve mükelleflerce seçilecek bir tanesi Ek Gayrimenkul Vergisi'nden müstesnadır. Bu istisnadan yararlanmak için ise, ilgili belediyeye dilekçe verilmesi zorunludur.

Verginin Oranı: Bina ve meskenlerde binde 4, diğer binalarda binde 5 ve arsalarda binde 6 olarak tesbit edilmiştir.

Bu vergi için ayrı bir beyanname verilmeyecektir. Yani, 1994 yılı için verilecek Emlak Vergisi beyannameleri üzerinden işlem yapılacaktır.

Verginin Taksitleri: 1.'si 30 Haziran 1994 tarihine kadar, 2.'si Emlak Vergisi ikinci taksidinin ödeme süresi olan Kasım 1994 ayı içinde olmak üzere, iki eşit taksitte ödenecektir¹⁸².

2.4.4. Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi

3986 Sayılı Kanun'un 9'uncu maddesi ile otomobil, otobüs, minibüs, kamyon vb. gibi vergisi taşıt pulu yapıştırılmak suretiyle ödenen motorlu kara taşıtları için beyannamesiz, M.T.V.'ne tabi yat.

¹⁸² Ayr. Bilgi İçin Bkz., Mahmut Vural, Ek Gayrimenkul ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergileri, *Vergi Dünyası*, Sayı 154. Haziran 1994, s. 46-61.

kotra, uçak vs. gibi diğer taşıtlar için beyannameli bir vergi olan Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi ihdas edilmiştir.

M.T.V.K.'nın 5. ve 6. maddelerinde yer alan I, II, III ve IV sayılı tarifelere göre, vergiye tabi olan ve bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihte ilgili sicilde kayıt ve tescili bulunan taşıtlardan, yolcu ve yük taşımacılığında kullanılanlar hariç, ticari işletmeye dahil olan ancak taşımacılık faaliyetlerinde kullanılmayanlar dahil olmak üzere, değeri 500.000.000 lirayı geçenler, değerinin %4'ü oranında, 1.000.000.000 lirayı geçenler ise değerinin %8'i oranında bir defaya mahsus olmak üzere Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi'ne tabi olmuşlardır.

Diğer yandan; N.A.V.'ne ilişkin 5. maddesinin 3. fıkrasında yer alan hükme göre; E.M.T.V.'ne tabi tutulmuş olan taşıtlar, net aktifin tesbitinde dikkate alınmayacaktır.

Yukarıda belirttiğimiz beyannamesiz taşıtlar için vergi, 1 Temmuz 1994 tarihinde tahakkuk ve tebliğ edilmiş sayılacak, 31 Temmuz 1994 tarihine kadar M.T.V. ikinci taksidi ile birlikte, taşıt pulu alınması sırasında defaten ödenecektir.

Beyannameli taşıtlar için ise vergi, 1 Temmuz 1994 tarihinde, tahakkuk ve tebliğ edilmiş sayılacak ve 31 Temmuz 1994 tarihine kadar ilgili vergi dairelerine Motorlu Taşıtlar Vergisi ikinci taksidi ile birlikte defaten makbuz karşılığı ödenecektir¹⁸³.

¹⁸³ Ayr. Bilgi için Bkz., Ahmet Esen, Ekonomik Denge, Net Aktif, Ek Gayrimenkul ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Dolayısıyla, **Maliye Postası**, Sayı 33, Haziran 1994, s.15-23.

3. ALTINCI BEŞ YILLIK PLANDA VERGİ POLİTİKASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1990-1994 yıllarını kapsayan Altıncı Beş Yıllık Planda Maliye Politikası başlığı altında, vergi politikasına ilişkin hususlar şu şekilde belirtilmiştir¹⁸⁴.

1. Vergilerin; kurumlaşmayı, tasarrufu, yatırımları ve ihracatı teşvik edici özelliklerinden yararlanırken kaynak yaratma fonksiyonları da ihmal edilmeyecektir.

2. Vergi idaresinin, verginin süratli ve sağlıklı toplanmasına elverişli, kendi içinde bütünlüğü olan bir yapıya kavuşturulması sağlanacaktır. Bu amaçla vergi idaresi merkez taşrada süratle reorganize edilecektir. Otomasyon yaygınlaştırılarak, vergi dairelerinin vatandaşa daha süratli ve nitelikli hizmet sunabilir bir hale getirilmesi çalışmalarına devam edilecek, vergi idaresinde nitelikli personelin istihdamı için gerekli tedbirler alınacaktır.

3. Vergi kayıp ve kaçağını önlemek ve vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kurulan vergi istihbarat arşivinin etkinliği artırılacak ve vergi denetimi için bilgi akışı hızlandırılacaktır.

4. AT'ye yapılan tam üyelik başvurusu göz önünde bulundurularak, başlamış olan vergi uyum çalışmaları süratle yürütülecek, bu konuda araştırma ve eğitim faaliyetlerine ağırlık verilecektir.

¹⁸⁴ Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994). T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No. DPT: 217, s. 34.

5. Yeni vergi ihdas edilmesi veya vergi oranlarının artırılması yerine, vergilemede yatay ve dikey adalet ilkeleri de dikkate alınarak vergi tabanının yaygınlaştırılması, vergi kayıp ve kaçağının asgari seviyeye indirilmesi ve tahsilattaki verimliliğin artırılabilmesi yolundaki gayretler sürdürülecektir.

4. AVRUPA BİRLİĞİ VE VERGİ POLİTİKAMIZ

İkinci Dünya Savaşı sonrasında Avrupa hem birbirlerini kontrol edecek hem de refah dağılımını sağlayacak, böylece savaşları önleyebilecek sistem arayışına gitmiştir. 1951 tarihli Avrupa Kömür ve Çelik Topluluğu bu sentezin sonucunda doğmuştur. 1957 tarihli Roma Anlaşması ile; bu arayışın ekonomik ayağı A.E.T. anlaşması ile kurumsallaşırken, Avrupa Atom Enerjisi Kurumu da atomun barışçıl amaçlarla kullanımı ve denetlenmesi amacıyla kurulmuştur. Her üç kurumun nihai hedefi olan Avrupa Birliği'ne ise 1.1.1994 tarihinden itibaren ulaşılmıştır¹⁸⁵.

Türkiye başından beri Avrupa'daki birlik sağlanması faaliyetlerini yakından takip etmiş, 1959 tarihinde A.E.T'na üyelik için başvurmuştur. Uzun süren görüşmeler 12 Eylül 1963 tarihinde Ankara Anlaşması'nın imzalanması ile neticelenmiştir. Türkiye ile A.E.T. arasında önce Gümrük Birliği'nin tesisi daha sonra da tam üyeliğe gidilmesi hedeflenmiştir¹⁸⁶.

Bu aşamalar şunlardır: Hazırlık dönemi, Geçiş Dönemi ve Tam üyeliktir.

¹⁸⁵ Ayr. Bilgi için bkz. Halil Seyidoğlu, Uluslararası İktisat, Gözlem Yayınları No: 9, İstanbul 1994, s. 440, 465.

¹⁸⁶ Eray Sanver, Gümrük Birliği ve Türkiye'ye Etkileri, **Vergi Sorunları**, Sayı 81, Haziran 1995, s. 28.

Hazırlık dönemi Türk ekonomisini güçlendirmeye yöneliktir. Nitekim 1964 Aralık'tan itibaren A.T. Türkiye'ye bazı ürünlerde gümrük tarife kontenjanları tanımıştır. Hazırlık döneminin beş yıl sürmesi öngörülmüştür, bu süre gerektiğinde 12 yıla kadar uzatılabilecekti. Türkiye hazırlık dönemini uzatma yoluna gitmeyip, 23 Kasım 1970 tarihinde Katma Protokol'u imzalayarak, geçiş dönemine girmiştir. Ankara Anlaşması'na göre, geçiş döneminin tamamlanmasından sonra 1995'den itibaren son dönem başlayacaktı.

Katma Protokol ve Ankara Anlaşması'nda vergilendirme konusunda Roma Anlaşması'ndaki hükümlere benzer hükümler yer almaktadır. Katma Protokol'de de, Roma Anlaşması'nın 2. maddesine benzer hükme yer verilmiş (.K.P. m7, 17) ve Türkiye'nin gümrük vergileri ile A.B.'nin ortak gümrük tarifesine uyum kurması aşamalı bir plana bağlanmıştır. Katma Protokol'ün 16. maddesinde Türkiye'nin mali nitelikteki gümrük vergilerini ithal ürünlerine karşı ayırım yapmak koşulu ile iç vergi veya resme dönüştürüleceği belirtilmiş ve geçiş dönemi içinde iç vergi veya resme dönüştürmesinde ciddi güçlükler bulunan mali nitelikteki gümrük vergilerini yürürlükte bırakma konusunda Ortaklık Konseyi'ne yetki verilmiştir. Öte yandan Ortaklık Konseyi anlaşma amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli olduğu takdirde taraflarca ihracatta gümrük vergisi ve eş etkili yükümlülükler koyma ve mevcutları yükseltme yetkisi tanıyabilmektedir (K.P. m7).

Ankara Anlaşması'nın 16'ncı maddesi, tarafların Roma Anlaşması'nın rekabet, vergilendirme ve mevzuatların yaklaştırılması ile ilgili hükümlerinde yer alan ilkelerin ortaklık ilişkisinde de uygulanması gerektiğini kabul ettiklerini belirtmektedir. Katma Protokol'ün 43. maddesinin 2'nci fıkrası devlet yardımları ile ilgili olarak, Türkiye'nin

ekonomik kalkınması kolaylaştırmasına yönelik yardımlar, alış veriş şartlarını akit tarafların ortak çıkarına aykırı düşecek ölçüde değiştirmedikçe, ortaklığın iyi işlemesi ile bağdaşır kabul edilir, hükmünü koymuştur. Dolayısıyla Türkiye'nin yatırımları teşvik edici vergi tedbirleri uygulaması ortaklık anlaşmaları çerçevesinde herhangi bir engelle karşılaşmamıştır. Roma Anlaşması'nın vergilendirmeye ilişkin 95-98'inci maddeleri hükümlerine benzer hükümlerin yer aldığı, Katma Protokol'ün 44'üncü maddesine göre, bir taraf diğer tarafın mallarına hangi nitelikte olursa olsun, benzeri ulusal mallara dolaylı ya da dolaysız bir iç vergi uygulayamaz. Türkiye ile A.B. arasındaki mal alışverişlerinde ihraç edilen mallar dolaylı veya dolaysız olarak bu mallara uygulanan vergilerden daha yüksek bir iç vergi iadesinden yararlanamaz. 44'üncü maddenin 3'üncü fıkrası, muamele vergisi uygulanması halinde mallara ve mal gruplarına ortalama hadler uygulanmasına ilişkindir. 45'inci maddeye göre de muamele vergileri, tüketim vergileri ve diğer dolaylı vergiler dışındaki vergilerde, Türkiye ile A.B. arasındaki mal alışverişlerinde muaflik tanınması, ihracatta vergi iadesi yapılması, ithalatta denkleştirici vergi veya resimler konulması, tasarlanan bu tedbirlerin Ortaklık Konseyi'nce sınırlı bir süre için önceden onaylanmış olmasına bağlıdır. Katma Protokolde bu hükümler yer almasına rağmen, bunlara uyulmaması olasılığı da gözönüne alınmıştır. 46'ncı maddeye göre taraflar, 44'üncü ve 45'inci maddelerde yer alan hükümlerin uygulanmasından doğacak güçlükleri gidermek için gerekli koruma tedbirlerini alabilirler.

6 Mart 1995 tarihli Ortaklık Konseyi Kararı, Ankara Anlaşması ve Katma Protokol hükümlerinde açık değişiklikler yapmamakla birlikte iş gücü ve hizmet serbest dolaşımını Gümrük Birliği'nin uygulama kapsamı dışına çıkartmış, buna karşılık Ortak Ticaret Politikası'nı Gümrük Birliği'nin kapsamına almıştır. Bu kararda, dolaysız vergilerin

uyumlaştırılmasının ortaklık ilişkisinde geçerli olmayacağı örtülü bir biçimde belirtilmiştir. Gümrük Birliği sınai malların serbest dolaşımı temeline dayandırıldığı için dolaylı vergilerin yakınlaştırılması ile ilgili düzenlemeler, bu çerçevede önem taşımaktadır¹⁸⁷.

Gümrük Birliği'nin uygulanmaya başlanması ile birlikte gümrük vergilerinin yanı sıra tek vergide birleştirilen gümrük vergisine eş etkili mali yükümlülükler kaldırılacaktır. Bugüne kadar yapılan uygulamalarda görüldüğü gibi, A.B.'nde çeşitli alanda önce standartlar belirlenmekte ve her üye ülkede kendi mevzuatını ve sonra da uygulamasını bu belirlenen standartlara zaman içerisinde uydurmaya çalışmaktadır¹⁸⁸. Türkiye, 1980 sonrasında yaptığı vergi yasası değişiklikleriyle Gümrük Birliğini oluşturma yolunda Avrupa Birliği'nin kurallarına uyum sağlamaya çaba sarfetmiş, 1984 yılı sonunda Katma Değer Vergisi'ni kabul ederken A.B. Konseyi'nin çıkardığı 6'ncı direktifi temel model olarak kullanmıştır. Böylece A.B. ile uyum kolaylaşmıştır. Diğer vergilerde de uyumlaştırma yoluna bir an evvel gidilmelidir. Örneğin; 'Birlik ülkelerinin vergi modellerine baktığımızda genellikle, Birlik üyesi ülkelerde gerçek usule göre kazanç tesbiti hakimken, Türkiye götürü usulde vergilendirmeden bir türlü vazgeçmemektedir¹⁸⁹.

Türkiye 1996 başı itibarıyla Gümrük Birliği'ne başlayabilmek için, kendi ithalat rejimini Avrupa Birliği ithalat rejimine uydurmuş, Gümrük Vergisi ve fonlarda tek düzelik ve indirim gitmiştir. Dolayısıyla

¹⁸⁷ Ejder Ayanoğlu, Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sisteminin Birlik Modeline Uyumu (II), **Vergi Dünyası**, Sayı 172, Aralık 1995, s. 85-88.

¹⁸⁸ Adnan Gülerman, Avrupa Birliği ve Gümrük Birliği'nin Vergi Politikalarına Etkileri, **Vergi Sorunları**, Sayı 85, Ekim 1995.

¹⁸⁹ Ramazan Uludağ, Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumu, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma Planlama Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1988/3, s. 171.

Türkiye Gümrük Birliği'ne dair üzerine düşen görevleri yerine getirmiştir. G.B. nedeniyle Gümrük Vergisi ve fonların kaldırılması bütçe gelirlerinde azalışa yol açacaktır. Bu sakıncanın önlenmesi için ilave gelir artırıcı vergi politikalarına ihtiyaç vardır.

5. DÖNEMİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1990-1995 dönemi de, önceki dönemlerde olduğu gibi vergi politikasına ilişkin düzenlemelerin yoğun yapıldığı bir dönem olmuştur.

Önceki dönemlerde kaldırılan müesseseler, yeniden yürürlüğe konmuştur. Örneğin, "Vergi Alacağı Müessesesi", önceki uygulamadan bazı farklılıklarla tekrar işlerlik kazanmıştır.

Ayrıca dönemimizde, gerçek usule geçmeyi teşvik amacıyla, götürülük şartları ağırlaştırılırken, gerçek usule geçmeyi teşvik edici başka tedbirler de alınmıştır.

Gelir Vergisi mükelleflerine gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışında yeniden değerlendirme imkanı sağlanmıştır. Bu yolla; gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışından doğan reel kazancın vergilendirilmesi sağlanırken, işletmelerin kaynak yapısının bozulması önlenmiştir. Enflasyona karşı da işletmelerin aktifleri korunmuştur.

Kurumlar Vergisi'ndeki istisnaların büyük bir kısmı kaldırılarak, Kurumlar Vergisi oranı %46'dan %25'e indirilmiştir. Böylelikle; zaten istisnalarla %15'lerde olan Kurumlar Vergisi oranı, bu istisnaların kaldırılması ile %25 olarak tesbit edilmiştir. Gerçekte bir indirim gerçekleşmemiştir.

Dönemimizde; V.U.K.'na ilişkin önemli düzenlemeler yapılmıştır. Herkese vergi numarası verilmesi uygulaması yürürlüğe girerken, vergi cezalarına ilişkin de kapsamlı değişiklikler yapılmıştır. Kaçakçılık suçuna genel bir tanım getirilirken, ağır kusur cezası da ziyaa uğratan verginin 1 katından, 2 katına çıkmıştır. Diğer cezalarda artırılmıştır.

Amortisman uygulamasına ilişkin olarak, yeni düzenlemelerle, normal amortisman oranının üst sınırı %25'den, %20'ye indirilmiştir. Azalan bakiyeler usulünde üst sınır da %40 olarak tespit edilmiştir. Böylelikle; amortisman süresi 4 yıldan, 5 yıla çıkmış olmaktadır.

Dönemimizin tartışmasız en önemli gelişmesi, 5 Nisan 1994 Kararları'dır. Bu kararlarla diğer alanlarda olduğu gibi, vergi politikası alanında da önemli düzenlemeler yapılmıştır. Yeni ihdas edilen vergilerle mükelleflere ek vergisel yükümlülükler getirilmiştir. Bu şekilde, vergisini ödeyen mükellefe bir daha yük yüklenirken, kayıt dışı ekonominin vergilendirilmesine yönelik bir düzenleme getirilememiştir.

Bu açıklamalardan sonra, dönemi istatistiki tablolardan inceleyelim.

Tablo 13'de görüldüğü gibi, vergi gelirlerinin genel bütçe gelirleri içindeki payı, kamu harcamalarının temel kaynağı olmaları nedeniyle, birinci sıradaki yerini korumuştur. Fakat 1990-1992 yılları arasında %80 civarında olan vergilerin payı, 1993'te %75,3'e düşmüştür. 1994 yılında ise %79'a çıkmıştır. Bilindiği gibi Beş Nisan Kararları, 93 yılından itibaren ekonominin iyice zor duruma düşmesi nedeniyle alınmıştır. Tabloda da görüldüğü gibi vergi gelirleri 93 yılında diğer yıllara nazaran en düşük oranda gerçekleşmiştir.

Tablo 13. Bütçe Gelir Türlerinin Bütçe Gelirler Toplamındaki Payları (%)

Yıllar	Vergi Gelirleri	Vergi Dışı Gelirler	Özel Gelir ve Fonlar	Özel Kanun Gelirleri	Nazım Gelirler
1990	82.4	7.7	8.3	1.5	-
1991	81.6	4.1	13.4	0.9	-
1992	81.3	4.4	13.1	1.2	-
1993	75.3	5.0	18.6	1.1	-
1994	79.0	6.6	13.6	0.7	-
1995	78.1	6.6	15.4	100.0	-

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri 1924-1995, T.C. Maliye Bakanlığı 1995 /5 Ankara, s. 56.

Dolaylı vergiler 1990-1995 döneminde, 1985-1990 dönemine nazaran, toplam içindeki payını giderek artırmıştır. Önceki bölümlerde de belirttiğimiz gibi; dolaylı vergilerin payının artması vergi adaletinin bozulmasının bir işaretidir (Tablo 14).

Tablo 14. Gelirlerin Tahsilatının Dağılımı Dolaylı ve Dolaysız Vergiler (Yüzde Dağılım)

Yıllar	Dolaysız Vergiler (%)	Dolaylı Vergiler (%)
1990	52.1	47.9
1991	52.3	47.7
1992	50.4	49.6
1993	48.6	51.4
1994	48.3	51.7
1995	40.2	59.8

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, A.g.e., s. 76.

Gelir üzerinden alınan vergilerin toplam içindeki payı, 1995 yılı hariç birinci sırada yer almıştır. Servet üzerinden alınan vergiler ise,

toplam içinde sonuncu sırada kalmıştır. Mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerin toplam içindeki payı, 1995 yılı hariç %30 civarında gerçekleşirken, dış ticaretten alınan vergiler ise %16 civarında toplam içinde yerini korumuştur (Tablo 15).

Tablo 15. Gelirlerin Konuları İtibariyle Yüzde Dağılımı

Yıllar	Gelirden Alınan Vergi	Servetten Alınan Vergi	Mal ve Hizm. Alınan Vergi	Dış Ticaretten Alınan Vergi	Kaldırılan Vergi Artıkları
1990	51.2	0.9	30.1	17.7	0.0
1991	51.4	0.9	31.4	16.4	0.0
1992	49.5	0.9	33.4	16.1	0.0
1993	47.6	1.0	33.8	17.5	0.1
1994	42.0	6.3	36.5	15.2	0.0
1995	39.3	0.9	41.4	16.7	1.7

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, A.g.e., s. 72.

1990-1995 döneminde vergi yükü oranında, önceki döneme nazaran 1994, 1995 yılları hariç düşüş görülürken, 1994 yılında %15.1 düzeyine yükselmiş, 1995 yılında ise %14.2 düzeyine inmiştir (Tablo 16).

Tablo 16. Vergi Yükü ve Vergi Gelirlerinin Esnekliği

Yıllar	Vergi yükü (Vergiler / GSMH)	Vergilerin GSMH'ya Göre Esnekliği
1990	11.4	1.1
1991	12.4	1.2
1992	12.8	1.1
1993	13.2	1.1
1994	15.1	1.3
1995	14.2	0.9

Kaynak: Kamu Hesapları Yılığ, T.C. Muhasebat Genel Müdürlüğü, 1995, s. 2.

Tablo 17. Vergi Gelirlerinin Konsolide Bütçe Giderlerini Karşılama Oranları

Yıllar	Konsolide Bütçe Gideri	Vergi Geliri	Gideri Karşılama Oranı
1990	68.354.408.7	45.399.543.0	66.4
1991	132.400.881.6	78.642.770.0	59.4
1992	225.398.207.1	141.602.094.0	62.8
1993	490.437.973.3	264.272.936.0	53.9
1994	889.375.000.0	588.091.000.0	65.4
1995*	1.330.919.680.2	880.000.000.0	66.1

Kaynak: Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri, A.g.e., s. 92/D.

(*) Hedef

Vergilerin GSMH'ya göre esneklik değerleri ise, 1995 yılı hariç, 1 civarında gerçekleşmiştir. Bilindiği gibi 1'den aşağı düşmesi tasvip edilmemektedir. 1995 yılı hariç, esneklik değerleri olumlu olarak gerçekleşmiştir (Tablo 16).

Vergilemede mali amaca ulaşma derecesi, kamu harcamalarının vergilerle karşılama derecesiyle ölçülür. Dönemimizde vergilerin, kamu harcamalarını karşılama oranı, 1991 ve 1993 yılları hariç, %60 civarında gerçekleşmiştir. Giderek artmasına rağmen vergi gelirleri, konsolide bütçe giderlerini karşılamada yetersiz kalmıştır (Tablo 17).

Beş Nisan Kararları'yla ihdas edilen vergilerden en büyük katkıyı tabloda da görüldüğü gibi, Net Aktif Vergisi sağlamıştır. Ekonomik Denge Vergisi ise ikinci sırada yer almıştır. Servet vergisi olan Net Aktif Vergisi tahsilatı, gelir üzerinden alınan Ekonomik Denge Vergisi'ni geçmiştir. Bu durum Beş Nisan Kararları'yla gelirden ziyade, servetin vergilendirildiğini göstermektedir (Tablo 18).

Tablo 18. Beş Nisan Kararlarıyla İndas Edilen Vergilerin, Tahsilatı ve Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Yüzde Dağılımı (Milyar TL)

Yıllar	1994	1995
Ek. Den. Ver. Top.	20.719	2.964
Toplam İçindeki Payı	2.8	0.2
Net. Ak. Vergisi Toplamı	31495	15596
Toplam İçindeki Payı	4.2	1.1
Ek Gayrimenkul Vergileri Toplamı*	-	-
Toplam İçindeki Payı	-	-
Ek Motorlu Taşıtlı Vergisi Toplamı	6.57	9.3
Toplam İçindeki Payı	0.1	0.0

Kaynak: Kamu Hesapları Yıllığı, Muhasebat Genel Müd. Ankara 1995 s. 14-17. sayfalardan yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

(*) Ek Gayri Menkul Vergisini Belediyeler Tahsil Ettiği için verilere ulaşamamıştır.

Tablo 19. 1990-1995 Döneminde Vergi Gelirlerindeki Artışların Toptan Eşya Fiyat İndeksleri ile Karşılaştırılması

Yıllar	Bir Önceki Yıla Göre Tahsilat Artışı (%)	12 Aylık Ortalamalara Göre	
		Toptan Eşya Fiyat İndeksleri Artışı (%)	Vergi Gelirleri Tahsilatı Artışına Göre Fark
1990	77.7	53.1	24.6
1991	73.2	55.3	17.9
1992	80.1	62.1	18
1993	86.6	58.4	28.2
1994	122.4	120.7	1.7
1995	84.7	88.5	-3.8

Kaynak: Vergi İstatistikleri Yıllığı, A.g.e., s. 11: Kamu Hesapları Yıllığı T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara 1995, s. 3, Türkiye İstatistikleri Yıllığı 1996, T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü, s. 533.

1987 = 100 D.İ.E.

Vergi gelirlerindeki tahsilat artışı ile toptan eşya fiyat indekslerindeki artışları karşılaştırdığımızda, 1995 yılı hariç diğer yıllarda vergi gelirlerinde reel bir artış olduğunu görmekteyiz. 1994 yılında da reel bir artış olmasına rağmen, bu artış 1.7 gibi çok küçük bir düzeyde kalmıştır. 1995 yılında ise tahsilat artışı oranı, toptan eşya fiyat indekslerindeki artışının gerisinde kalarak farkın -3.8 olarak oluşmasına neden olmuştur. Bu da, 5 Nisan Kararları ile ihdas edilen vergilerin de, vergi gelirlerinde reel bir artış getiremediğini göstermektedir (Tablo 19).

SONUÇ

Vergi politikası, ekonomi politikasının bir aracıdır. Devamlı, geniş kapsamlı ve uzun vadelidir. Ekonomi politikasına ters bir vergi politikası, kendisi başarısız olduğu gibi, genel ekonomik politikayı da başarısız kılar.

1980-1995 yılları vergi politikaları, genelde ekonomi politikalarıyla bir bağ kurulmaksızın çok sık aralıklarla değiştirilmiştir.

1980-1985 dönemi vergi politikalarında, 12 Eylül 1980 sonrası iktidara gelen hükümetle birlikte, geniş çaplı düzenlemeler yapılmıştır. 12 Eylül 1980 öncesinde çıkarılamayan vergi kanunları ve değişiklikleri, yeni hükümetle birlikte, bir bir gerçekleşmiştir. Yapılan değişikliklerle, yeniden değerlendirme müessesesi ve yeni amortisman rejimi yürürlüğe konurken, belli bir süre peşin vergi uygulanmış, daha sonra hayat standardı esası getirilmiştir. Tarımsal kesimleri daha etkin vergilemek için ise, küçük çiftçi muaflığının belirlenmesine ilişkin, işletme büyüklüğü ölçülerinde düzenlemeler yapılmıştır. Bu dönemde, Harçlar Kanunu'nun kapsamı da genişletilerek, Emlak Alım Vergisi ve Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi'nin konusuna giren işlemler, Harçlar Kanunu içine alınmıştır. Ayrıca bu dönemde, vergi politikasına ilişkin yeni kanunlar da kabul edilmiştir. Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu ve Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun

gibi kanunlarla birlikte, reform niteliğinde olan, vergi yargısına ilişkin kanunlarla beraber Katma Değer Vergisi Kanunu da kabul edilmiştir. 1980-1985 dönemi, 24 Ocak Kararları ile dışa açık liberal ekonomi modeline uygun, vergi politikasına ilişkin düzenlemelerin yapıldığı bir dönem olmuştur.

1985-1990 döneminde ise, 1980-1985 döneminde bir süre uygulanan peşin vergi esası yerine, dahili tevkifat esası getirilmiştir. Katma Değer Vergisi ile direk ilgili olan dahili tevkifat esası uygulamada aksaklıklara neden olmuş, sonuçta 1988 yılından itibaren daha kolay uygulanabilecek olan geçici vergi sisteme dahil edilmiştir. Kurumlar Vergisi oranı %40'dan, %46'ya yükseltilmiş, ancak temettü gelirlerinin beyan dışı bırakılması nedeniyle bu oran artışı, bir tahsilat artışına neden olmamıştır. Emlak Vergisi mahalli idarelere devredilirken, vergi alacağı esası da kaldırılmıştır. Vergi kayıp ve kaçagını önlemek için cezalar artırılırken, yeni bir ceza çeşidi olarak, iş yeri kapatma cezası yürürlüğe konmuştur. Vergi politikasına ilişkin yeni kanunlar kabul edilirken, Eğitim Gençlik Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi adında yeni bir vergi sisteme dahil edilmiştir.

1990-1995 döneminin en önemli olayı ise, toplumun büyük bir bölümünü ilgilendiren 5 Nisan Kararları'dır. Bu kararlarla yeni vergiler yürürlüğe konularak, vergisini ödeyen kesime ek bir yük getirilmiştir. Kayıt dışı ekonominin vergilendirilmesine ilişkin ise, bir düzenleme yapılmamıştır. Bu dönemde de Kurumlar Vergisi oranında değişiklik yapılarak, oran %46'dan, %25'e indirilmiştir. İstisna ve muafıkların büyük bir kısmının kaldırılması nedeniyle, bu oran indirimi vergi hasılatında ciddi bir değişiklik yapmamıştır. Önceki devrede kaldırılan vergi alacağı esasına, bazı farklılıklarla tekrar

işlerlik kazandırılmıştır. Uzun süredir uygulanması düşünülen tek vergi numarası uygulaması da bu dönemde gerçekleşmiştir. Ancak otomasyon uygulamasının yetersizliği nedeniyle, uygulamada güçlüklerle karşılaşmıştır. Kaçakçılık suçuna genel bir tanım getirilerek, bir çok vergi suçunun kaçakçılık suçu kapsamında çıkarılması sağlanmıştır.

İncelediğimiz her üç devrede görüldüğü gibi, Türkiye’de uygulanan vergi politikaları çok sık aralıklarla değiştirilmektedir. Yapılan değişiklikler kısa vadeli düşünülmekte, çıkan bir aksaklık diğer bir değişiklikle düzeltilmektedir. Ayrıca kaldırılan bir uygulama, belli bir süre sonra, tekrar yürürlüğe konmaktadır. Örneğin, peşin vergi uygulaması ve vergi alacağı esas yürürlüğe konduktan sonra kaldırılmış ve belli bir süre sonra tekrar yürürlüğe konmuştur.

Değişikliklerin büyük bir bölümü, topluma vergi reformu olarak yansıtılmaktadır. Ancak incelediğimiz dönemlerde görüldü ki, gerçekte vergi reformu olan düzenlemelerin sayısı bir, ikiyi geçmemektedir. Katma Değer Vergisi’nin kabulü ve vergi yargısına ilişkin kabul edilen kanunlar, gerçek vergi reformlarıdır.

Bilindiği gibi vergi politikasının temel amacı, vergi gelirlerini artırmaktır. Yapılan değişikliklerde bu amaç ön planda tutulmasına rağmen, vergi gelirlerinde ciddi bir artış görülmemiştir. Cezaların da artırılması vergi kayıp ve kaçığını azaltmamıştır.

Vergi politikasına ilişkin olarak, kalkınma planlarında belirtilen hedeflerin çoğu gerçekleştirilememiştir. Örneğin, Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı’nda yeni vergilerin yürürlüğe konmayacağı belirtilmesine rağmen, 5 Nisan Kararları ile yeni vergiler yürürlüğe konmuştur.

Mevcut durumu belirttikten sonra, uygulanacak vergi politikalarının nasıl olacağı üzerinde duralım:

Türk Vergi Sistemi'nin aksayan yönleri, bütün vergi teorisyenlerince belirtilmesine rağmen, aynı aksaklıklar sürekli devam etmektedir. Bu açıdan aksaklıkları, bir bir düzeltme yerine genel olarak vergi mevzuatında bir düzeltme yapılmalıdır.

Bu düzeltmelerde ise, şu hususlar göz önünde tutulmalıdır:

- 1- Vergi oranları, mükellefleri vergi vermekten kaçmaya yöneltici düzeyde yüksek olmamalıdır. Bu açıdan özellikle, Gelir Vergisi tarifesinin yeniden ele alınması ve ilk dilime isabet eden oranın %10, %15 düzeylerine indirilmesi gerekmektedir. Üst dilimlerde de bu indirimle paralel indirimler yapılmalıdır. Bu uygulama kısa sürede vergi hasılatını azaltsa da, orta ve uzun vadede mükelleflere vergi kaçırma yönünden baskı yapmayacağından, vergi hasılatında artış olabilecektir.
- 2- Götürü usulde vergilendirme. Türkiye şartlarında hemen kaldırılmasa da, kapsamının olabildiğince daraltılması gerekmektedir. Bilindiği gibi, götürü usulde vergilendirme kayıt dışı ekonomiyi besleyen bir unsurdur.
- 3- Kayıt dışı ekonomiyi vergileme kapsamına sokabilmek için belli tutarın üzerindeki ödemelerin, finans kuruluşları aracılığıyla yapılmasını sağlayacak düzenlemelere gidilmelidir. Ayrıca kayıt dışı ekonomiyi kavrayabilmek için, merkezi denetim elemanları olan, maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerine verilen harcama ve tasarruftan hareketle matrahlardan ilave tarhiyat isteyebilme yetkisininin, taşra denetim elemanı olan, mahallinde harcama

ve tasarrufu direk olarak kavrayabilecek vergi denetmenlerine de verilmesi gerekmektedir.

- 4- Kişinin ancak normal yaşamını sürdürmesine yetecek olan, asgari ücretten vergi alınmaması gerekir.
- 5- Vergi idaresi tamamen otomasyona geçmelidir. Böylece, mükellefleri izleme ve incelemede hem zaman kısılacak, hem de inceleme sayısı artacaktır. Vergi dairelerinin bir kaç büyük ilde olduğu gibi, belirli bir konuda uzmanlaşan vergi daireleri haline getirilmesi gerekmektedir.
- 6- Vergi kayıp ve kaçacağını azaltmada, ceza artırımını tek başına bir çare olmamaktadır. Bu durum sadece vergi politikasında değil, günümüzde her alanda geçerliliğini korumaktadır. Örneğin, trafik cezalarının artırılmasına rağmen, hala kazalarda ciddi bir düşüş görülmemiştir. Vergi politikasında da durum aynıdır. Eski Maliye Bakanlarından Adnan KAHVECİ'nin belirttiği gibi "Türkiye'de vergi sisteminin değil, toplumun reforma ihtiyacı vardır."⁽¹⁹⁰⁾ Bu nedenle, topluma vergi bilincinin yerleştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmalıdır.
- 7- Vergi sistemi ne kadar iyi kurulursa kurulsun, bu sistemi işletecek eğitilmiş insan olmadığı takdirde, sistemin başarı şansı o derece azalır. Bu açıdan maliye teşkilatı, istihdam edeceği personelini üstün nitelikli eğitilmiş insanlardan seçmeli ve istihdam edilen personele sürekli eğitim verilmelidir.

Yukarıda belirttiğimiz vergi sisteminin aksayan yönleri ve diğer bütün aksaklıklar birlikte ele alınmalı, vergi kanunları, sade, anlaşılır ve çok sık değiştirilmeyecek bir hale getirilmelidir.

¹⁹⁰ Dünya Gazetesi, 15.1.1993.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AĞKOÇ, Sabahattin : "Net Aktif Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 72, Mayıs-Haziran 1994.
- AKARCA, Akif : "Geçici Vergi", **Vergi Dünyası**, Sayı 80, Yıl 1989.
- AKSOY, Ahmet : "4108 Sayılı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 82, Temmuz 1995.
- AKSOY Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1981.
- ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz : "Vergileme Yetkisi ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası", **Vergi Dünyası**, Sayı: 33, Mayıs 1984.
- ALTIOK, Pınar : "24 Ocak 1980 Ekonomik Kararlarından Sonra Uygulanan Vergi Politikasının Özel Sektörün ve Kamu Sektörünün Yatırım; Tasarruf ve Harcamaları Üzerindeki Etkileri", **İktisat Dergisi**, Sayı 335, Yıl, 1993.

- ATAÇ, Beyhan : **Maliye Politikası Gelişimi Amaçları, Araçları ve Uygulama Sorunları**, İkinci Baskı, Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları, No: 86, Eskişehir 1991.
- AYANOĞLU, Ejder : "Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemi'nin Birlik Modeline Uyumu (II)", **Vergi Dünyası**, Sayı: 172, Aralık 1995.
- AYAZ, Ahmet : "İş Yeri Kapatma Cezası ve Yapılan Yeni Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 75, Kasım-Aralık 1994.
- BAŞARAN, Mustafa : "Kurumlarda Geçici Vergi Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 1, 1989.
- BİLDİRİCİ, Ziyaeddin : **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 852, Eskişehir 1995.
- BÜYÜKİŞİK A. Pınar : "4108 Sayılı Kanun'la Ana Vergi Kanunları ve A.A.T.U.H.K'da Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 167, Temmuz 1995.
- ÇAĞAN, Nami : **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı, Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- ÇAĞAN, Nami : **Yeni Vergi Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi Konulu Panel**, Ankara 13 Ocak 1994.

- ÇELEBİ Kemal;
 TERZİ, Varol: : "3946 Sayılı Kanun'la Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Taşıtlar Alım Vergisi'ne Getirilen Yenilikler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 167, Temmuz 1995.
- ÇEMBER, Erol : "Kurumlar Vergisi İstisnalarında Yapılan Değişikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 70, Ocak-Şubat 1994.
- ÇİMAT, Ali : "Vergilendirme Yetkisi ve Demokrasi İlişkisi II", **Vergi Raporu**, Ekim-Kasım 1996.
- DAYIOĞLU, Ali : "Çeşitli Vergi Kanunlarında Yapılan Son Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 1, 1989.
- DEMİRAY, Sadrettin : "4008 Sayılı Kanun'la Vergi Suç ve Cezalarında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 74, Eylül-Ekim 1994.
- DOĞAN, Aykon : "1980 Sonrası Türk Vergi Politikaları", **Maliye Dergisi**, Sayı: 63, 1983.
- DURAN, Metin : "4008 Sayılı Kanun İle Amortisman Uygulamasında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 75, Kasım-Aralık 1994.
- EGESÖY, Muzaffer : "Ekonomik Önlemler Programı ve Vergiler", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 17, Mayıs 1994.

- ERGİNAY, Akif : **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara 1987.
- ESEN, Ahmet : "Ekonomik Denge, Net Aktif, Ek Gayrimenkul ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi Dolayısıyla", **Maliye Postası**, Sayı: 33, Haziran 1994.
- ESEN, Ahmet : **Çağdaş Vergilendirme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi**, Türkiye III. Vergi Kongresi, İstanbul 1996.
- GENÇ, Süleyman,
TANRIVERMİŞ, Emin : **Notlu Diğer Vergi Kanunları Tebliğleri**, Cilt: 8, Süryay. İstanbul 1988.
- GÜL, Hüseyin : "Vergi Hukukumuzun Yeni Bir Müessesesi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Sayı: 37, Ocak 1988.
- GÜLERMAN, Adnan : "Avrupa Birliği ve Gümrük Birliğinin Vergi Politikalarına Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, Ekim 1995.
- GÜNDÜZ, N. Kemal : "Verginin Anayasal Çerçevesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 78, Mart 1995.
- GÜNEVER, Gürcan : "Ekonomik Denge Vergisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 72, 1994.
- HEREKMAN, Aykut : **Kamu Maliyesi**, Cilt 2, Sevinç Matbaası, Ankara 1988.

- HEREKMAN, Aykut : **Yeni Vergi Düzenlemelerinin Değerlendirilmesi Konulu Panel**, Ankara 13 Ocak 1994.
- HIŞİL, Mesut : “Vergi Yasalarında Yeni Düzenlemeler”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 12, Ağustos-Eylül 1994.
- KANAT, Zülûf : “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma”, **Mali Sorumlara Çözüm Dergisi**, Sayı: 37, Ocak 1988.
- KAVAK, Ahmet : “Gelir Vergisi Yönünden Geçici Vergi Uygulamaları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 1, 1989.
- KAYA, Turgay : “Vergi Alacağı Esası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 70, Ocak-Şubat 1994.
- KIRBAŞ, Sadık : “Türk Vergi Mevzuatındaki Karmaşa ve Yarattığı Sorunlar”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 18, 1988.
- KOCAHANOĞLU, Osman : **Gerekçeli Vergi Kanunları 1988, 1989 Değişiklikleri**, Temel Yayınları, İstanbul 1990.
- KUMRULU, Ahmet : “Vergilerin Tahsili Alanında Hukuki Gelişmeler”, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 4, Temmuz-Ağustos 1994.
- MAVİ, Gülay : “Gelir Vergisi Kanunu'nun Yatırım İndirimine İlişkin Düzenlemelerinde 3946 Sayılı Kanun'la Yapılan Düzenlemeler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 70, Ocak-Şubat 1994.

- NADAROĞLU, Halil : **Kamu Maliyesi Teorisi**, Sermet Matbaası, Ankara 1988.
- ORHAN, Osman : **Türkiye'de Bütçe ve Maliye Politikaları**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1994-1, İstanbul 1994.
- OYAN, Oğuz : "Vergi Politikasında Ana Yönelişler ve Değişim Çizgisinin Eksenleri", **Ankara Sanayi Odası Dergisi**, Sayı: 63, 1989.
- OYAN, Oğuz;
Aydın, RIZA : **Türkiye'de Maliye ve Fon Politikaları**, Adım Yayıncılık, Ankara 1991.
- ÖNDER, İzzettin;
TÜREL, Oktar v.d. : **Türkiye'de Kamu Maliyesi, Finansal Yapı ve Politikalar**, Tarih Vakfı, Yurt Yayınları, İstanbul 1993.
- ÖZER, Mevlüt : "4008 Sayılı Kanun", **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog Dergisi**, Sayı: 12, Ağustos-Eylül 1994.
- ÖZSÜT, Tuğrul : "3505 Sayılı Kanun İle Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, Sayı: 90, 1989.
- PERÇİN, Necati : "4008 Sayılı Kanun'la, 3065 Sayılı K.D.VK'nda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 74, Eylül-Ekim 1994.

- SANVER, Eray : "Gümrük Birliği ve Türkiye'ye Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 85, Ekim 1995.
- SEYİDOĞLU, Halil : **Uluslararası İktisat**, Gözlem Yayınları No: 9, İstanbul 1994.
- SEVİĞ, Veysi : "Ücretlilere Vergi İadesi Yasası ve Uygulamaları Üzerine Bazı Düşünceler", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt 31, Sayı: 2, 1984.
- SEVİĞ, Veysi : "3239 Sayılı Yasa İle Genişletilen Yoklama Yetkisi", **İktisat ve Maliye Dergisi** Cilt 32, Sayı: 13, 1986.
- ŞENATALAR, Burhan : "1985 Vergi Paketinin Anlamı", **İktisat Dergisi**, Sayı: 255, 1986.
- TAŞ, Metin : **Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Arttırılmasına Yönelik Önlemler**, X. Türkiye Maliye Sempozyumu Kemer/Antalya, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi, Yayın No: 564, İstanbul, 1996.
- TIRIŞKAN, Nejdet : "Gayrimenkul ve İştirak Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna İle İlgili Olarak 4108 Sayılı Yasa'nın Getirdikleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 86, Kasım 1995.

- TIRIŞKAN, Nejdet : "Kaçakçılık Suçunun Tarifi ve Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası Konusunda Yeni Düzenlemeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 83, Ağustos 1995.
- TİRELİOĞLU, Kemal : "3946 Sayılı Kanun'la Bazı Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 8, Aralık-Ocak 1994.
- TOSUNER, Mehmet : "Türkiye'de 1994 Bunalımı ve Vergi Reform İhtiyacı", **Vergi Sorunları**, Sayı: 80, Mayıs 1995.
- TURHAN, Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul 1987.
- TÜRKİŞ, İbrahim : "3946 Sayılı Kanun İle G.V.K. 34. Maddesinde Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 70, Ocak-Şubat 1994.
- TÜRKOĞLU, Cemal : "1986 Yılı Kurumlar Vergisi Değişiklikleri", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt 32, Sayı: 11, 1985.
- UÇAR, Şahin : "3239 Sayılı Kanun'la Vergi Kanunlarında Değişiklikler", **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Sayı: 1-2, Ocak-Şubat 1986.
- ULUDAĞ, Ramazan : **Avrupa Topluluğu ve Türk Vergi Sisteminin Topluluk Modeline Uyumunu**, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayın No: 1988/3, Ankara 1988.

- ULUER, Erol : "Gelir Vergisi Yasası'nda Yapılan Değişikler II", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt 32, Sayı: 11, 1985.
- ÜLBATUR, Atilla : "Mevzuat ve Uygulama Yönünden İrsaliyeler", **İktisat ve Maliye Dergisi**, Cilt 32, Sayı: 10, 1986.
- VARCAN, Nezih : **Türkiye'de Vergi Politikalarının Oluşumu**, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 208 Eskişehir 1987.
- VURAL, Mahmut : "Ek Gayrimenkul ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergileri", **Vergi Dünyası**, Sayı: 154. Haziran 1994.
- YAKIŞIKLI, Ramazan : "Vergi Alacağı Müessesesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:162, Şubat 1995.
- YILDIRIM, Adnan : "Tek Vergi Numarası Uygulaması Başlarken", **Vergi Dünyası**, Sayı: 167, Temmuz 1995.
- YILMAZ, Celali : **Sermaye Piyasasında Vergileme**, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No 23, Ankara, 1995.
- YÜCE, Mehmet : "3946 Sayılı Yasa İle Vergi Mevzuatına Getirilen Teşvikler". **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 51, Mayıs-Haziran 1994.
- Altıncı Beş Yıllık Kalkınma Planı (1990-1994)**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No: 2174.

Beşinci Beş Yıllık Kalkınma Planı (1985-1989), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No: DPT 1974.

Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924-1995), T.C. Maliye Bakanlığı, Yayın No: 1995/5, Ankara 1995.

Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı (1979-1983), T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No: 1664, Ankara, Nisan 1979.

Dünya Gazetesi, 15.10.1993.

Kamu Hesapları Yıllığı 1995, T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü, Ankara 1995.

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Cilt 1, Ankara 1987.

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Cilt 2, Ankara 1988.

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Cilt 3, Ankara 1988.

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Cilt 4, Ankara 1989.

Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, Cilt 5, Ankara 1989.

Türk Vergi Sistemi, Ekonomi Formu, Friedrich Vakfı, İstanbul 1989.

Vergi İstatistikleri Yıllığı (1982-1991), T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Ankara 1992.

Vergi Özel İhtisas Komisyon Raporu, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayın No: Genel 244, BÖM: 8, Ankara 1992.

Yeni Düzenlemeler Öncesinde Vergi Sistemimize Bir Bakış, Esiad Görüşler I, İzmir, 1992.

Resmi Gazete No:	17174	28 Kasım	1980
Resmi Gazete No:	17187	11 Aralık	1980
Resmi Gazete No:	17203	27 Aralık	1980
Resmi Gazete No:	17207	31 Aralık	1980
Resmi Gazete No:	17207 (Mükerrer)	31 Aralık	1980
Resmi Gazete No:	17242	5 Şubat	1981
Resmi Gazete No:	17287	22 Mart	1981
Resmi Gazete No:	17291	26 Mart	1981

Resmi Gazete No:	17315	19 Nisan	1981
Resmi Gazete No:	17331	5 Mayıs	1981
Resmi Gazete No:	17347	22 Mayıs	1981
Resmi Gazete No:	17354	29 Mayıs	1981
Resmi Gazete No:	17362	6 Haziran	1981
Resmi Gazete No:	17488	18 Ekim	1981
Resmi Gazete No:	17565	5 Ocak	1982
Resmi Gazete No:	17580	20 Ocak	1982
Resmi Gazete No:	17586	26 Ocak	1982
Resmi Gazete No:	17587	27 Ocak	1982
Resmi Gazete No:	17739	29 Haziran	1982
Resmi Gazete No:	17863	9 Kasım	1982
Resmi Gazete No:	17915	31 Aralık	1982
Resmi Gazete No:	17936	22 Ocak	1983
Resmi Gazete No:	18088	25 Haziran	1983
Resmi Gazete No:	18281	14 Ocak	1984
Resmi Gazete No:	18306	8 Şubat	1984
Resmi Gazete No:	18328	1 Mart	1984
Resmi Gazete No:	18384	27 Nisan	1984
Resmi Gazete No:	18402	15 Mayıs	1984
Resmi Gazete No:	18537	6 Ekim	1984
Resmi Gazete No:	18563	2 Kasım	1984
Resmi Gazete No:	18581	20 Kasım	1984
Resmi Gazete No:	18597	6 Aralık	1984
Resmi Gazete No:	18603	12 Aralık	1984
Resmi Gazete No:	18606	15 Aralık	1984
Resmi Gazete No:	18709	29 Mart	1985
Resmi Gazete No:	18724	13 Nisan	1985
Resmi Gazete No:	18728	17 Nisan	1985
Resmi Gazete No:	18774	4 Haziran	1985

Resmi Gazete No:	18785	15 Haziran	1985
Resmi Gazete No:	18927	13 Kasım	1985
Resmi Gazete No:	18955	11 Aralık	1985
Resmi Gazete No:	19126	3 Haziran	1986
Resmi Gazete No:	19139	19 Haziran	1986
Resmi Gazete No:	19140	20 Haziran	1986
Resmi Gazete No:	19278	11 Kasım	1986
Resmi Gazete No:	19417	31 Mart	1987
Resmi Gazete No:	19471	26 Mayıs	1987
Resmi Gazete No:	19497	24 Haziran	1987
Resmi Gazete No:	19503	30 Haziran	1987
Resmi Gazete No:	19758	18 Mart	1988
Resmi Gazete No:	19771	31 Mart	1988
Resmi Gazete No:	19880	5 Kasım	1988
Resmi Gazete No:	20015	10 Aralık	1988
Resmi Gazete No:	20076	10 Şubat	1989
Resmi Gazete No:	20174	24 Mayıs	1989
Resmi Gazete No:	20201	20 Haziran	1989
Resmi Gazete No:	20330	2 Kasım	1989
Resmi Gazete No:	20660	9 Ekim	1990
Resmi Gazete No:	20731	20 Aralık	1990
Resmi Gazete No:	20873	16 Mayıs	1991
Resmi Gazete No:	20984	8 Eylül	1991
Resmi Gazete No:	21281	11 Temmuz	1992
Resmi Gazete No:	21448	27 Aralık	1992
Resmi Gazete No:	21804	30 Aralık	1993
Resmi Gazete No:	21927	7 Mayıs	1994
Resmi Gazete No:	21982	6 Temmuz	1994
Resmi Gazete No:	22124	21 Kasım	1994
Resmi Gazete No:	22301	2 Haziran	1995
Resmi Gazete No:	22471	22 Kasım	1995