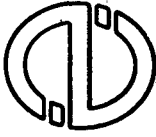


8820



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

t
90

TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTEMİNDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

Yüksek Lisans Tezi

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
Merkez Kütüphane

Mehmet KORÇ ✓

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
Merkez Kütüphane

Eskişehir, 1985

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
KISALTMALAR.	vi
GİRİŞ.	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

I. VERGİ KAYIPLARI SORUNU . .	7
II. VERGİ KAYIPLARINI ÖNLEME YOLLARI	16
A. DOLAYSIZ DENETİM - VERGİ İNCELEMESİ.	17
B. OTO-KONTROL MÜESSESESİ	18
C. VERGİLERİN AÇIKLANMASI	20
D. YAZAR KASALAR.	22
III. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ - NİN GEREKLİLİĞİ	24

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

I. TÜRK GELİR VERGİSİ SİSTE - MİNDE VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ	30
--	----

D. ASGARİ ZİRAİ KAZANÇ VE ASGARİ ZİRAİ VERGİ ESASI	61
1. T a r i h s e l G e l i Ő i Ő i m	61
2. G ü n ü m ü z d e A s g a r i Z i r a i K a z a n ç v e A s g a r i Z i r a i V e r g i E s a s ı	62
a. Asgari Ziraî Kazanç Esası.	62
b. Asgari Ziraî Vergi Esası	63
E. HAYAT STANDARDI ESASI.	67
1. T a r i h s e l G e l i Ő i Ő i m	68
2. G ü n ü m ü z d e H a y a t S t a n - d a r d ı E s a s ı	69
a. Hayat Standardı Esasısın Niteliği. . . .	69
b. Hayat Standardı Esasının Tanımı.	71
c. Hayat Standardı Esasına Tabi Olacak Mükellefler.	72
d. Hayat Standardı Göstergeliri	73
e. Hayat Standardı Esasında Özel Durumlar .	75
f. Aile Bireylerinin Durumu	76

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

I. U Y G U L A N A N B A Ő L I C A V E R G İ G Ü V E N L İ K Ö N L E M L E R İ N E D E R E C E D E E T K İ L İ O L D U	80
--	----

A. ORTALAMA KÂR HADDİ VE ASGARİ GAYRİSAFİ HASILAT	82
1. Ortalama Kâr Haddi ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esasının Olumlu Yönleri	82
2. Ortalama Kâr Haddi ve Asgari Gayrisafi Hası- lat Esasının Aksayan Yönleri	84
B. ASGARİ ZİRAİ KAZANÇ VE ASGARİ VERGİNİN UYGU- LAMADAKİ ETKİNLİĞİ VE AKSAYAN YÖNLERİ.	90
C. HAYAT STANDARDI ESASININ UYGULAMADAKİ ETKİNLİĞİ VE AKSAYAN YÖNLERİ	92
1. Hayat Standardı Esası- nın Olumlu Yönleri	92
2. Hayat Standardı Esası- nın Aksayan Yönleri	93
II. KALDIRILAN VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN VERGİ KAYBIN- DAKİ FONKKSİYONLARI ÜZERİ- NE GÖRÜŞLER	97
A. SERVET BEYANININ KALDIRILMASININ YARATTIĞI SAKINCALARI.	98
B. GİDER ESASININ KALDIRILMASININ SAKINCALARI	100
III. ÖNERİLER	101
SONUÇ.	107
YARARLANILAN KAYNAKLAR	110

GİRİŞ

Gelir üzerinden alınan vergilerimiz genellikle gerçek gelirin vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Ancak gelişmekte olan ülkelerin çoğunda olduğu gibi ülkemizde de gelir vergisinin hepsini gerçek usulde toplamak olanaksızdır. Bu vergiyi geniş kütlelere yaymak için kaçınılmaz olarak baş vuralan "götürü vergileme" de inceleme ve kendiliğinden denetim teknikleri işlemez. Çünkü vergi götürü ve maktudur(1).

Gerçek gelirin vergilendirilmesinde, mükellefler VUK'nda belirtilen defter ve belgelere istinaden kazançlarını belirlemekte ve ortaya çıkan matrah üzerinden vergilerini ödemektedirler. Başka bir deyişle mükellefin beyanı esas alınarak vergilendirme yapılmaktadır. Bu durum kuşkusuz, mükelleflerin beyanları ile yetinileceği anlamına gelmemektedir. Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar çeşitli şekillerde denetlenebilmektedir. Bunlardan birisi doğrudan defter ve belgeler üzerinde yapılan "vergi incelemesi", diğeri ise otokontrol müesseseleri dediğimiz "vergi güvenlik önlemleri"dir.

(1) Kenan BULUTOĞLU, Türk Vergi Sistemi. Fakülteler Matbaası, 5. Baskı, İstanbul 1976, s.236.

Defter ve belgelerin incelenmesi yolu ile beyan edilen kazancın doğru olup olmadığının denetlenmesi ancak % 3 oranında(2) gerçekleştirilebilmektedir. Her ne kadar son on yıl içinde defterdarlıklara bağlı gelir kontrolörlerinin de devreye girmesiyle inceleme elemanlarının sayısında bir artış olmuşsa da, mükelleflerin sayılarındaki artış oransal olarak daha fazla bir yükseliş göstermiştir(3).

Günümüz devletlerini, sosyal devlet olma ve gittikçe artan görevlerini gerçekleştirme zorunlulukları, mali yapılarını güçlendirmeye yöneltmiştir. Mali yapının güçlenmesi daha çok vergi sisteminin işleyişine bağlı bulunmaktadır. Kamu harcamaları harcının günden güne büyümesi, kaynakların sınırlılığı, devleti, vergi uygulaması ile ilgili sorunlar üzerinde esaslı olarak durmak zorunda bırakmaktadır. Bu sorunların en önemlilerinden birkaçı da; vergi hasılatı, vergi adaleti, sosyal ve ekonomik yapı üzerinde

(2) Salih ŞANVER, "Vergi Güvenlik Önlemleri-Türkiye'deki Uygulaması". Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Entitüsü Yayınları: 1, İstanbul, 1980, s.84.

(3) Halil NADAROĞLU, "Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri". Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İ.İ.T.İ.A. Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları: 1, İstanbul, 1980, s.74.

olumsuz şekilde etkili olan, "vergi kaçakçılığı" olup, devletin gösterdiği uğraşının büyüklüğüne göre önemi artmakta veya azalmaktadır.

Toplumun ekonomik, sosyal, psikolojik ve kültürel yapısının ve var olan hukuksal ortamın büyük ölçüde etkili olduğu bu sorun ile savaşmak; günümüzün hemen hemen her ülkesinin başlıca uğraşısı durumundadır. Ortaya çıkan bu olumsuz etkilerin giderilebilmesi için, kaynağı ne olursa olsun vergi kayıplarının en az düzeye indirilmesi gerekir. Bu amaçla devlet; örgütünün düzenli çalışabilmesi, vatandaşları çağdaş ve uygar hizmetlerin götürülebilmesi ve sosyal adaletin sağlanabilmesi için, zaman zaman ekonomik önlemler almakta ve bunun yanında vergi denetimi, vergi kanunlarında yer alan oto-kontrol müesseseleri vasıtasıyla vergi kayıplarını önlemeye çalışmaktadır.

Yukarıda belirttiğimiz gibi, son yıllarda mükelleflerin sayısındaki artışa karşılık, vergi inceleme elemanlarının azlığı, oto-kontrol araçları olan vergi güvenlik önlemlerinin önemini artırmıştır. Bu nedenle konu "Yüksek Lisans Tezi" olarak ele alınmıştır.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümü, "Vergi Güvenlik Önlemlerinin Ortaya Çıkış Nedenleri" olup; alt başlıklarda vergi kayıpları, vergi kayıplarını önleme yolları ve vergi güvenlik önlemlerinin gerekliliği üzerinde durulmuştur.

"Vergi Güvenlik Önlemleri" başlığını taşıyan ikinci bölümde vergi güvenlik önlemlerinin tarihsel gelişimi anlatılarak, uygulanmakta olan güvenlik önlemleri üzerinde gerekli görülen açıklamalara ve uygulama esaslarına yer verilmiştir. Tarihsel gelişimde 1950 yılı başlangıç olarak alınmıştır. Bunun nedeni; Cumhuriyet döneminde 1950-1959 yıllarının, vergi reformlarının gerçekleştirildiği bir atılım dönemi(4) olarak kabul edilmesidir. Hazırlıkları 1949 yılında başlayan 5421 sayılı "Gelir Vergisi Kanunu" ve Vergi Usul Kanunu 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe girmiş, vergi Güvenlik önlemleri de bu kanunlarla vergi hukukumuzda girmiştir. 1950 yılından önceki dönemde kayda değer bir vergi güvenlik önlemine rastlanmamıştır.

"Türk Vergi Sisteminde Uygulanan Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi ve Öneriler" bölümünde ise uygulanan vergi güvenlik önlemlerinin ne derecede etkili oldukları ve söz konusu güvenlik önlemlerinin aksayan yönlerinde durulmuştur. Bu arada kaldırılan güvenlik önlemlerinin vergi kaybındaki etkileri tartışılmaya çalışılmıştır. Sisteme dahil edilmesi gerekli bazı yeniliklere öneriler başlığı altında değinilmiştir.

Sonuç bölümünde ise çalışmamız özetlenerek genel bir değerlendirme yapılmıştır.

(4) Selahattin TUNCEL, Vergi Uygulamaları. Ar Basım Yayın ve Dağıtım A.Ş. Güryay Matbaası, İstanbul, 1983, s.35.

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN
ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

I. VERGİ KAYIPLARI SORUNU

Ülkemizde Cumhuriyetin kuruluşundan beri yani, 62 yıldır vergi kayıpları sorunu güncelliğini korumaktadır. Vergi kaçakçılığı verginin bulunduğu her yerde tüm dünyayı ilgilendiren bir olaydır. Yüksek oranlı bir vergi kaçağı verginin yatırımları harekete geçirici değerini azaltır ve vergi gelirlerinin tahsilat durumunu etkiler, ayrıca makro ekonomik göstergeler üzerinde yapay hatalar meydana getirir(5).

Bu olumsuz etkileri ortadan kaldırmak için devlet; zaman zaman ekonomik önlemler almakta, bunun yanında vergi denetimi -doğrudan bir mücadele aracı olmamakla birlikte- vergi istisna ve muafiyetleri, indirimler, vergi iade tedbirleri, teşvikler ve verginin açıklanması gibi önlemlerle vergi kayıplarını önlemeye çalışmaktadır.]

Ülkemizde büyük bir vergi kaybı bulunmakta ve bu vergi kaybı daha çok, mükelleflerin isteyerek yaptıkları

(5) Serhai RICHUPAN, "Vergi Kaçakçılığının Ölçülmesi".

Çeviren: Emin Taylan, Vergi Dünyası, Sayı: 44, Nisan 1985, s.29.

Zirai kazanç sahiplerinin ödedikleri vergi ücretlilerin ödediği ortalama vergiden 58-60 kat daha düşüktür. Örneğin 1973 yılında 37.000 zirai gelir mükellefi 251 milyon lira vergi ödemiştir.

Yıllık beyanname ile gelirini bildiren 1.536.830 mükelleften % 86'sı 1979 yılında asgari ücretin yıllık tutarının altında gelir beyan etmiştir. Gerçek usulde vergi veren mükelleflerden 1.039.380'i ya hiç gelir beyan etmemiş ya da 25 bin liranın altında gelir göstermiştir(9).

Ticari kazanç sahipleri, serbest meslek erbabı ve gerçek usulde kazancını tesbit eden zirai gelir mükelleflerinin faaliyetlerini tümüyle kapsayacak bir kayıt ve belge düzeni sağlanamamıştır. İşlemlerin büyük bir çoğunluğu kayıt dışı kaldığından mükelleflere vergi ödeme alışkanlığını kazandırma çabaları başarısız kalmıştır.

Belirtilen olumsuz gelişmeler ve başarısızlıklar büyük ölçüde vergi kaybına yol açmıştır. Hesap Uzmanları Kurulunca Gelir ve Kurumlar Vergisi beyannameleri ile ilgili olarak yapılan incelemelerin üç yıllık sonuçlarını sayısal olarak incelediğimizde bu kaybın boyutları görülebilir. 1978, 1979 ve 1980 yıllarına ait incelenen beyanname sayısı, incelenen matrah miktarı, bulunan fark ve fark yüzdeleri Tablo I de verilmiştir.

(9) ŞAFAK, s.243.

(10) Mehmet E. PALAMUT, "Gelir Dağılımı ve Vergileme", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Mayıs 1985, s.61.

gi gelirlerindeki kayıp ve sızmaların önlenip, bunların azami sosyal faydayı sağlayacak biçimde kullanılmaları mümkün olamamaktadır(15). Bu hus^{us}lar vergilemedeki etkinliğin olmamasından kaynaklanmaktadır. Vergilemede etkinlik kavramı için bkz(16).

Vergi kayıplarının büyük boyutlara ulaşmasının diğer bir nedeni de "Yeminli Mali Müşavirlik ve Muhasebe Uzmanlığı'nın yasalaşmamış olması ve muhasebe mesleğinin örgütlenmesini tamamlamamış olmasıdır.]]

Ülkemizde, işletmelerin bir kısmında sağlıklı muhasebe sisteminin bulunmadığı bir gerçektir(17). Bu nedenle, işletmelerin maliyet verileri ile mali tablolarındaki bilgiler kuşku ile karşılanmaktadır. İşletmelerin muhasebe verilerinin bu özelliklerinden dolayı; yerli firmalarımız yabancı şirketler ve uluslararası kuruluşlarla yaptıkları faaliyetlerinde muhasebe verilerinin doğruluğunu ve güvenilirliğini güvence altına almak için yabancı denetim şirketlerine denetim raporu hazırlatma zorunluluğu ile karşı karşıya kalmaktadır.

Maliye ve Gümrük Bakanlığınca yapılan bir araştırma, vergi denetiminin etkili bir şekilde yapılamadığına işaret etmektedir. Bu araştırma sonuçlarına göre, 39 milyon vergi

(15) PALAMUT, s.64.

(16) Vergilemede etkinlik için bkz. Mehmet E. PALAMUT, "Gelir Dağılımı ve Vergileme", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Mayıs 1985, s.64.

(17) Yüksel Koç YALKIN, "Katma Değer Vergisi ve Yeminli Muhasebe Uzmanlığı". Çözüm Dergisi, Mart 1985, s.48.

mükellefi için 1600 denetçi bulunduğu, özellikle Gelir Vergisinde vergi kaçırma oranı 25 yıl önce % 50 civarında iken, son yıllarda artış göstererek, 1980'de rekor düzeye ulaşarak % 281 olmuştur. Bu oran, 1983 yılında % 241'e düşmüştür(18).

Vergi denetiminin, istenilen boyutlarda devlet ele-manlarınca yürütülememesi, şu anda TBMM Adalet Komisyonu'nda görüşülen "Yeminli ve Serbest Mali Müşavirlik Yasa Tasarısı"nın önemini daha da artırmaktadır.

Vergi kaçakçılığının önlenmesi, ya da en azından asgari düzeye indirilmesi sağlıklı bir belge düzeninin kurulabilmesine bağlıdır. Bu aşamada özellikle perakende satışların belgelendirilmesi gerekmektedir. Perakende satışlar belgelendirildiği ölçüde toptan satışlar da otokontrol zincirinin bir halkası olarak belgelendirilebilecektir. Bu uygulamayı gerçekleştirmek için 1.7.1985 tarihinden itibaren kullanımı zorunlu hale gelen Yazar Kasalar (Ödeme kaydedici cihaz) vergi kaybını asgari düzeye indirmek için alınan en önemli önlemlerden biridir(19).

Devlet ayrıca, öteden beri vergi kayıplarının ortaya çıkarılması konusunda vatandaşların yardımlarını istemek

(18) YALKIN, s.48.

(19) Nalan GÜNEŞ, "Yazar Kasa Uygulaması". Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Mart 1985, s.39.

zorunda kalmış ve bunun sonucu olarak da 1925 yılından bu yana vergi kayıplarının yetkili makamlara haber verilmesini özendirme ve ödüllendirmeye çalışmıştır.

Ülkemizde devamlı vergilerden gizli kalmış olanları haber verme yoluyla delilleriyle açıklayanlara, hazinenin bu sayede aldığı vergi ve misil cezalarından 26.12.1931 gün ve 1905 Sayılı Kanun hükümleri uyarınca bir pey verilmekte ve buna da "İhbar İkramesi" denilmektedir(20).

Vergi kayıplarının ortaya çıkarılması için devletin aldığı çeşitli tedbirlerin yanında vatandaşlara da önemli ölçüde görevler düşmektedir. Çünkü, gizlenen her liranın bir kısmı da öğrendiği vergi hızla olayını yetkili makamlara haber vermeyen vatandaşların dolaylı olarak cebinden çıkmaktadır. Ayrıca bu durum devletin vatandaşlara sunmak zorunda olduğu hizmetleri de aksatmaktadır(21).

Haber vermenin, vergi kayıplarına neden olanlar üzerindeki caydırıcılık fonksiyonu büyüktür.

Buna rağmen ülkemiz kamuoyunda haber verenin bu hareketi olumlu karşılanmamakta ve ahlâk dışı olarak nitelen-

(20) Necati DURMUŞ, Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık ve Kaçakçılığı Haber Verme İkramesi, Olgaç Matbaası, Ankara, 1982, s.18.

(21) DURMUŞ, s.12.

dirilebilmektedir.} Oysaki bugün ülkemizde vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uyma konusunda gösterdikleri davranışları nazara alınırsa saklanmış bir vergiyi ortaya çıkaran ihbarın bir vatanseverlik olduğu anlaşılabılır.

Ancak sorumsuz ve asılsız ihbarların cezalandırılması gerekir. Bu bakımdan hem asılsız ihbarda bulunan muhbirin cezalandırılması ve hem de asılsız ihbar karşısında dürüst mükelleflerin korunması için V.U.K.'nın 142. maddesinin son fıkrasıyla, "ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin adını bildirmeye mecburdur" hükmü getirilmiştir.

II. VERGİ KAYIPLARINI ÖNLEME YOLLARI

Mükelleflerin her zaman için gerçeği yansıtan beyanlarda bulunmalarını sanmak bir noktada safdillik olur(22). Bu bakımdan beyanların ilke olarak doğruluğunun denetlenmesi gerektiğini önceki konumuzda da vurgulamıştık. Yukarıdaki açıklamalarımız ve Tablo 2'deki rakamlar durumu az da olsa gözler önüne sermektedir. Bu amaçla dolaysız ve

(22) Selahattin TUNCER, Vergi Uygulamaları. Ar Basım Yayın ve Dağıtım A.Ş., 4. Baskı, Güryay Matbaası, Ankara, 1983, s.182.

dolaylı denetim yoluyla Gelir Vergisi Kanunu içindeki vergi gelirleri güvence altına alınmıştır. Bunların içinde önemli bir yeri olan ve çalışmamızın temelini oluşturan Vergi Güvenlik Önlemlerinden başka, aşağıdaki hususlar da vergi kayıplarını en az düzeye indirmek bakımından büyük önem arz etmektedirler.

A. DOLAYSIZ DENETİM - VERGİ İNCELEMESİ

Vergi alacağını güvence altına alacak en önemli yol, kuşkusuz vergi incelemesidir. Vergi incelemesi ile; mükelleflerce verilen beyannamelerin, özel yetiştirilmiş vergi ve muhasebe elemanlarınca dolaysız olarak denetimi yapılır. VUK'muzun 134-141. maddeleri Vergi İncelemeleri başlığı altında dolaysız denetimin ilkelerini belirlemiştir. Vergi İncelemesi, bir uzmanlık işidir, uzun bir eğitim ve deney ister. Bunun yanında vakit alıcı, maliyetli ve yükümlü bakımından da külfetli bir iştir(23).

VUK'nun 134. maddesinde verilen geniş tanımlamaya göre vergi incelemesi; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır.

Ancak, sadece Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin sayısının iki milyona ulaştığı günümüzde, vergi

(23) BULUTOĞLU, s.236.

inceleme elemanı sayısının 1600 civarında olması göz önüne alınırsa, vergi incelemesinin ne denli olanaksız bir uygulama olduğu ortaya çıkar(24). Yıllardır vergi incelemesi oranının % 3'ü aşmadığını giriş yazımızda da belirtmiştik. Son yıllarda bu oran % 1'lere kadar düşmüştür(25).

Kanun koyucu dolaysız vergi denetiminin azlığı ve yetersizliği karşısında başka önlemler almak zorunda kalmıştır.

B. OTO-KONTROL MÜESSESESİ

Mükellefler arasındaki çıkar çelişkisi Gelir Vergisinde doğal bir denetim sağlar. Oto-kontrol gelir vergisinin yapısında gizli bir özellik ve denetim yöntemidir. Bir mükellefin geliri, diğer mükellefin gideri (harcaması) olduğundan, bu durum mükellefleri sürekli belge almaya ve vermeye zorlar (Bilhassa ücretlilere vergi iadesi uygulaması belge alış verişini daha da artırmıştır). Mal alan bir tüccar, bunu defterine alış kaydedeceğinden, satıcıdan fatura isteyecektir. Aynı şekilde gider yapan bir mükellef bunu gelirden düşeceği için, karşı taraftan belge talep edecektir. Bu zincirleme istekler vergide otomatik kontrolü sağlayacaktır.)

(24) GÜNEŞ, s.39.

(25) GÜNEŞ, s.39.

Fakat Türkiye'de Gelir Vergisinin bütün iktisadi faaliyetleri ve gelir sahiplerini kapsayan bir yaygınlıkta olmayışı, karşılıklı denetim mekânizmasının işleyişine engel olmaktadır. İşletmelerde muhasebe düzeni ve örgütünün zayıflığı da belge alış verişini ve dolayısıyla vergi düsrüstlüğünü azaltmaktadır(26). Bu nedenlerle uygulamada oto-kontrol müessesesi tam ve kesintisiz çalışmamaktadır.

Batı ülkelerinde olduğu gibi ülkemizde de vergi işlemlerini bilgisayarla yürütecek bir bilgi-işlem merkezinin Ankara'da kurulması için gerekli çalışmalar yapılmıştır. Bunun için 13 Ocak 1981 gün ve 17244 sayılı Resmi Gazetede "Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Elektronik Bilgi-İşlem Merkezi Kuruluş ve Görev yönetmeliği" yayınlanmış ve gerekli hazırlıklar tamamlanmıştır.

Bu tür modern yöntemler oto-kontrolü destekler niteliktedir. Fakat uygulamada her şeyin oto-kontrolle tamamlanması mümkün değildir. İşte bu bakımdan (Vergi Güvenlik Önlemleri dolaysız vergi incelemelerinin ve oto-kontrolün yetersiz kaldığı durumlarda, bu denetim yöntemlerini destekler nitelikte ve vergi gelirlerini devlet açısından güvence altına alan önlemler olmaktadır.)

(26) BULUTOĞLU, s.237.

C. VERGİLERİN AÇIKLAMASI

Vergi Hukukumuzda "Vergi Mahremiyeti"(vergi gizliliği) olduğundan aslında verginin açıklanması yasaktır. VUK'nun 5. maddesi vergi mahremiyetini şöyle tanımlamaktadır:

"Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellef ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine müteallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lâzım gelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerine veya üçüncü şahısların nef'ine (yararına) kullanamazlar.

- i. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar,
- ii. Vergi mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- iii. Vergi kanunlarına göre kurulan komisyonlarda görevli olanlar,
- iv. Vergi işlerinde kullanılan bilirkişiler.

Bu yasak yukarıda yazılı kimseler görevlerinden ayrılırsalar dahi devam eder."

Vergilerin açıklanması bu maddeye eklenen bir bölüm ile yapılmış olmasına rağmen yine de vergi mahremiyeti

ile çelişki halinde bir müessese sayılabilir(27).

Vergi kaybının önlenmesini amaç tutan bir güvenlik önlemi de vergilerin açıklanması ve ilanıdır. Çeşitli yabancı ülkelerde de uygulama alanı bulan bu usûl, 26.6.1964 yılında kabul edilen 484 sayılı kanunla VUK'nun vergi mahremiyetine ilişkin 5. maddesine eklenmiştir.

"Böylece yükümlülere karşı ihbar yolunun işleme imkânları artırılarak mükellefler dürüst bildirimde bulunmak için ruhi bir baskı altına alınmak istenmiştir."(28)

VUK'nun 5. maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları 31.12.1980 gün ve 2365 sayılı kanunla yeniden değiştirilmiş ve vergilerin açıklanması ilkesine bir de "Vergi Levhası" eklenmiştir.

Vergilerin ilanı ile ilgili eskiye nazaran getirilen yeniliklerle ilgili yasa maddesi şöyledir:

"Gelir Vergisi mükellefleri (götürü usûlde vergilendirilen mükellefler dahil) ile sermaye şirketleri her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi matrahlarını gösteren levhayı merkezine, şubelerine, satış mağazalarına iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca

(27) TUNCER, s.183.

(28) BULUTOĞLU, s.247.

okunup görülecek şekilde asmak zorundadırlar. İlân ve levhalara ilişkin diğer hususlar Maliye Bakanlığınca belli edilir.

Açıklanan bu bilgiler ele alınarak mükelleflerin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüz edilemez. Aksine hareket edenler hakkında Türk Ceza Kanunu'nun 480, 481, ve 482. maddelerindeki cezalar üç misli olarak hükmolunur."

Maliye Bakanlığı, 19.2.1981 tarih ve 17256 sayılı Resmi Gazete'de yayamlanan 142 seri nolu VUK Genel Tebliği ile vergi levhalarının şekil ve ebatları ile içeriğinde bulunması gereken bilgileri göstermiştir.

[Vergilerin açıklanması eski hali ile etkili bir denetim aracı olmaktan çıkmıştı. Fakat vergi açıklamasının vergi levhası ile birlikte yeni bir yöntemle bağlanması, ağır bir ceza uygulaması ile sağlanmasının uygulamada iyi ve etkili olacağını kestirmek zor değildir.

D. YAZAR KASALAR

Vergi kayıp ve kaçakçılığının önlenebilmesi, öncelikle perakende satışların belgelendirilmesine bağlı bir olaydır. Perakende satışların tümünün veya büyük bir kısmının belgelendirilmesi, geriye yansıyacak ve bunların da toptancıya ya da imalatçılardan belge almalarını sağlayabilecektir(29).

(29) GÜNEŞ, s.46.

(Kanun koyucu geçtiğimiz dönemde, belge alış-verişi alışkanlığını kazandırabilmek amacıyla, "Ücretlilere Vergi İadesi" uygulamasını başlatmış ve bu uygulama önemli ölçüde başarılı olmuştur.) Maliye ve Gümrük Bakanı 1986 yılında vergi iade kapsamının daha da genişletilerek buna çiftçilerin, ticari kazançları nedeniyle Gelir Vergisi'ne tabi olanların ve serbest meslek erbabının da dahil edileceklerini açıklamıştır.

Bu açıklamalar da gösteriyor ki vergi iadesi uygulaması sonucu her tüketicinin bir nevi vergi inceleme elemanı hüviyetine büründüğü kanaati yaygınlık kazanmaktadır.

(Yazar kasa uygulaması bu alanda atılmış daha ileri bir adımdır.) Bununla ilgili uygulamayı başlatan kanun 15 Aralık 1984 tarih ve 18606 sayılı Resmi Gazete'de, buna ilişkin I Seri no'lu tebliğ de 9.2.1985 tarih ve 18661 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. Buna göre yazar kasa uygulaması 1.7.1985 tarihinde başlamak üzere kademeli olarak uygulanacak ve 1.1.1989 tarihinden itibaren de 15 milyon liranın altında geliri olan tüm tacirler tarafından kullanılması mecburi olacaktır.

/ Her şeye rağmen yazar kasa uygulamasının etkinliği bukasanın kullanılmasına bağlıdır. Yazar kasanın tuşlarına basılmadan, açıktan para alındığı durumlarda yapılabilecek çok fazla bir şey yoktur. Burada asıl sorumluluk tüketiciye düşmektedir. Kişilerin belge isteme alışkanlığını edinmele-

rini teşvik edici nitelikte olan vergi iadesi uygulamasından, tüm tüketicilerin yararlandırılmaları için yasal düzenlemelerin yapılması uygulamada etkinliği artırır(30).

III. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN GEREKLİLİĞİ

/ Tüm mükelleflerin vergi ödemenin yasal bir ödev olduğu bilincine sahip olması, -devletin bu konuyu önemle ele alması koşulu ile- zamanla ve belli bir düzeyde belki sağlanabilir. Ancak, vergi yükümlülerinin en iyi niyetle hareket ettikleri varsayımı altında dahi, kendilerine düşen vergi payının adil olduğuna inanmaları ve inandırılmaları genel olarak çok güç bir olaydır. Çünkü, vergide adalet prensibi gereğince, vergi yasalarının benimsediği adaleti sağlamaya ilişkin ölçüler ile yükümlülerin kendi akıl ve vicdanlarına göre adil saydıkları ölçüler çoğu kez birbirinden çok farklı olabilir. Vergi yükü açısından devamlı olarak vergi yasalarının tespit ettiği miktar, yükümlünün kendi akıl ve vicdanına göre tespit edeceği vergi miktarından genellikle daha fazladır. Kendi vicdani ölçülerine göre ödediği vergiyi adil, hatta fazla bulan bazı yükümlüler yasaların öngördüğü ölçülerle pek ilgilenmeye gerek duymamaktadırlar. Yükümlülerin yanlış da olsa her

(30) GÜNEŞ, s.46.

zaman için vicdanlarının sesine kulak verdiklerini var-
saymak, hiç olmazsa çok iyimser bir davranıştır. Bununla
birlikte mükelleflerin tamamına kötü ve şüpheli bir devra-
nısla bakmak da akılcı bir tutum değildir. Elbette dürüstçe
vergisini beyan edip ödeyen mükelleflerimiz de vardır. Ancak
bunların sayısı çok azdır(31). Çoğunluk yasalara aykırı
olduğunu bile bile bilinçli bir şekilde vergiden kaçmak
ve vergi ödememek gayreti içindedir. Nitekim günlük alış-
verişlerimizde alıcı tarafından istenmedikçe fatura kesen
satıcıların sayısı pek azdır(32).

Bu nedenlerle mükelleflerin bildirimlerinin doğru-
luğunun sağlanması konusunda kendiliğinden ya da kısa yol-
dan etkili olacak usüller konmaktadır. Bunlardan birincisi,
"Vergi Kayıplarını Önleme Yolları" başlığı altında açık-
ladığımız yükümlüler arası "Otokontrol Müessesesi", ikin-
cisi ise "Vergi Güvenlik Tedbirleri" dediğimiz ispat kül-
fetini yükümlüye aktaran ve üçüncü şahısların sahip olduk-
ları delillerin maliyeye geçmesini sağlayan usüllerdir(33).

Vergi tekniği açısından da, özellikle matrahların
saptanmasına ilişkin yönü bakımından vergi güvenlik önlem-

(31) NADAROĞLU, s.68.

(32) Murat KOĞACIOĞLU, "Belgeleme Sorunu Çözüldü mü?".
Mali Sorunları Çözüm Dergisi, Mayıs 1985, s.19.

(33) BULUTOĞLU, s.236.

leri ayrı bir önem taşır. Vergi borcunun hesaplanmasına esas teşkil eden matrahlar genel olarak iki şekilde hesaplanmaktadır.

i. Vergi alacaklısı olan idare tarafından bizzat saptanması (İdarece takdir usûlü).

ii, Vergi borçlusu olan yükümlü tarafından saptanıp, idareye beyan edilmesi (Beyan usûlü).

Çağımızda, özellikle 1930 yılından bu yana vergilemeye esas teşkil eden matrahların yükümlü tarafından tesbit edilip beyan edilmesi yöntemi giderek yaygınlaşmış ve günümüzde, matrahların idare tarafından doğrudan saptanması adeta istisnai ve beyan usûlünün boşluklarını doldurmaya yarayan bir yöntem haline gelmiştir(34).

Bugün de Türk Vergi Sistemine dahil vergilerin tamamına yakın bir bölümü temelde yükümlünün beyanına dayanan vergilerden oluşmaktadır. Beyan usûlünün yaygınlaştırılması sonucunda, mükelleflerin işe başlama, terk ve sair ekonomik faaliyetlerini rahatlıkla takip edebilecek; iyi çalışabilen kadroya sahip bir vergi idaresi işbaşında olduğu sürece, mükelleflerin sayısında giderek bir artma olabilir.

Aksi takdirde tersi bir durum da olabilir. Yalnızca

(34) NADAROĞLU, s.69.

yıllık beyanname veren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerinin sayısı 2 milyon civarındadır(35). Bu artışta her ne kadar ekonomik gelişmenin, nüfus artışının vb. faktörlerin de rolü varsa da, bunun asıl nedeni vergileme tekniğinde beyan esasının giderek tek yöntem haline gelmesidir(36).

Esası yükümlünün beyanına dayanan ve yükümlü sayısının milyonlara ulaştığı bir vergileme düzeninde, idarenin bu beyanların doğruluğunu kontrol etmesi hem hakkı, hem de görevidir.

Devletin varlığını devam ettirebilmesi için yapması gereken hizmetlerin bir maliyeti vardır. Bu maliyetlerin finansmanına yasaların koyduğu esaslar dahilinde katılmak herkes için bir zorunluluktur. İdare Anayasadan doğan bu hakkını kullanmak zorundadır.

İdare ayrıca, kamu harcamaları yükünün adil bir şekilde dağılabilmesi için de etkin bir kontrolü gerçekleştirmelidir. Bu yönü ile beyanların doğruluğunu kontrol etmek idare için bir görevdir. Aksi takdirde yasalara saygılı olduklarından, yasalardaki boşlukları bilemediklerinden veya ücretliler gibi isteseler de vergiden kaçma olanağı

(35) GÜNEŞ, s.39.

(36) NADAROĞLU, s.70.

bulamayanlar, vergi kaçırانlar karşısında haksızlığa uğramış olacaklardır. Çünkü, devlet, kamusal yükten kendi paylarına düşeni ödemekten kaçانların finansman açığını, kaçamak noktası bulamayanları daha da zorlayarak kapatmak zorundadır.

(Vergilemede güvenliği sağlamanın en emin yolu, kuşkusuz yükümlülerin tüm beyanlarının doğruluğunun, teker teker kontrol edilmesidir. Ülkemizde bir yandan eleman yetersizliği diğer taraftan beyannameli mükellef sayısının hızla artması yüzünden mevcut beyannemelerin ancak % 3'ü incelenebilmektedir. Nitekim bu oran hiçbir zaman % 4'ü aşmamıştır(37). Bu nedenlerle vergi güvenlik önlemleri gereklidir.

(37) NADAROĞLU, s.70.

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ

I. T Ü R K G E L İ R V E R G İ S İ S İ S T E M İ N D E V E R G İ G Ü V E N L İ K Ö N L E M L E R İ

Gelir Vergisi bildirimlerinin doğruluğunun denetimi, vergi incelemesi ile anlaşılır. Vergi incelemesi vakit alıcı, maliyetli ve yükümlü bakımından da külfetli bir iştir. Bu bakımdan bildirimlerin doğruluğunun sağlanması konusunda kısa yoldan etkili olacak yöntemler konmuştur.

Türkiye'de Gelir Vergisi'nin tüm ekonomik faaliyetleri ve gelir sahiplerini kapsayan bir yaygınlıkta olmayışı, karşılıklı denetim mekânizmasının işleyişine engel olmaktadır(38). Mükelleflerin vergi kaçırma eğilimleri eskiye nazaran daha da artmaktadır. Bu durum, yıllık Gelir Vergisi Beyannamelerinin ayrıca birtakım yollardan denetlenmesini zorunlu kılmaktadır.

"Vergi Güvenlik Önlemleri" olarak adlandırılan bu denetim yöntemleri; Ortalama Kâr Hadleri ve Asgari Gayri-safi Hasılat Esası, Gider Esası (2995 sayılı kanunun 4. maddesiyle 27.4.1984 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır), Servet Beyanı Esası (2995 sayılı kanunun 4. maddesiyle

(38) BULUTOĞLU, s.236.

27.4.1984 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.), Asgari Zirai Kazanç ve Asgari Zirai Vergi Esası ve Hayat Standardı Esası'dır. Bu önlemlerin herbirisinin uygulaması ve etkinliği farklı özellikler taşımaktadır(39).

Vergi güvenlik önlemleri, kamu yararına doğmuş olan vergi alacağının, bir başka deyişle, mükellefin gerçek usulde beyan etmiş olduğu vergi borcunun, verginin doğmuş olduğu konunun tamamından olup, olmadığını anlamaya yarayan, denetim yönünden pratik ve maliyeti az önlemlerdir(40).

Gelir vergisi sistemimizde yer alan başlıca vergi güvenlik önlemlerini tarihsel gelişim sırasına göre kısaca tanıyalım.

A. ORTALAMA KÂR HADLERİ VE ASGARİ GAYRİSAFİ HASILAT ESASI

1. T a r i h s e l G e l i ş i m

i. İlkadî "Asgari kâr haddi esası" olan bu müessesenin bağlı bulunduğu ilk hükümlere 1.1.1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 98.

(39) Şükrü KIZILOĞ, Gelir Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri. Ankara, 1983, s.441.

(40) Kayhan ARMAĞAN, "Vergi Güvencesi Tedbirleri". İktisat Fakültesi Dergisi, Sayı: 133, İstanbul, 1975, s.14.

maddesinde rastlıyoruz. Adı geçen madde^{de}, gayrisafi kazançlar ortalama kâr hadlerine göre düşük olduğunda kazanç ve gelirin takdir komisyonunca saptanacağı yazılı idi.

Türkiye'de vergi güvenlik önlemlerinin rasyonel temellerinin 1950 yılında 5432 sayılı Vergi Usûl Kanunu ile atıldığını söyleyebiliriz. "Ortalama kâr haddi esası", "gider esası" ile birlikte vergi hukukumuzda ilk kez 1950 vergi reformu ile birlikte girmiş ve bu yılın başından itibaren elde edilen gelirlere uygulanmaya başlanmıştır. 5432 sayılı kanunun 42, 43 ve 44. maddelerinde ortalama kâr haddi esasının bağlı bulunduğu hükümler yer almıştır. Müessese bu haliyle 31.12.1960 tarihine kadar on yıl süreyle hemen hemen hiçbir etkisi olmadan uygulanmıştır. O kadar ki, doğan tüm uyumsuzluklar malî kaza mercilerinde mükellef lehine karara bağlanmış, inceleme sonucunda ve takdir yoluyla saptanan matrahlar üzerinden idarece salınan vergiler tamamıyla terkin edilmiştir(41).

ii. 31 Aralık 1960 tarihinde kabul edilen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda (Md. 111, 112) hemen hemen aynı esaslar korunmuş, yalnızca % 50 oranından fazla perakende satışı olanlar bu hükme tabi tutulmuştur. Buna paralel olarak Vergi Usul Kanununda (Md. 42, 43, 44) yapılan oldukça

(41) KIZILOĞ, s.38.

radikal değişikliklere göre, kâr haddini saptayan komisyonun başkanlığına Defterdar getirilmiş ve 2 yıl yerine 3 yıl için kâr haddi saptanacağı hükme bağlanmıştır. Kazancın düşüklüğü yine inceleme bonucuna bağlı kalmak suretiyle saptandığı ve bu nedenle, belirli sayıda mükellefi ingilendirdiği için, maddelerin bu yeni biçimi de etkin bir uygulamaya olanak vermeden 1 Ocak 1961 tarihinden 31 Aralık 1962 tarihine kadar ancak uygulanmıştır.

iii. 19 Aralık 1963 gün ve 202 Sayılı Kanun ortalama kâr haddi esasına, 1963 takvim yılı başından itibaren uygulanmak üzere bazı yenilikler getirmiştir. Bu yenilikler;

- Ortalama kâr hadlerinin safi kazanç göre hesap edilmesindeki güçlükler ve eşitsizlikler göz önüne alınarak 111. maddenin 1. fıkrasında sözü edilen safi kazanç yerine 193 sayılı kanundan önceki şeklinde olduğu gibi, gayrisafi kazanç esasına göre ortalama kâr hadlerinin saptanması ve bu kâr hadlerinin mükellefin bildirdiği gayrisafi kazançlarla kıyaslanması esası kabul edilmiştir.

- Kâr hadlerinin; perakendecilerde, perakende satılan emtiaya göre tayin edilmesi ve oranın da perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması yoluna gidilmiştir.

- Perakendecilerle imalatçılar dışında kalanlar daha önce ikiye ayrılarak "otel, pansiyon ve duhûliye ile

qirilen
yerlerde" iş hasılatı; diğerlerinde işletme giderleri esas alınmıştır. 202 sayılı kanunda bu ayırım kaldırılmış ve bütün bu nevi hizmet işletmeleri için "işletme giderleri" esas tutulmuştur(42).

- Perakende satış, "Satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındakilere satılmasıdır" şeklinde tanımlanmıştır.

Açıklamalardan da anlaşılabilirceği gibi, yeni hükümlerde 1950 yılından beri uygulanagelen önemli iki esasta değişiklik yapmamış, kâr hadlerinin açık bir şekilde düşüklük göstermesi nedenlerinin inceleme ile saptanması ve saptanan oranlar dahilinde matrahın komisyon vasıtasıyla takdir edilmesi prensiplerine dokunulmamıştır.

iv. Üçüncü aşamada sayılanların dışındaki tüm değişiklikler 202 sayılı kanunun değişik 2. maddesine göre 1963 takvim yılı başından itibaren uygulanacaktı. Ancak henüz uygulama yapılmadan 26.6.1964 gün ve 484 ve 485 Sayılı Kanunlarla ortalama kâr haddi esaslı bir bakıma otokontrol sistemine işlerlik kazandırmak amacıyla yeniden değiştirildi. Müessese bu biçimi ile eskisine kıyasla daha büyük bir mükellef kitlesini etkisi altında bırakmaktadır.

(42) Bu sisteme göre saptanan işletme giderlerinin neler olduğu 30.11.1963 gün ve 11569 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Yeni uygulamanın özelliklerini şöyle sıralamak mümkündür:

- Ne oranda olursa olsun, perakende satışı bulunan tüm tüccar ve imalatçıların bu kısım satışlarına ortalama kâr haddi esası uygulanacaktır.

- İdarece belirlenecek vergi matrahı ile beyan olunan matrah arasındaki düşüklüğün nedenlerinin saptanması için mükellef nezdinde inceleme yapılmasına, düşüklük nedenlerinin bu inceleme sırasında araştırılmasına gerek yoktur. Bunlar vergi beyannameleri ile verilen tamamlayıcı bilgilere göre vergi dairesince saptanacaktır.

- Takdir Komisyonundan ayrıca karar almaya gerek kalmamıştır.

- Hesap edilen bu vergilere ayrıca ceza uygulanmayacaktır.

- Mükelleflerin düşüklük nedenlerini açıklarken ileri sürdükleri belge ve kanıtlar vergi dairelerinde kurulu komisyonlarda incelendikten sonra karara varılacaktır. Sadece ortalama kâr hadleri ile ilgili başvuruları karara bağlamak için büyük illerin vergi dairelerinde uzlaşma komisyonları kurulması kararlaştırılmıştır.

- 1.000 TL.'dan az matrah farkları için bu esasa göre vergi tarh edilmeyecektir.

- Tüccarlar için ayrı, esnaf ve sanatkâr için il ve

ilçeler itibarıyla ayrı ortalama kâr hadleri cetvelleri düzenlenecektir.

v. Dördüncü aşamada sayılanlara ek olarak 27.12.1980 tarih 2361 sayılı yasa ile bu önemli denetim aracı yeniden köklü bir değişikliğe uğramış ve kendi arasında ikiye bölünmüştür. Bunlar vergi güvenlik önlemleri içinde önemli bir yeri olan "ortalama kâr haddi" ile yasaya yeniden giren "asgari gayrisafi hasılat esası" dır.

2. G ü n ü m ü z d e O r t a l a m a K â r H a d d i v e A s g a r i G a y r i s a f i H a s ı l a t E s a s ı

Gelir Vergisinin ilk uygulanmaya başlandığı zamandan beri (1.1.1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı GVK) var olan ortalama kâr haddi esası, 26.6.1964 tarih ve 484, 485 sayılı kanunlarla değişikliğe uğramıştı. Bu önemli denetim aracı 2361 Sayılı Yasa ile tekrar temelli bir değişikliğe daha uğramış ve kendi içinde ikiye bölünmüştür. Bunlar vergi güvenlik önlemleri içinde önemli bir yeri olan "Ortalama kâr haddi" ile yasaya yeniden giren "Asgari gayrisafi hasılat" esasıdır.

Ancak 5.1.1983 tarih ve 2574 sayılı Yasa ile asgari gayrisafi hasılat yönteminde bir değişiklik yapılmış ve Maliye Bakanlığına iş kollarını ve meslek gruplarını belirlemek yetkisi verilmiştir. 1981 ve 1982 yılları için

Maliye Bakanlığı bu derece ve kademeleri tespit ve ilan edememiş ve maddenin uygulaması askıda kalmıştır. Bunun üzerinden bir yıl bile geçmeden 31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı Kanun ile GVK'nun 111. maddesini yeniden değiştirmek zorunda kalmış ve Ortalama Kâr Hadleri ile asgari gayrisafi hasılat esaslarını ilk şekline döndürmüştür.

Kanun koyucu bir kısım ticaret erbabının vergiye tabi kazançlarının, önceden saptanan yasal ölçüler ve kâr oranlarına göre denetlenmesi ve yıllık kazanç bildirimlerinin bu ölçüler esas alınarak idarece düzeltilmesi ilkesini benimsemiş ve buna göre yeni bir vergi güvenlik önlemi getirmiştir. İşte bu, ta baştan beri perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların, eğlence ve istirahat yeri işletenlerin, her türlü nakliye işi ile meşgul olanların gayrisafi kazançlarına bir kontrol aracı olarak ortalama kâr haddi başlıklı bir denetim yöntemi uygulanmıştır.

a. Ortalama Kâr Haddi Esası

Ortalama kâr haddi esası, vergicilik alanında güvenliği sağlamaya yarayan bir müessesedir. Özellikle hasılatlarının kavranması güç ve olanaksız olan bazı faaliyet ve ticaret türlerinde beyan edilen hasılatın doğruluk derecesinin araştırılması, ticari belgeler üzerinde her zaman tam olarak sağlanamamaktadır. Ortalama kâr haddi esası ile bu amacın bir dereceye kadar tahmin edilmesi, hem de mükel-

lefler üzerinde psikolojik etki yaparak bir oto-kontrol aracı fonksiyonunu yerine getirmesi amaçlanmıştır.

Ortalama kâr haddi esasının Alman Gelir Vergisi Yasasındaki güvenlik önlemlerinden esinlendiğini söyleyebiliriz. Almanya'da nitelikleri itibariyle Türkiye'dekine benzeyen fakat farklı özellikler arzeden önlemler şunlardır(43):

i. Yol gösterici oranlar yöntemi: Daha çok tecrübeye ve tahmine dayanan bir usüldür. Vergi dairelerinin uzun bir zaman sürecinde edindiği çeşitli deneyimlere dayanılarak aynı dalda faaliyet gösteren mükellef grupları arasında yaptığı incelemeler sonucu ortaya çıkan kâr oranları olup, daha önce gizli tutulurken sonraları yapılan değişikliklerle bizdeki uygulama gibi bastırılıp, ilgililere dağıtılmıştır.

ii. Ortalama oranlar yöntemi: Bir yönetmelikle tespit edilen bu oranlar, ticari, zirai ve mesleki kazanç sahipleri ile gayrimenkul sermaye iradı elde edenlerin defter ve belgeleri ibraz edecek durumda olamamaları halinde uygulanmakta ve mükellefin ilgili yıl gelirleri tespit edilmektedir.

iii. Anahtar rakamlar: Hesap uzmanlarınca, vergi

(43) KIZILOĞ, s.35-36.

incelemesi sırasında mükelleflerin beyan ettiği kazançları kıyaslamak için tespit edilen oranlardır.

aa. Ortalama Kâr Haddi Esası Nedir ?

Yükümlüce bildirilen ticari kazancın, ortalama kâr oranlarına göre bulunan kazançla karşılaştırılması bu esasın temelini teşkil eder.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun, Ortalama Kâr Haddi ile ilgili 111. maddesinin (2772 sayılı kanunun 14. maddesi ile değişen şekli) Ortalama Kâr Haddi ile ilgili olan hükmü şöyledir:

"Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gösterdikleri gayrisafi kazançlar, Vergi Usul Kanununa göre tespit olunun ortalama kâr hadlerinin perakende satılan emtianın maliyet bedeline uygulanması suretiyle bulunacak miktarlara göre düşük olduğu takdirde, beyan edilen kazançlar yerine, bu suretle bulunan miktarlar ikmalen vergi tarhına esas alınır. Perakende satıştan maksat; satışı yapılan madde veya malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır."

Yeni yasanın uygulamada getirdiği değişiklikleri şöyle sıralamak mümkündür.

i. Eski uygulamada mükellefler, kazançlarındaki düşüklük nedenlerini beyannameleri ile birlikte yazılı

şekilde açıklıyabiliyorlardı. Bunu yapmayanlar vergi dairesince açıklama yapmaya davet olunuyor, yaptıkları açıklama ve sundukları belgeler vergi dairesi müdürü ve vergi dairesinin ilgili memuru ve Ticaret Odası temsilcisinden kurulu üç kişilik bir komisyonca inceleniyor ve mükellefin açıklamaları kabul edilmezse, kabul edilmeyen kısım üzerinden ikmalen vergi tarhına gidiliyordu. Yeni yasa ile bu üç kişilik özel komisyon ortadan kaldırılmıştır.

ii. Eskisinden farklı olarak birinci fıkrada perakende satış tanımlanmıştır. Buna göre "satışı yapılan madde ve malzemenin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılması" na perakende satış denmiştir. Başka bir deyimle perakende satış tüketiciye yapılan satış olmaktadır.

iii. Son uygulamaya göre vergi daireleri, perakende satış yapan müesseselerin, beyan ettikleri gayrisafi kazancı ortalama kâr hadlerine göre düşük buldukları takdirde mükelleften izahatta bulunmasını talep edecekler, mükellefin verdiği izahat yeterli olmaz ve süresi içinde cevap vermezse vergi dairesi ikmalen vergi tarhiyatına gidebilecektir.

iv. Eski uygulamada bulunan fark üzerinden salınacak verginin cezasız olması ilkesi benimsenmesine rağmen, yeni uygulama ile, idarenin hesapladığı ile bildirilen matrah arasındaki fark üzerinden tarh edilecek vergiye, vergi

tutarı esas alınarak VUK'nun da yazılı ağır kusur ve kusur cezası kesilecektir(44).

v. Ortalama kâr hadlerini saptayan ve kuruluş biçimleri ve yöntemleri VUK'nun 42. maddesinde gösterilen il merkezlerindeki komisyonların "seçilmiş" üye sayısı dörtten ikiye indirilmiş; buna karşılık daireyi temsil eden üye sayısı birden üçe çıkarılmıştır.

vi. Maliye Bakanlığının yayımladığı 147 seri nolu VUK Genel tebliği ile ortalama kâr haddi ile gider esasına göre tarh edilen vergiler için büyük illerde "Özel Uzlaşma Komisyonları" kurulmasını öngörmüştür. Bu komisyonlar vergi dairesi müdürünün başkanlığında defterdarlıkça görevlendirilecek bir kontrol memuru ile aynı vergi dairesinden bir memurun katılması ile oluşacaktır. Ortalama kâr haddi esasına göre yapılacak tarhiyatta, uzlaşma talepleri miktarla kayıtlı olmaksızın bu komisyonlara yapılacaktır. Bu komisyonlar ilgili vergi dairesi içinde görev yapacaktır.

bb. Ortalama Kâr Hadleri Esasına Tabi Olan ve Olmayan İşler

i. Ortalama kâr hadlerine tabi olan işler: 193 Sayılı G.V.K.'nun (2772 sayılı kanunun 14. maddesiyle

(44) Selahattin TUNCER, Vergi Uygulamaları. 4. Baskı, Ar Dağıtım ve Yayın A.Ş., 1983, s.186.

değişik) 111. maddesinde, ortalama kâr haddine tabi olan iş türleri genel olarak belirtilmiştir. Anılan maddeye göre; kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçılar, ortalama kâr haddine tabidir(45).

ii. Ortalama kâr haddi esasına tabi olmayan işler: Genel olarak ticari kazançların dışındaki kazançlar, (ziraai, serbest meslek, ücret, menkul, gayrimenkul, sair kazanç ve iratlar, ile toptan satışlar ortalama kâr haddi esasına tabi değildir. Ticari geliri olan mükelleflerden de kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçılar dışındakiler, ortalama kâr haddine tabi değildir.

Yukarıdaki açıklamaya göre ticari kazanç elde ettikleri halde, ortalama kar haddi esasına tabi olmayan iş nevilerini şu şekilde sıralayabiliriz:

- . Komisyoncular (sebze, meyve, emlak, nakliye vb.)
- . Kuru temizleyiciler,
- . Ev, arsa, daire, dükkan alım satımı yapanlar veya inşa edip satanlar.
- . Badanacılar, boyacılar,
- . Kalaycılar,

(45) "Satılan maddelerin imalatı kullanılması halinde bu satışlar toptan satış olarak kabul edilir ve ortalama kâr haddine tabi olmaz." Maliye Bakanlığı Muktezası, Tarih: 13.8.1982, S.: 2282504-805/64980.

- . Kaportacılar,
- . Kaynakçılar,
- . Hizmet İşletmeleri ile taşıma işleri ile uğraşan-
lar(46).
- . Tamirciler,
- . Fotoğrafçılar(47).
- .Reklam ve yayın işi yapanlar.

Ortalama kâr hadleri çizelgesinde bir iş koluna ait nispet bulunmaması halinde benzeri iş kollarına nispet kıyasıyla uygulanamaz ve o iş ortalama kâr hadlerine tabi tutulamaz(48).

(46) Bunlar asgari gayrisafi hasılat esasına tabidir.

(47) Ortalama kâr haddi cetvelinde herhangi bir oran saptanmamış olan bu iş kolu hakkında, Danıştay'ca "Yalnız fotoğrafçılık işi ile uğraşıp, fotoğraf malzeme ve makine-lerinin satışı ile uğraşmayanlar, ortalama kâr haddi esasına tabi değildir". şeklinde karar vermiştir.(Dn. 4. dai. 10.2.1976 gün ve Esas no: 1975/2588, Karar No:1976/274). Uğraş konusu film çeviren firmalar ile her türlü fotoğraf imal ve satışı yapanlar da ortalama kâr hadleri esasına tabi değildir.(Dn. 13.D. 20.5.1976 gün ve Esas No:1975/2291, Karar No: 1976/1702, Dn. 4. D. 30.12.1975 Gün ve Esas No: 1975/2082, Karar No: 1975/3566).

(48) Maliye Bakanlığına baş vuran bir limited şirket ile ilgili olarak, bakanlıkça, şirketin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilen 24.11.1978 gün ve 228504, 591/83078 sayılı yazıda, "Uğraş konuları itibarıyla ortalama kâr haddi cetvelinde kâr oranı belirlenmeyen mükellefler hakkında, ortalama kâr haddi esasına göre bir işlem yapılmasının mümkün olmadığı, bu nedenle, dosyanın işleminden kaldırılması" gerektiği bildirilmiştir.

cc. Ortalama Kâr Hadlerinin Tespit Şekli

Ortalama kâr hadleri; Maliye ve Gümrük Bakanlığınca emtia ve iş türlerine göre hazırlanacak cetveller üzerine, il merkezinde o il defterdarının veya mazereti halinde yerine görevlendireceği maliye memurunun başkanlığı altında gelir müdürü ve vergi dairesi müdürü olmak üzere üç memur üye ile tüccarlar için il merkezindeki ticaret odalarının, esnaf ve sanatkârlar için kanunla kurulan esnaf dernekleri birliğince, birlik yoksa esnaf ve sanatkâr teşekküllerince, odaların, birlik ve teşekküllerin bulunmadığı yerlerde il merkezindeki belediyelerce seçilecek iki kişiden kurulan özel bir komisyon tarafından ilçeler itibariyle gayrisafi kazanca göre ayrı ayrı tayin olunur. Bu teşekküllerce belli edilecek üyeler bir asıl bir yedek olmak üzere seçilir. Üyelerin komisyon başkanının talebi üzerine bir ay içinde seçilememesi durumunda, üyeler komisyon başkanının teklifi üzerine vali tarafından seçilir. Şu kadar ki merkez ilçesi dışındaki mükelleflere ait ortalama kâr hadlerinin tespitinde, il merkezinden seçilmiş olan üyelere birinin yerine o ilçelerden aynı mahiyetteki teşekküller tarafından seçilmiş olan bir üye toplantılara katılır.

Ortalama kâr hadlerinin tayininde nazara alınacak esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca hazırlanacak bir yönetmelikle belirtilir.

Komisyon, defterdarın yazılı isteği tarihinden başlayarak üç ay içinde tardir işini tamamlar, gerek görülen yerlerde ve hallerde bu süre bir yıla kadar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca uzatılabilir(VUK. md. 42).

İl merkezinde birden fazla gelir ve vergi dairesi müdürünün bulunduğu yerlerde, defterdarca bunlardan biri ortalama kâr hadleri komisyonunda görevlendirilir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Kanunun 5. maddesiyle değişik 42. maddesine göre, merkez ilçesi dışındaki mükelleflere ait ortalama kâr hadlerinin tespiti, il merkezinden seçilmiş üyelerden birisi yerine o ilçenin aynı mahiyetteki kuruluşlarınca seçilmiş olan bir üyenin komisyon çalışmalarına katılacağı belirtilmiştir. Bu üye varsa mesleki teşekkül, yoksa ilçe belediyesince seçilmiş bir kişi olacaktır.

İl merkezinde birden fazla gelir vergi dairesinin bulunduğu yerlerde defterdarca merkez gelir vergi daireleri müdürleri arasından görevlendirilecek bir müdürün özel komisyon çalışmalarına katılması gerekmektedir(49).

Ortalama kâr hadleri cetvelleri düzenlenmelerini izleyen ay içinde Maliye ve Gümrük Bakanlığı Ortalama Kâr

(49) 15.9.1982 gün ve 2282504-869 sayılı Maliye Bakanlığı Muktezası.

Hadleri Merkez Komisyonunca incelenerek hatalı ve eksik bulunanlar ile bölgeler arası uygunluk göstermeyenler gerekçeli olarak ilgili komisyonlara geri gönderilip, düzeltilir. Düzeltilen cetveller üzerinde de son incelemelerini yapan merkez komisyonu ortalama kâr hadlerinin kesin miktarını tayin eder.

Kesinleşen cetveller mahallerine tebliğ olunarak, hem vergi dairelerinde asılarak bir ay süreyle, hem de ayrıca Resmi Gazete'de ilân olunur.

Ortalama Kâr Hadleri Merkez Komisyonu, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Müsteşarının başkanlığında, Gelirler Genel Müdürü, ilgili Genel Müdür Baş Yardımcısı veya bunların tayin edeceği kimselerle Türkiye Ticaret Odaları, Sanayi Odaları ve Ticaret Borsaları Birliğinin iki temsilcisinden kurulur. Bu komisyon üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanıp, oy çokluğu ile karar alır. Oyların eşit olması halinde başkanın bulunduğu taraf çoğunluk sayılır.

b. Asgari Gayrisafi Hasılat Esası

aa. Asgari Gayrisafi Hasılat Esası Nedir ?

GVK'nun 111. maddesi eskiden perakende ticaret erbabı ile eğlence ve istirahat yerleri işletenler arasında bir ayırım yapmıyordu. Yeni 2574 ve 2772 Sayılı Yasalar perakende satış yapan müesseseleri eskisi gibi ortalama

kâr haddi yönetimine bağlı bırakırken, hizmet işletmeleri ve taşıma işleri ile uğraşanlar için, bunların yapılarına uygun yeni bir denetim yöntemi geliştirmiştir. Bunun adına uygulamada "Asgari Gayrisafi Hasılat Esası" denir.

bb. Asgari Gayrisafi Hasılat Esası Kimlere Uygulanır

Asgari Gayrisafi Hasılat Esası'nı düzenleyen 31.12. 1982 tarih ve 2772 sayılı Yasanın ilgili hükmü şöyledir:

"Otel, moğel, tatil köyü, pansiyon, bar, pavyon, dansing, gazino, lokanta, kahvehane, kırbahçesi, plaj, hamam, kuaför salonu, erkek berberi, güzellik salonları, tamirhaneler ve emsali hizmet işletmeleri sahiplerinin ve her nevi taşıma işi ile uğraşanların gösterdikleri gayrisafi hasılat, inceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitler esas alınarak hesaplanacak gayrisafi hasılatata göre düşük olduğutakdirde; beyan olunan gayrisafi hasılat yerine, bu suretle tespit edilerek asgari gayrisafi hasılat vergi tarhına esas tutulur. Şu kadar ki, bu suretle bulunacak safi kazanç, mükelleflerce tevsik edilen mutad giderler toplamının % 20'sinden düşük olduğu takdirde, vergi tarhına esas alınacak miktar, bu giderler toplamının % 20'sidir."

Uygulamada şu hususlar önem arz etmektedir:

i. GVK'nun 111. maddesinin 2. fıkrasındaki sıralamada " ve emsali hizmet işletmeleri" denildiğine göre

nitelikleri bakımından bu işletmelere benzerlikleri sapta-
nanlar da asgari gayrisafi hasılat esasına göre denetlene-
bileceklerdir.

ii. Bu tür hizmet işletmeleri sahipleri ile taşıma işleri yapanların gösterdikleri gayrisafi hasılat yani gör-
dükleri hizmet ya da yaptıkları taşıma işleri dolayısıyla aldıkları bedellerin yıllık toplamı inceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitler esas alınarak hesaplanacak gayrisafi hasılatı göre düşük olduğu takdirde, beyan olu-
nan gayrisafi hasılat yerine bu suretle tespit edilecek asgari gayrisafi hasılat vergi tarhına esas tutulacaktır. Ancak bu suretle bulunacak safi kazanç, mükelleflerce tev-
sik edilen mutad giderler toplamının % 20'sinden düşük ol-
duğu takdirde, vergi tarhına esas alınacak miktar, bu gi-
derler toplamının % 20'sidir." denilmektedir.

Madde metninde hizmet işletmelerinin tamamı sayıl-
mamış "Emsali hizmet işletmeleri" denilmek suretiyle kap-
sam geniş tutulmuştur. Ayrıca tamirciler de tek tek belir-
tilmemiş sadece "Tamirciler" denilmek suretiyle, tüm tamir-
ciler asgari gayrisafi hasılat esasının kapsamına alınmış-
tır.

cc. Asgari Gayrisafi Hasılat Esasının Tespit Şekli

Asgari gayrisafi hasılatın tespit şeklinin 2574 sa-
yıllı yasa şu şekilde belirlemiştir.

"Yukarıda sözü edilen yıllık gayrisafi hasılat, iş nevierine ve işletmelerin özelliklerine göre 5 derece üzerinden, her derece beş kademe halinde VUK'nun 72. maddesinde yazılı Takdir Komisyonları tarafından her takvim yılı için müteakip yılın sonuna kadar tespit olunur. Mükellefin bu şekilde tespit olunan derece ve kademelerden hangisine gireceği, Maliye Bakanlığınca belirlenecek esaslara göre tespit olunur."

2772 Sayılı Yasa ile bu tür dereceleme ve Maliye Bakanlığı'nca tespit edilecek esaslar tümü ile kaldırılmış ve sisteme işlerlik kazandırılmıştır.

Gerek Ortalama kâr haddi gerekse asgari gayrisafi hasılat esasına göre mükellef için tarhiyata gidilebilmesi için tespit olunacak farkın 10.000 TL.'yı geçmesi gereklidir. Asgari gayrisafi hasalat esasına göre ikmalen tarhiyata gidilebilmesi için yukarıda ortalama kâr haddi için sayılan hususlar asgari gayrisafi hasılat için de geçerlidir.

Ortalama kâr hadleri ve asgari gayrisafi hasılat esası kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlidir. Gelir Vergisi Kanunu içindeki geçici madde ortalama kâr haddi esası ile asgari gayrisafi hasılat esasının 1981 Mart ayı içinde verilecek Gelir Vergisi Beyannamelerinde gösterilecek kazançlara da uygulanacağını belirtmiştir.

Uygulamada en büyük anlaşmazlık ortalama kâr hadlerinin uygulamasına esas olacak maliyet bedeli ile asgari gayrisafi hasılat esasında yeniden getirilen giderlerin ayırımında ortaya çıkacaktır. Çünkü bu kavramlara tam bir açıklık getirilmemiştir.

B. GİDER ESASI

1. T a r i h s e l G e l i ş i m

Alman Gelir Vergisinde yer alan fakat uygulama alanı pek dar tutulan "tüketime göre vergileme" usûlü, Türk Vergi mevzuatına "Gider Esası" olarak girmiştir(50/a).

1.1.1950 tarihinde yürürlüğe giren 5421 Sayılı ilk Türk Gelir Vergisi Kanununda Ortalama kâr haddi ile birlikte gider esası da yer almıştı. Söz konusu kanunun 99. maddesi "Gider Esası" başlığını taşıyordu. Adı geçen madde; mükelleflerin beyan ettikleri gelirler, yaşama seviyesinin gerektirdiği devamlı giderlerine göre düşük olduğunda, kazanç ve gelirlerinin takdir komisyonunca saptanacağı hükmünü içeriyordu.

Uygulamada iyi sonuçlar vermediği için 26.4.1964 yılında kabul edilen kanunla yeni bir düzenlemeye gidilmiş ise de yine arzulanan sonuçlar sağlanamadığı için 27 Aralık 1980 tarih ve 2361 sayılı yasa ile gider esasında bazı yeni değişiklikler daha yapılmıştır.

Bu konuda, GVK'muzun 113. maddesinin getirdiği temel düşünce şuydu:

Mükelleflerin gelirleri ile gider ve harcamaları arasında fonksiyonel bir ilişki vardır. Eğer mükellef gelirini gizlemişse bu gizleme harcamalar sırasında ortaya çıkacaktır. Gelir bildirimi ile beraber yapılacak bir gider-harcama bildirimi bu gizlemeyi meydana çıkaracaktır.

Bazan mükelleflerin, bir dönem içinde gelirlerine oranla daha fazla gider yaptıklarının anlaşılması ve fazla harcamanın gelir dışındaki kaynaklardan karşılandığının kanıtlanamaması halinde, gelir beyanının gerçeğe uymadığı sonucuna varılabilir.

GVK'nunda gider esası ile ilgili başlıca hükümler 91 ve 113. maddelerde yer almıştı. Söz konusu maddenin üçüncü fıkrasında, tam mükellefiyete tabi olanların yıllık beyannamelerinde gösterecekleri gider bildirimlerinin şu kalemlerden oluşacağı belirtilmişti:

- . İşyeri dışında kalan yerler için ödenen kira,
- . Sayfiye giderleri,
- . Özel otomobil ve sair kara, su, hava taşıtları ve bunların takribi giderleri,
- . Hizmetçi, mürebbiye, şoför ve bahçıvan gibi özel hizmetlerde çalıştırılanların sayısı ve bunların takribi giderleri.

- . Öğrenim giderleri,
- . Geçim, aydınlatma, ısıtma giderleri vb.

ayrıca bildirilecektir.

Buna karşılık 113. maddenin değişik birinci fıkrasında şu hüküm yer almıştı: "Mükelleflerce yıllık beyanname gösterilen veya vergi incelemeleri sırasında tespit olunan gelir, mükelleflerce bildirilen veya vergi incelemeleri sırasında maddi delillere istinaden tespit olunan 91. maddeye göre beyanı mecburi giderlerden düşük bulunduğu ve bu düşüklük miktarı 10.000 TL.'yı aştığı takdirde, aşan miktarın tamamı, beyannamenin ilgili bulunduğu dönem içinde elde edilmiş ve vergisi ödenmemiş gelir sayılır ve bu miktar üzerinden vergi tarh olunur".

Madde hükmünden de anlaşıldığı gibi fark 10.000 lirayı aşarsa tamamı gelir sayılarak matraha eklenmesi ve verginin buna göre cezalı olarak tarh olunması hükme bağlanmıştır. Bu ceza kusur, ağır kusur, veya kaçakçılık olabiliyordu.

En son VUK'nun değiştirilen 3. maddesi ile, vergi ile ilgili olayları kanıtlamada kanuni ve maddi delil sisteminden serbest delil sistemine geçilmiştir. GVK'nun 113. maddesi gereğince mükellefin gelir ve harcamaları arasındaki farkları, mükellef tarafından inceleme sırasında inandırıcı şekilde açıklanamazsa, bu takdirde takdir komisyonu

giderleri (ve harcamaları), her türlü araç ve gerece örneğin geçinme endekslerine başvurarak saptayabiliyordu.

Mükellefler uygulamada gelirleri ile harcamaları arasında mantıkî bir denge kurarak, gelir ile gider arasındaki dengeyi sağlıyorlardı. Bu nedenle gider esasının etkisiz kaldığını gören kanun koyucu 31.12.1982 tarihinde yürürlüğe giren 2772 sayılı Kanunla GVK'na eklediği mükerrer 116. madde ile "Hayat Standardı Esası"nı getirmiştir.

Gider Esası en son olarak 1983 Takvim yılı kazançlarının beyan edildiği 1984 yılında uygulanmıştır.

2. G ü n ü m ü z d e G i d e r E s a s ı

27.4.1984 tarihinde yürürlüğe giren 2995 sayılı Kanunun 4. maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır(50).

(50) Gider Esasının yürürlükten kaldırılması: 2995 Sayılı Kanunun 4. maddesiyle Gelir Vergisi Kanununda gider esasını düzenleyen 113. madde, kanunun yayımı tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Bu sebeple, yıllık beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler bundan sonra gider bildiriminde bulunmayacaklardır. Diğer taraftan, 2995 sayılı kanunun 5. maddesiyle, GVK'na eklenen geçici 22. madde hükmüne göre, mükellefler hakkında gider esasına dayanılarak geçmişe yönelik inceleme ve tarhiyat yapılamayacak, mükellefin geçmiş vergilendirme dönemine ait gider beyanları vergi incelemelerinde ve takdir işlemlerinde veri olarak kullanılmayacaktır. (17.5.1984 tarih ve 18404 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Maliye ve Gümrük Bakanlığı 141 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinden alınmıştır.)

C. SERVET BEYANI ESASI

Servet, gelirin harcanmayıp, dondurulmuş bir kısmıdır. Başka bir tanıma göre servet, bireyin tasarrufları ile türlü nedenlerle bireylere aktarılan fonların toplamından oluşmaktadır(51). Bu bakımdan gelirle servet arasında sıkı bir fonksiyonel ilişki vardır. Servetten hareketle gelire, gelirden hareketle servete ulaşmak mümkündür. Kanun koyucu bu fonksiyonel ilişkiden hareketle, geliri servet beyanı, ile denetleme ve geliri elde etmeye çalışmıştır.

Servet beyanı uygulamasında, mükellefler sahip oldukları servet unsurlarını Gelir Vergisi beyannamesi ekinde bildiriyorlardı. Yetkili inceleme elemanları da, bildirilen gelir ve servetleri karşılaştırarak belli dönemler içindeki servet akışlarının kaynaklarını araştırıp, gizlenmiş gelirler varsa bunları meydana çıkarıp vergileme temeline dayanıyordu(52). Servet Beyanının diğer güvenlik önlemlerinden önemli bir farkı buydu.

Servet beyanı müessesesi ile, iki dönem arasındaki servet artışından hareket ederek, o dönem içinde beyan edilen gelirin gerçeğe uygunluk derecesi, başka bir

(51) Fethi HEPER, Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi. Eskişehir İ.T.İ.A. Yayınları, No: 246/166, s.171.

(52) KIZILOĞ, s.478.

anlatımla, vergi dışı bırakılan gelir ya da gelir kısmının bulunup bulunmadığı araştırılmak isteniyordu.

Vergi Hukukumuzda Gelir Vergisi, 5421 sayılı kanunla 1.1.1950 yılında yürürlüğe konulmuştur. Bu kanun tasarrısında beyan edilen gelirlerin servet beyanı yöntemi ile denetlenmesi öngörülmüş, ancak servet beyanının uygulanmasının mükelleflerde uyandıracağı kuşkuların tedirginliğe dönüşeceği ve bazı tepkilere yol açacağı düşüncesiyle tasarrıdan çıkarılmıştır(53).

1950-1960 yılları arasındaki on yıllık uygulama süresi içinde, kaçakçılığın önlenmesi için kanunda sıklıkla değişiklikler yapılmış, ağır cezalar konulmuşsa da vergi güvenliği sağlanıp, kaçakçılık önlenememiştir. İlk Gelir Vergisi kanununda tarım kazançlarının da vergi dışı kalması, vergi kayıplarının başlıca nedenlerinin, servet beyanının uygulanmayışı ve tarım kazançlarının vergi dışı bırakılması gösterilmiştir(54).

1960 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu kaldırılarak yerine 31.12.1960 günü kabul edilen ve 1.1.1961

(53) Recep TURGAY, "Servet Beyanında Yeni Düzenleme".

İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi,
Yıl: 5, Sayı: 15, Şubat 1979-1, s.39.

(54) TURGAY, s.39.

günü yürürlüğe giren 193 sayılı Kanun getirilmiştir. 193 sayılı kanunun 114, 115, 116'ıncı maddeleri bu müesseseyi vergi hukukumuzda getirmiştir.

Gelir Vergisi Sistemimizde bir güvenlik önlemi olarak yer almış olan servet beyanı müessesesinin benzerine başka ülkelerde de rastlanmaktadır.

Kıt'a Avrupası Ülkeleri gelir vergisi beyannameleriyle birlikte servet beyannamesi de almak suretiyle, gelirlerin servetlerdeki artışla kontrolünü hedef tutan bazı uygulamalar yapmaktadırlar. Bunlardaki uygulama dönem başı ve sonu servet kıyaslaması yapılarak servetteki artış, dönem için beyan edilen vergi matrahından fazla çıkarsa ve mükellef tarafından farklılık izah edilemezse, fark beyan edilmemiş gelir olarak ikmalen vergi salınmasına esas alınmaktadır(55).

Türkiye'de son aşamadaki servet beyanı uygulamasına bakıldığında Kıta Avrupasındaki uygulama ile bir benzerlik içinde olduğunu görürüz. Farklı yönü ise bizdeki uygulamanın yaygın olmayıp, sadece Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi veren gerçek kişiler servet beyanı mükellefi sayılmalıdır idi.

(55) Adnan Başer KAFAOĞLU, "Servet Beyanı Müessesesinin Mahiyeti, İşleyişi ve Tasarıda Öngörülen Yeni Önlemlerin Değerlendirilmesi", Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İİTİA Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları: 1, s.139.

1. T a r i h s e l G e l i Ő i m

i. Vergi sistemimize giren "Servet Beyanı" ile Gelir Vergisi Mükelleflerinden ilk kez 1960 Takvim yılı sonu itibariyle düzenlenmiş servet beyanları alınmıştır.

Servet Beyanı daha ilk yılında kendinden beklenen otokontrol aracı olma fonksiyonunu büyük ölçüde göstermiş ve 1960 yılındaki ekonomik durgunluğa karşın, 1961 yılı mart ayında beyan olunan 1961 yılı takvim yılı gelirleri, 1959 takvim yılı gelirlerine rağmen beklenmedik bir artış kaydetmiştir.

ii. Servet beyanı esasının uygulanması ile birlikte, bu müesseseye yönelik eleştiri ve direnmeler giderek artmaya başlamıştır. Hatta mükelleflerden yeni bir "Varlık Vergisi" alınacağı kuşkularının yanı sıra, ötedenberi vergi kaçırmaya alışmış olanların bu yeni denetim aracından korkmaları, yapılan eleştiri ve direnmelerin kaynağını oluşturmuştur. Asıl hedef servet beyanının kaldırılması idi. Ancak bunda başarılı olamayanlar, hiç olmazsa 1960 Takvim yılı sonu itibariyle verilen bildirimlerin çeşitli korku ve etkiler altında verildiği ve gerçek durumu yansıtmadığı gerekçesi ile söz konusu beyanların bir defaya mahsus değiştirilmesini istemişlerdir. Buna bağlı olarak 15.2.1963 tarihinde kabul edilen 177 sayılı "Servet Beyannamelerinin İadesi ve Yeni Servet Beyannameleri Alınması Hakkında Kanun" ile servet beyannamelerinin değiştiril-

rilmesi kabul edilmiştir. Bunun sonucu olarak 31.12.1960 günündeki servet durumlarını gösteren bildirimler mükelleflerden yeniden istenmeyerek, daha önce yapılmış beyanların değiştirilmesine de olanak tanınmıştır(56).

iii. 28 Şubat 1963 gün ve 202 sayılı Kanun çıkartılarak GVK'nun 115. maddesine bir fıkra eklenmiştir. 202 Sayılı Kanun'un 58. maddesiyle eklenen bu fıkra, "Mükelleflerce yapılmış servet beyanları, ilk defa servet beyanamesi vermeye mecbur oldukları yıldan önceki devrelerle ilgili hiçbir muameleye mesnet teşkil etmez" hükmü ile eski devrin hesaplarını aklayıp, kapatmıştır(57).

iv. GVK'nun 114. maddesinin 2361 sayılı kanunla değiştirilmesi sonucu, gayrisafi tutarı 120.000 TL.'yi aşan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri de servet beyannamesi vermekle yükümlü kılınmıştır. Adı geçen maddeye eklenen bir bent ile de, servet beyanlarını incelemeye yetkili olanların, vergi incelemeleri sırasında gerekli gördükleri takdirde, servet beyanında bulunmak zorunda olmayanlardan da geçmiş iki yıla ilişkin olarak servet beyanında bulunmalarını hükme bağlamıştır.

(56) Vural ERGUN, "Servet Bildirimi ve Türkiye'deki Uygulaması". Maliye Enstitüsü Konferansları, 12. Seri, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 183/26, İstanbul, 1966, s.70-71.

(57) ERGUN, s.71.

Buna bağlı olarak yine 2361 sayılı Kanunla, GVK'nun 115. maddesi de değiştirilmiş ve servet beyannemesine yetkili olanların alanı genişletilmiştir. Buna göre, daha önce sadece Hesap Uzmanı ve Maliye Müfettişlerince incelenen servet beyannamelerinin, bunların muavinlerince de (Hesap Uzmanı ve Maliye Müfettiş Muavinleri) incelenebilmesine olanak tanınmıştır.

2361 sayılı Kanunla yapılan diğer bir değişiklikte, daha önce toplamlarının ayrı ayrı 5.000 TL. 'yı aşmaması durumunda beyanı mükellefin isteğine bırakılan altın, mücevherat, borç ve alacaklara ilişkindir. Yapılan değişiklik sonucu 1981 Takvim yılından itibaren borç ve alacaklara ilişkin hüküm kaldırılmış, altın ve mcevheratın her birinin toplamının ayrı ayrı 50.000 lirayı aşmaması durumunda, bunların beyanı mükellefin isteğine bırakılmıştır.

Daha sonra 5.1.1982 gün ve 2574 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle, "Gelirler Kontrolörleri" de servet beyannamelerini incelemekle yetkili kılınmıştır. Aynı kanunla, tutarı ne olursa olsun geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanların, servet beyanında bulunmayacakları da hükme bağlanmıştır.

v. Servet beyanı ile ilgili son aşama, "Kamu Alacaklarının zel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun"un 12. maddesi ile getirilen yenilik olmuştur. Adı geçen maddede ile servet beyannamelerinin düşük bir vergi ile yenilenmesine olanak sağlanmıştır.

D. ASGARİ ZİRAİ KAZANÇ VE ASGARİ ZİRAİ VERGİ ESASI

1. T a r i h s e l G e l i ş i m

1.1.1961 tarihinde yürürlüğe giren 193 Sayılı bugünkü Gelir Vergisi Kanunu ile tarımsal kazançlar vergi kapsamına alınınca, söz konusu kanunun 112. maddesi ile "Asgari Zirai Kazanç Esası" bir güvenlik önlemi olarak getirilmiştir. Bu düzenleme ilk yıllarda çok etkili olamamış ve şekli bir düzenlemeden öteye gidememiştir(59).

Kanun Koyucu 1964 yılında, tarımsal ortalama kâr hadleri yürürlüğe konulup, komisyonlar kuruluncaya kadar, GVK'nun geçici 10. maddesi içinde "Asgari Zirai Vergi" diye yeni bir güvenlik önlemi daha getirmiş ve Asgari zirai kazanç esası ile birlikte uygulanmasını öngörmüştür.

22. maddede de mükellefler hakkında servet beyanına dayanılarak geçmişe yönelik inceleme ve tarhiyat yapılamayacağı, mükelleflerin geçmiş vergileme dönemlerine ait servet beyanlarında bildirdikleri servet unsurlarının vergi incelemelerinde ve takdir işlemlerinde veri olarak kullanılamıyacağı, servet beyanı esasına dayanılarak mükellefler adına yapılan tarhiyatların terkin edileceği ve bu konuda sürdürülen ihtilaflardan ve incelemelerden vazgeçileceği hükme bağlanmıştır. (Bkz. 17.5.1984 tarih ve 18404 S. '11 Resmi Gazete'de yayınlanan Maliye ve Gümrük Bakanlığı 141 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

(59) Arslan KAYA, "Vergi Hukukumuzda Zirai Kazançlar ve Vergilendirme Esasları". Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Ağustos 1985, s.7.

Daha sonra 2361 sayılı kanunla eskiden Asgari Zirai kazancın tesbitinde önemli bir rol oynayan takdir komisyonları kaldırılmış, yapılan vergi incelemesi ile ikmâlen vergi salınacağı hükme bağlanmıştır. Böylece müessese daha sağlam temellere oturtulmuştur.

2. G ü n ü m ü z d e A s g a r i Z i r a i K a z a n ç v e A s g a r i Z i r a i V e r g i E s a s ı

a. Asgari Zirai Kazanç Esası

Asgari zirai kazanç, ister gerçek usulde ister götürü usulde saptansın, bütün zirai kazançlara uygulanmaktadır. Bu usulün Kurumlar Vergisi Mükelleflerine uygulanıp uygulanmayacağı tartışmalıdır(60). GVK'muzda Asgari Zirai Kazanç Esası 2361 Yasa ile değişik 112. madde ile yeniden düzenlenmiştir. Madde metni şöyledir: "Tarımsal kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabına göre tespit edenlerin beyan ettikleri hasılat ve giderler ile götürü gider usulüne göre tespit edenlerin beyan ettikleri hasılat, VUK uyarınca yapılan ekim sayım beyanları (bu konuda idarece bir inceleme yapılmışsa ayrıca bu inceleme sonuçları) dikkate alınarak, aynı kanunda sözü edilen zirai kazanç

(60) TUNCER, s.193.

ölçüleri esas tutulmak suretiyle hesaplanacak hasılat ve giderlere göre 10.000 TL.'dan fazla bir fark gösterdiği ve bu fark mükellef tarafından haklı sebeplerle izah edilemediği takdirde, bu hasılat ve giderler yerine vergi incelemesi sırasında zirai kazanç ölçülerine göre tespit edilen hasılat ve giderler ikmalen vergi tarhına esas alınır."

Bu madde hükmünden de anlaşılacağı gibi asgari zirai kazanç GVK içinde ticari kazançlar için bir vergi güvenlik önlemi olarak kullanılan, ortalama kâr haddi veya asgari gayrisafi hasılat esaslı yöntemlerine benzemektedir.

Bu yöntemle ikmalen vergi tarhına gidebilmek için farkın 10.000 lirayı geçmesi ve farkın mükellefçe haklı nedenlerle açıklanamaması gerekir. Eğer mükellef bir doğal afet, yangın, hırsızlık ve haşere istilası gibi geçerli nedenler göstererek hasılat düşüklüğünün sebeplerini açıklayabilirse ikmalen vergi tarhına gerek kalmayacaktır.

Asgari Zirai Kazanç yöntemine göre yapılacak tarhiyatta, hasılatın elde edildiği yıl için tespit edilmiş zirai kazanç ölçümleri esas alınacaktır. Zirai kazanç ölçüleri Tablo 3'de verilmiştir.

b. Asgari Zirai Vergi Esası

1964 yılında tarımsal ortalama kâr hadleri yürürlüğe konulup komisyonlar kuruluncaya kadar, GVK'nun geçici 10. maddesi içinde "Asgari Zirai Vergi" diye bir vergi güvenlik

önlemi getirilmiş ve asgari zirai kazanç ile birlikte uygulanması uygun görülmüştür.

Asgari zirai vergi ve asgari zirai kazancın bir arada uygulanıp uygulanamayacağını vergi hukukçuları tartışmış ve sonuçta anlaşmışlardır. Oysa gerçekte asgari zirai kazanç esası yalnızca inceleme elemanı tarafından inceleme yapıldığında uygulama alanı bulmakta; oysa asgari zirai vergi her zirai kazanç mükellefi tarafından dikkate alınması gereken ve kontrolü da vergi dairesi memurları tarafından yapılan bir vergi güvenlik önlemidir. Vergi dairesi, bir zirai mükellefin sahip olduğu zirai varlığına göre, (ağaç sayısı, ekili arazi dönümü, hayvan sayısı gibi) hesapladığı vergiden daha az bir vergi ödememesi için asgari zirai vergiyi dikkate alır.

2361 Sayılı yasanın 77. maddesi ile önce geçici maddeler içindeki asgari zirai vergi, mükerrer 112. madde yapılarak GVK'nun metni içine alınmış, sonra da asgari vergi tutarları yükseltilmiştir.

Çiftçilerin GVK'nun 94. maddesinin 12 numaralı bendi gereğince tevkif yoluyla ödedikleri verginin bu maddeye göre hesaplanacak asgari zirai vergiden az olması halinde, tevkif yoluyla ödenen miktarın, asgari zirai vergi addolunacağı kabul edilmiştir.

Daha sonra 2454 Sayılı yasa ile değiştirilen 12 ve mükerrer 112. madde ile tarım kazançlarında işletme büyüklüğü ve asgari zirai vergi tutarları Tablo 3 de görüldüğü gibi yeniden tesbit edilmiştir.

Tablo 3

Tarım Kazançlarında İşletme Büyüklüğü ve Asgari Tarımsal Vergi Tutar Tablosu

Grup Sıra	Ü r ü n T ü r ü	İşletme Büyüklüğü	Birime Göre Asgari Vergi 2
1	Hububat	310 dönüm	100
2	Bakliyat, afyon, susam, keten, kendir	140 dönüm	200
3	Ayçiçeği	130 dönüm	250
4	Pamuk	50 dönüm	550
5	Çeltik	40 dönüm	550
6	Pançar	50 dönüm	400
7	Patates, soğan, sarmısak	40 dönüm	500
8	Çay (Mahsul verebilecek hale gelmeyen hariç)	20 dönüm	1.000
9	Tütün	50 dönüm	400
10	Sebze	40 dönüm	750
11	Seracılık	1,5 dönüm	10.000
12	Kavun ve Karpuz	50 dönüm	750
13	Fındık (meyve verebilecek hale gelmiş)	60 dönüm	900
14	Bağ ve incir (meyve verebilecek hale gelmiş)	80 dönüm	900
15	Antep fıstığı (meyve verebilecek hale gelmiş)	750 ağaç	100
16	Zeytinlik (meyve verebilecek hale gelmiş)	1200 ağaç	40
17	Narenciye (meyve verebilecek hale gelmiş)	475 ağaç	60
18	Elma (meyve verebilecek hale gelmiş)	700 ağaç	60
19	Muz (Ekili arazinin yüz ölçümü toplamı)	3 dönüm	7.000
20	Kayısı (meyve verebilecek hale gelmiş)	750 ağaç	40
21	Armut, kiraz, vişne, şeftali (meyve verebilecek hale gelmiş)	700 ağaç	50
22	Diğer meyve ve ürün (ekili arazinin yüzölçümü) (meyve ve ürün verebilecek hale gelmeyenler ile palamut hariç)	50 dönüm	600
23	Büyükbaş hayvan (İş hayvanları ile iki yaşından küçük, büyükbaş hayvanlar hariç)	50 adet	200
24	Küçükbaş hayvan (Bir yaşından küçük, küçükbaş hayvanlar ile kümes hayvanları hariç)	250 adet	30

KAYNAK: Bu tablo GVK'nun 2454 sayılı Yasa ile değiştirilen 12 ve mükerrer 112. maddelerinden alınan bilgilere göre düzenlenmiştir.

Açıklama: Küçük çiftçi muafliğinin tayini bakımından, yıl içinde nazara alınacak işletme büyüklüğü ölçülerinde, Ziraî kazançlar Merkez Komisyonunun teklifi üzerine, bu ölçüler bölgeler için, bir yıl uygulanmış olmak kaydıyla, arazi ve ürün türlerine göre % 25 oranını aşmamak üzere arttırmak veya azaltmak suretiyle yeniden tespiti Bakanlar Kurulu yetkili kalmıştır.

Mükerrer 112. madde içinde birim başına asgari ziraat vergi tutarları 24 grup halinde gösterilmiştir. Bu veriler Tablo 3'de gösterilmiştir. Tablo 3'deki tasnif sistematik değildir. Tarım hayvancılık, tarla ve bahçe tarımı (meyvecilik, sebzecilik, çiçekçilik gibi) rastgele yanyana sıralanmıştır.

Ortaklıklarda asgari tarımsal vergi, işletme sahibi ortaklardan hisseleri oranında alınacaktır.

Kanun koyucu mükerrer 112. maddenin sonuna eklendiği bir hükümle "yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su baskını, kuraklık, don, muzur hayvan ve haşarat istilası, dolu, kasırga, hayvanlarda salgın hastalıklar, mantar ve virüs hastalıkları ve bunlara benzer afetler yüzünden ürün ve hayvanların en az üçte birinin kaybedilmesi halinde mükellefin o yıl için tahakkuk etmiş asgari vergisinin tamamı terkin olunur." demekle, bu denetim yöntemine işlerlik ve esneklik kazandırmıştır. Ancak bu yola gidilebilmesi için hasarın varlığı ve zarar derecesinin, mahalli idare heyetleri ile yapılacak soruşturma sonunda tespit olunması gerekmektedir.

112. Mükerrer maddenin getirmiş olduğu asgari tarımsal vergi ile GVK'nun 94. maddesinin 12. bendi içinde yer alan tarımsal ürünlerde % 2-5 vergi kesintisi birbirini ikâme etmektedir. (birbiri yerinedir) Yani ikisi karşılaştırılır; hangisi yüksek ise o geçerli olur. % 2-5 oranındaki

vergi kesintisinin yıllık tutarı asgari tarımsal vergiden yüksek olursa, kesinti yoluyla ödenen tutar, asgari tarımsal vergi sayılacaktır. Bu karşılaştırma kuşkusuz mükellefler arası bir denetim aracı olmaktadır(61).

GVK'nun 121. maddesi gereğince, asgari tarımsal vergiden doğan fazlalığın vergi dairesince mükellefe red ve iade olunmayacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

E. HAYAT STANDARDI ESASI

Gelir Vergisi Kanunu'na 2361 sayılı Kanunla bir vergi güvenlik önlemi olarak getirilmiş bulunan "Hayat Standardı Esası", gerçek usulde gelir vergisine tabi olan ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerini kapsamaktadır.

Ülkemiz vergi sistemine ilk kez 1978 yılında getirilmek istenen, ancak o dönemde yasalaşamayan Hayat Standardı Esası Fransa'da ötedenberi uygulanmakta olan bir vergi güvenlik önlemidir. Bu bakımdan bizde uygulanan Hayat Standardı Esası Fransız Vergi sistemindeki "götürü asgari vergi" (minimum forfaitaire)'den esinlenilerek vergi hukukumuza giren bir güvenlik önlemidir. "Fransa'daki uygulamaya göre, mükellefin yaşama düzeyi ile beyan ettiği gelirleri arasında açık bir oransızlık mevcut ise, bu takdirde vergi

(61) TUNCER, s.194.

mükellefinin yaşayış biçiminin unsurları olan kira, hizmetçi, müstahdem sayısı, otomobil gibi araçlar, bunların mübayaa ve tedarik giderlerine göre götürü gideri saptanmaktadır. Bu göstergelere bir barem uygulanarak bulunacak asgari gelir, vergiye matrah alınmaktadır"(62).

1. T a r i h s e l G e l i ş i m

Hayat Standardı esaslı Türk Gelir Vergisi uygulaması için yeni bir müessese değildir. 1978/1979 yıllarında o dönemin Maliye Bakanı tarafından bu fikir ortaya atılmış ve hazırlanan tasarı meclise gönderilmiş, Bütçe-Plan Karma Komisyonu'nda görüşülmüş ve ağır eleştirilere uğramıştı. Belirli bir çevrenin fikir ve görüşlerini yansıtan ve fazla taraftar bulamayan tasarı geri alınmış ve bir daha gündeme gelmemiştir(63).

Hayat Standardı Esası 31.12.1982 gün ve 2772 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'muza mükerrer 116. madde ile girmiştir.

(62) Selahattin TUNCER, "Hayat Standardı Esası". İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Yıl: 18, S.207, s.5.

(63) TUNCER, s.5.

2. G ü n ü m ü z d e H a y a t S t a n d a r d ı E s a s ı

31.12.1982 tarih ve 2772 sayılı Kanun ile GVK'muza "Hayat Standardı Esası" başlığını taşıyan yeni bir müessese getirilmiştir.

Madde çok uzun olduğu için kolay bir şekilde anlaşılması mümkün bulunmamaktadır. Bu bakımdan Hayat standardı Esasını bazı alt başlıklarda açıklamak gerekmektedir.

a. Hayat Standardı Esasının Niteliği

Hayat standardının niteliği konusunda bazı görüşler bulunmaktadır. Bunlar kısaca şöyle özetlenebilir.

i. Bazı vergi hukukçuları hayat standardının temelini, zarar dahi edilmiş olsa her Gelir Vergisi mükellefinin asgari bir vergi ödemesini zorunlu hale getirdiğinden, vergi yüklerini sosyal sınıflar ve mükellefler arasında adil şekilde dağıttığı esasına dayandırmaktadırlar. Buna karşılık diğer bazı vergi hukukçuları ise, buna itiraz etmekte ve bu müessese ile gelirin gerçekliği ilkesinden uzaklaşıldığını savunmaktadırlar.

ii. Bir görüşe göre de hayat standardı bir otokontrol müessesesi olarak görülmektedir. Diğer bir görüş ise oto-kontrolün burada mevcut olmadığını; bu müesseseyi tam anlamıyla bir vergi güvenlik önlemi olarak düşünmenin yerinde olmayacağını belirtmektedirler.

Gerçekten de hayat standardı tam anlamıyla bir oto kontrol müessesesi değildir. Çünkü burada otokontrol mües-

sesesi işlememektedir. Hayat standardı esasında temel rakamlar götürü vergileme, diğer göstergeler ise oto-kontrol aracı olarak kabul edilebilir.

iii. Hayat standardı esası, mükelleflerin sahibi bulundukları bazı servet unsurları (bunlar dolayısıyla yapılan giderler ve katlanılan gelir kaybı) ve sürdürdükleri hayat düzeyini gösteren belirtilerden - Hayat standardı göstergelerinden - hareketle giderlerinin ve buna bağlı olarak gelirlerinin belli tutarlardan aşağı olamayacağı fikrine dayanmaktadır(64).

Hayat standardı esası bir yerde, mükellefin gelirlerini tüketim ile yakalamayı amaçlamaktadır. Bu yönü ile kaldırılan gider esasına benzerlikler göstermektedir.

Bu bakımdan hayat standardı esası bir vergi güvenlik önlemi olarak kabul edilir. Bir bakıma gerçek gelirlerini beyan etmeyen mükellefleri vergi ödemeye zorlar. Buna bir örnek verecek olursak; Türkiye'de 1981 yılında 1.491.354 Gelir Vergisi beyannamesi verilmiştir. 1980 takvim yılı kazançlarının beyan edildiği 1981 yılında 1.086.000 mükellefin 120 bin liranın altında gelir gösterdiği veya zarar beyanında bulunduğu anlaşılmıştır. Böylece toplam beyannameli Gelir Vergisi mükelleflerinin % 72,9'u ya 120.000 liranın altında bir gelir

(64) Mehmet AKBAY, "Hayat Standardı Esası", Vergi Dünyası, S.19, Mart 1983, s.15.

sağlamış veya zarar etmiştir.

Bu sayısal veriler gösteriyor ki Türkiye'de mükellefler gerçek gelirlerini göstermekten özellikle çekinmektedirler. Bu durumda diğer güvenlik önlemlerinin de tam etkili olmadıkları anlaşıldığından, asgari bir vergi alınma yoluna gidilmiş ve hayat standardı esası kabul edilmiştir.

b. Hayat Standardı Esasının Tanımı

Hayat standardı esası ile mükelleflerin gerçek gelirlerine vergi incelemesi dışında da yaklaşılması imkânı sağlanmaktadır. Bazı mükelleflerin sürdürdükleri hayat düzeyi ile beyan etmiş oldukları gelirin sağlayabileceği hayat düzeyi arasındaki ölçüsüzlüğün giderilmesi hayat standardı uygulaması ile giderilmeye çalışılmaktadır(66). Öte yandan, mükelleflerin sahibi bulundukları servet unsurları ve sürdürdükleri hayat düzeyleri ile beyan ettikleri gelir ve buna bağlı olarak ödedikleri vergiler arasındaki fark, kamu oyunu sürekli rahatsız etmektedir. Bu farkın vergi incelemesi ile kapatılması bilinen nedenlerle yeterli olamamaktadır. Bu bakımdan hayat standardı müessesesi ile bu farklılık giderilmeye çalışılmıştır.

Hayat standardını kısaca şöyle tanımlamak mümkündür:

Gerçek usülde Gelir Vergisine tabi ticari, tarımsal ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri yıllık gelir,

(65) TUNCER, s.4.

(66) AKBAY, s.15.

kanun metninde belirlenen hayat standardı göstergelerine göre hesaplanacak götürü matrahtan düşük olduğu takdirde, bu şekilde tesbit edilecek tutarın vergi tarhiyatında esas alınmasına hayat standardı esası denilmektedir(67/a).

Hayat standardı esası, mükellefin yıllık beyanının yetersiz olduğu durumlarda, bunu dış karinelere göre düzelden ve yükselten götürü bir tarhiyat usulü olmaktadır.

c. Hayat Standardı Esasına Tabi Olacak Mükellefler

Hayat standardı esası, gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olan mükelleflerden; ticari, zirai ve mesleki kazanç elde edenlere uygulanmaktadır. Hayat standardına tabi mükellefleri şu şekilde sıralamak mümkündür.

- İkinci sınıf tacirler (İşletme esasına göre defter tutanlar),
- Birinci sınıf tacirler (Bilanço esasına göre defter tutanlar),
- Gerçek usulde vergilendirilen (İşletme hesabı veya bilanço esasına göre defter tutan) çiftçiler,
- Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı.

i. Hayat standardı esası asgari 187.500 lira olan mükellefler: Birinci sınıf tüccarlar (Bilanço esasına göre defter tutanlar) ile gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı bu gruba girmektedir.

ii. Hayat standardı asgari 140.625 lira olan mükellefler: İkinci sınıf tüccarlar (İşletme esasına göre defter tutanlar ile gerçek usulde vergilendirilen (İşletme hesabı veya Bilanço esasına göre defter tutan) çiftçiler bu gruba girmektedir.

d. Hayat Standardı Göstergeleri

Hayat standardı esası iki öğeden meydana gelmiştir. Bunlardan ilki asgari gelir niteliğinde sabit bir tutar olup, birinci grup mükellefler için 187.500 lira, ikinci grup mükellefler için 140.625 lira olduğu yukarıda belirtilmiştir. Hayat standardı göstergeleri altı ana grupta toplanmıştır. Bunlar asgari gelire eklenecek olan tutarlardır.

Tablo 4'de bu göstergeler sistematik olarak gösterilmiştir.

Tablo 4 ile ilgili açıklamalar:

i. Tabloda yer alan tutarlar asgari hadlerdir. Bu tuturların beş katı ise uygulanacak azami hadleri belirler.

ii. Bakanlar Kurulu bu tutarları azami hadlerini aşmamak şartıyla her yıl için % 25'ine kadar arttırmaya yetkilidir. Bu arttırmada bir önceki yıl uygulanan tutarlar

Tablo 4

HAYAT STANDARDI GÖSTERGELERİ

Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin 1984 takvim yılına ilişkin olarak beyan ettikleri gelir (zarar beyan edilmesi hali dahil); 187.500 liraya (zirai kazanç sahipleri ile ikinci sınıf tacirler için 140.625 liraya) aşağıda belirtilen hayat standardı göstergelerine göre belirlenen ilâvelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olduğu takdirde, bu şekilde belirlenen tutardan GVK'nın 31. maddesindeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınır.

1. Mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait özel binek otomobillerinin her biri için (işletmelerinde kayıtlı olanlar dahil)

a. Silindir hacmi 1.600 (dahil) cc'ye kadar olanlarda	93.750 ₺
b. Silindir hacmi 1.601 (dahil) cc'den 1.900 cc'ye kadar olanlarda	140.625 ₺
c. Silindir hacmi 1.901 (dahil) cc'den fazla olanlarda	281.250 ₺

2. Mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişiler tarafından bizzat kullanılan birden fazla binalardan (bağımsız bölümler, katlar, sayfiye ve dinlenme evleri dahil)

a. Mülkiyeti yukarıda sayılan kişilere ait olanların herbiri için	Yıllık emsal kira bedelinin yarısı
b. Kiralanmış olanlardan (tatil amacı ile gidilen otel, motel ve benzerleri dahil) herbiri için	93.750 ₺

3. Mükellefin kendisine, eşine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilere ait (işletmeye kayıtlı olanlar dahil) her bir

a. Hava taşıtı, yat, kotra, sürat teknesi için	937.500 ₺
b. On beygir gücü üstünde motorlu diğer özel tekneler için	187.500 ₺

4. Özel hizmetlerde devamlı ve ücret karşılığı çalıştıran;

a. Şoför, mürebbiye, aşçı, hizmetçi, bahçıvan ve benzerlerinden herbiri için	187.500 ₺
b. Kaptan, pilot ve benzerlerinden	937.500 ₺

5. Yarış atı yetiştirenlerden her bir yarış atı için (Taylar dahil) 187.500 ₺

6. Turistik amaçlı yurt dışı seyahatlerde, seyahate katılan mükellefin kendisi, eşi, çocukları ve bakmakla yükümlü olduğu diğer kişilerden her birinin her seyahati için 281.250 ₺

KAYNAK: (Şükrü KIZILOĞLU, "Hayat Standardı ve Aksayan Yönleri", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Mart 1985, s.23)'den alınmıştır.

esas alınır(67).

Mükelleflerin beyan edeceği asgari gelir tutarına yukarıda gösterilen göstergelere göre bulunan meblâğ eklenecek ve mükellefin asgari gelir vergisi matrahı bulunacaktır. Hayat standardı esasına göre bulunan matrahın altında bir gelir beyan edildiği takdirde, mükellefin gelir vergisi matrahı otomatik olarak, hayat standardına göre bulunan ve hesaplanan matraha yükseltilecektir.

e. Hayat Standardı Esasında Özel Durumlar

i. Yıl içinde işe başlama ve işi bırakma: Böyle durumlarda sadece faaliyette bulunulan süre göz önüne alınarak hayat standardı esası uygulanacaktır. Yıllık tutar bulunup, 1/12'si alınarak aylık tutar hesaplanır.

ii. Birden fazla takvim yılına isabet eden inşaat ve onarma işleri: GVK içinde bu tür işlerin kazancını tespit için özel hükümler vardır. Eğer mükellef birden fazla takvim yılına sarkan inşaat ve onarma işleri yapıyorsa, bu durumda hayat standardı esası işin devam ettiği yıllar ve bu yıllar için geçerli olan göstergeler göz önünde bulunarak topluca uygulanacaktır.

(67) 31.12.1982 gün ve 2. mükerrer 17915 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2772 sayılı Kanun Md.15.

iii. Zarar mahsubu: Hayat standardı esası, GVK'nun 88. maddesinde düzenlenen zarar mahsubunu engellediği gibi, geçmiş yıl zararlarının mahsubunu da ortadan kaldırmaktadır. Ancak zarar mahsubu, beyan edilen gelirin, hayat standardı esasına göre bulunan geliri aşan kısmına mahsup edilecektir.

iv. Hayat standardına göre yapılacak tarhiyata karşı dava açılması: Mükelleflerin hayat standardı esasına göre yapılacak tarhiyata dava hakları vardır. Bu davayı vergi mahkemelerine yapacaklardır. Bu tip itirazlar verginin tahsilatını durdurmaz. Ayrıca bu itirazlar, yargı organlarınca öncelikle ele alınacak ve dosyanın tamamlanmasından sonra bir ay içinde karara bağlanacaktır. Oysa Danıştay'ın ve Vergi Mahkemelerinin bugünkü iş hacmi karşısında bu hükmün ne derecede uygulama alanı bulacağı biraz kuşkuludur.

f. Aile Bireylerinin Durumu

GVK'muzun 93. maddesine göre bir aileyi oluşturan bireylerin gelirlerinin topluca vergilendirilmesi esası benimsenmiştir. Aile birliği yaklaşımından, diğer otokontrol müesseselerinde olduğu gibi hayat standardı esasında da ayrılmamıştır. Yani, hayat standardı esasının uygulanmasında sadece mükellef (aile reisi) değil, bütün aile

fertleri bir arada düşünölmüştür(68).

Bununla beraber, hayat standardı esasındaki aile kavramı, GVK'da aile reisi beyanı çerçevesinde tanımlanan aile kavramından da geniş tutulmuştur. Gelir bildirimi açısından aile, eş ve 18 yaşını geçmemiş çocuklar olarak tanımlandığı halde, hayat standardı esasında bunlara mükellefin bakmakla yükümlü olduğu kişiler de eklenmiştir. Gerek sahip olunan özel binek otomobilleri, binalar, hava ve deniz taşıtları ve turistik amaçlı yurt dışı seyahatleri gibi hayat standardı göstergelerinin bildirilmesinde ve gerekse hayat standardı esasına göre bulunan gelirin izahında geçerli olan yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan ve belgelendirilen vergiye tabi gelirin belirlenmesinde, bütün bu aile fertlerinin durumu ayrı ayrı ve topluca gözönünde bulundurulacaktır.

Mükellefler, gelir vergisi kanununda belirtilen aile fertlerine yani, kendilerine, eşlerine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü oldukları diğer kişilere ait olup, toplama yapılması zorunlu olmayan veyahut ihtiyari toplama hakkından yararlanan gelirleri olduğu ve bunları belgedikleri takdirde, hayat standardı esasına göre yapılan

(68) Mehmet AKBAY, "Hayat Standardı Esası". Vergi Dünyası, Sayı: 19, Mart 1983, s.17.

tarhiyat, VUK'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilcektir.

Beyan etmiş olduğu gelir ihtiyarı toplama haddinin altında kalan bir mükellefin sahibi bulunduğu iş yerinden elde etmiş olduğu gelir vergisi tevkif yoluyla ödenmiş kira geliri buna örnek gösterilebilir. Mükellef sözkonusu işyeri kira kontratı ile kiralar üzerinden tevkif edilerek vergi dairesine yatırılmış olan vergilere ilişkin makbuzları bir düzeltme dilekçesi ekinde ilgili vergi dairesine vermesi halinde, hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyatın düzeltilmesi gerekecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANAN
VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİNİN
DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖNERİLER

I. UYGULANAN BAŞLICA VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMLERİ NE DERECEDE ETKİLİ OLDU

Bir vergi sisteminin kendinden beklenen mali, ekonomik ve sosyal işlevlerini gerektiği biçimde yerine getirebilmesi için, bu sistemi oluşturan unsurlar arasında sağlam organik bağların bulunması ve uyumlu bir işleyişin gerçekleşmesi gerekir. Buna bağlı olarak sistemin kendi güvenlik önlemlerini de içermesi zorunlu hale gelir.

Bu kural, bir sistemi oluşturan vergilerin etkileri bakımından birbirlerini tamamlamalarını ve vergilemedeki amacı tam olarak gerçekleştirmelerini gerektirir. Ayrıca her verginin verimlilik ve uygulama bakımından öteki vergileri denetlemesi ve bazı oto-kontrol araçlarına sahip olması gerekir(69).

Bu açılardan değerlendirildiğinde, Türk vergi sisteminin olumlu bir görünüme sahip olmadığı ve sistemde yer

(69) Talat SARAL, "Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri". Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İİTİA Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No: 1, 1980, s.102.

alan güvenlik araçlarının etkisiz ve işlemez duruma geldiği söylenebilir. Vergi kaçakçılığının büyük boyutlara ulaşması bunun bir göstergesidir.

Türkiye'de bu konudaki çeşitli reform ve iyileştirme çabaları ya hiç yasalaştırılamamış, ya da henüz yasalaşmış metinlerin uygulamaya bile geçmeden değiştirilmesi zorunluluğu doğmuştur. Bunda, öngörülen düzenlemeler üzerinde yeterince düşünülmeyen alelacele yasa tasarısı hazırlanmasının kuşkusuz büyük payı vardır(70).

Vergi güvenlik önlemlerinde uygulamanın etkili olamamasının en büyük nedeni, kendi koşullarına uygun düşecek bazı önlemleri alıp uygulamak hatta, yeni bazı önlemler geliştirmek yerine, yetkililerden her birinin çeşitli ülkelerden görüp öğrendikleri önlemler uygulamaya konulmuş olmasıdır. Bu nedenle önlemlerden beklenen başarı sağlanamamıştır(71).

1950 Gelir Vergisi Reformunda Ortalama Kâr hadleri ve gider esaslı müesseseleri ile birlikte servet bildirimi de sisteme dahil edilseydi daha başarılı olurdu(72). Çünkü,

(70) Mualla ÖNCEL, "5 Soru 5 Cevap". Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Mayıs 1985, s.38.

(71) NADAROĞLU, s.76.

(72) NADAROĞLU, s.75.

servet bildiriminin güvenlik önlemleri içinde geç yer alması ve son uygulama ile de yürürlükten kaldırılması, vergi güvenlik önlemlerinin etkinliğini azaltan önemli bir durumdur.

A. ORTALAMA KÂR HADDİ VE ASGARİ GAYRİSAFİ HASILAT

1. Ortalama Kâr Haddi ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esasının Olumlu Yönleri

i. Ortalama kâr haddi esasının, uygulamadaki olumlu yönlerinden birisi mükellefleri belirli oranlarda kazanç bildirmeye zorlamasıdır. Beyan edecekleri kazancın, belirlenen kâr haddinin altında kalması durumunda, aradaki farkın nedenlerinin sorulacağını, açıklanamaması halinde de bu farkın vergisinin üstelik cezalı alınacağını bilen mükellefler, hiç olmazsa böyle bir durumla karşılaşmamak için, kazançlarını ortalama kâr haddi esasına göre hesaplanacak miktar düzeyinde beyan etmektedirler. Bu bildirim hiç değilse bazı iş kollarında düşük oranlı bir kazanç bildirimini engellemektedir.

Son uygulama ile 1983 takvim yılından itibaren asgari gayrisafi hasılat esası ve buna ait uygulama yeni esaslara bağlanmıştır. Hizmet işletmeleri ile taşıma işi ile uğraşanların beyan etmesi gereken gayrisafi hasılat,

inceleme elemanlarınca saptanacaktır. Bu durum da söz konusu mükellefleri hasılatlarını gerçeğe uygun göstermeye teşvik eden olumlu bir uygulamadır.

ii. Ortalama kâr haddi ve asgari gayrisafi hasılat esasının uygulanmasında önceden ikmalen tarh edilen vergilere ceza uygulanmazken, yapılan son düzenleme ile ikmalen tarh edilen vergiye bir de ceza uygulanması, mükellefler için caydırıcı bir unsur olmuştur. Hatta bazı vergi dairelerince, VUK'nun 344. maddesinde yazılı hadlerin aşılması halinde kaçakçılık cezasının uygulanması yoluna gidilmesi, gerçekten düşük kazanç beyan etmek durumunda olan mükelleflerin bile, belirlenen orana göre kazançlarını yükseltmelerine neden olmuştur(73).

iii. Ortalama kâr hadlerini belirleyen komisyonlarda çoğunluk eski uygulama ile özel sektörde iken, 2365 sayılı kanunla yapılan değişiklikte devleti temsil eden üye sayısı üçe çıkarılıp, özel sektör temsilcilerinin sayısı ikiye indirilmiştir. Devlet kesiminin payının artırılması ile daha etkin bir denetim örgütü ortaya çıkmıştır. Aynı benzeri durum asgari gayrisafi hasılat tesbiti için de söz konusudur. 2772 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucu takdir komisyonları devreden çıkarılmış ve gayrisafi hasılatların, inceleme elemanlarınca yapılan tespitlere göre belirlenmesi

(73) KIZILOĞ, s.366.

öngörülmüştür. Buna göre inceleme elemanları; işletmelerin günlük hasılatlarını tespit ederek ve işletmenin bulunduğu yer, yıllık kirası, sınıf ve tarifesi, istihdam ettiği personel sayısı, hizmet kapasitesi vb. durumları göz önüne alarak işletmenin yıllık gayrisafi hasılatını belirleyecektir. Bunda bazı güçlüklerin olacağı kuşkusuzdur. Ancak, işletme bazında yapılması nedeniyle, hasılat belirlemesinin gerçeğe daha yakın olacağı ortadadır.

2. O r t a l a m a K â r H a d d i v e A s g a r i G a y r i s a f i H a s ı l a t E s a s ı n ı n A k s a y a n Y ö n l e r i

i. Ortalama kâr hadlerinde mükelleflerin belirli oranlarda kazanç bildirmeye zorlanmaları bazen sakıncalar yaratmaktadır. Ortalama kâr oranlarının il ve ilçeler itibariyle üç yıllık dönemler halinde belirlenmesi sonucu, kâr hadlerini bilen mükellefler, beyan edecekleri kazançları bu hadlere uygulayarak, kazancı gizleme yoluna gitmektedirler(74).

İnceleme elemanlarının tüm hizmet işletmeleri ve taşıma işi ile uğraşanlar için hasılat belirlemeleri, sayısal

(74) Lokman Yetiş YILDIZHAN, "Vergi Güvenlik Önlemleri ve ve Bunların Vergi Kaybını Önlemedeki Etkinlikleri". Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Bilim Raporu (Yayınlanmamıştır), S.LVI-8/28-22, Ankara, 1982, s.11.

yetersizliklerinden dolayı mümkün değildir. Ayrıca bu elemanlar, hasılat belirleme çalışmalarının yanı sıra; defter, kayıt ve belgeler üzerinde vergi incelemesi yapmakta ve yılın belli dönemlerinde de yaygın denetimle uğraşmaktadırlar. Tüm bunların bir arada üstelik de, etkin bir şekilde yapılması mümkün olmadığından, sonuç itibariyle yapılan işlemlerin üçü de aksayacaktır.

ii. Ortalama kâr haddi ve asgari gayrisafi hasılat esasının uygulamasında karşılaşılan sorunlardan birisi de, bu esasa göre ikmalen tarh edilen vergilere kaçakçılık, Ağır Kusur ve kusur cezalarından hangisinin uygulanacağı, ya da duruma göre bu cezaların üçünün de uygulanıp uygulanmayacağı konusuna ilişkindir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda 2361 sayılı Kanun'da yapılan değişiklikten önce, ortalama kâr haddi esasında yapılan tarhiyata ceza uygulanamayacağı açıkça hükme bağlanmıştı. 2361 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikte tarhiyatın cezasız yapılacağını öngören hüküm kaldırılmıştır.

Bu durum ortalama kâr haddi (ve diğer güvenlik önlemlerine göre) esasında tarh edilecek vergilere genel esaslar dairesinde ceza uygulamasını gerektirmektedir. Ancak, ceza uygulamasında VUK'nun 344. ve mükerrer 347. maddesindeki hadlerin esas alınıp alınamayacağı farklı uygulama ve yorumlara yol açmaktadır. Çünkü, gerek VUK'nun 344. maddesinin 8. bendinden sonra gelen fıkrada, gerekse aynı kanunun

mükerrer 347. maddesinin birinci bendinde parantez içindeki hükmünde, beyanname dışında ayrıca bir incelemeye gerek kalmaksızın beyannamede yazılı bilgilere dayanılarak, vergi dairesince tespiti mümkün olan noksan bildirimlerde, kaçakçılık ya da ağır kusur cezalarının uygulanamayacağı hükme bağlanmıştır. Ortalama kâr hadleri yönünden tespit edilen noksan bildirimler de vergi dairesince ve beyanname dışında ayrıca bir incelemeye gerek kalmaksızın matrah farkı bulunmaktadır.

Asgari gayrisafi hasılat esasına ilişkin uygulama ise, inceleme elemanlarınca yıl içinde yapılan tespitlere göre belirlenen gayrisafi hasılat ile, beyan edilen gayrisafi hasılatın kıyaslanması ile bulunan fark üzerinden, (düşüklük nedenlerinin açıklanmaması koşulu ile) tarhiyat yapılması sözkonusu olduğuna göre, bulunan fark üzerinden duruma göre kusur, ağır kusur veya kaçakçılık cezalarından birinin uygulaması gerekmektedir(75).

(75) Bu konuda idare de, bir görüş birliğine varmış değildir. Maliye bakanlığı, 7.12.1983 tarih ve GEL: GVK/111/2282504-885 sayılı muktezası ile, ortalama kâr haddi esasına göre salınacak vergilere, bulunan matrah farkının tutarı gözönüne alınmak suretiyle kaçakçılık, ağır kusur cezalarından birinin uygulanabileceğini bildirmiştir. Daha sonra, Maliye ve Gümrük Bakanlığının 6.7.1984 tarih ve GEL: VUK. 24401-344-193 sayılı muktezası ile de, ortalama kâr haddi esasına göre

Bu cezaların uygulanmasının diğerk haklı bir nedeni de asgari gayrisafi hasılatın vergi incelemesi sonucu tespit edilmesidir.

iii. Hizmet işletmeleri ile nakliyecilerin gayrisafi hasılatlarının takdir komisyonlarınca belirlenmesi oldukça zor bir olaydır. Çünkü, hasılat belirlenirken; işyerinin bulunduğu semtinin işletmenin büyüklüğü ile masa ve sandalye sayısının ve işkolunun göz önüne alınması yeterli değildir. Örneğin aynı cadde üzerindeki iki lokantadan ya da gazinodan biri diğerkinden birkaç kat fazla hasılat sağlayabilir. Müşterilerine sunduğu hizmet, bazı özel yemekleri, müzik türü, ya da ses sanatçılarının etkinliği veya işletme sahibinin çok ünlü biri olması, yan yana bulunan iki gazino ya da tavernanın, birbirinden oldukça fazla hasılat sağlamalarına neden olabilir.

salınan vergilere, matrah farkının tutarı ne olursa olsun, VUK'nun 344/8. bendinden sonra gelen fıkraya ve mükerrer 347. maddenin parantez içi hükmüne istinaden, kusur cezası uygulanabileceği açıklanmıştır. Bu muktezalar, yalnızca Ankara Valiliği kanalıyla Defterdarlık Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğüne gönderildiğinden, diğerk illerin ve vergi dairelerinin, Bakanlığın görüşünden haberi olması mümkün değildir. Kaldı ki, yazılardan biri Bakanlığın Gelir Vergisi Şubesinin diğerk ise Vergi Usul Şubesinin yazılarıdır. Aynı bina içindeki iki ayrı servis dahi bu konuda farklı, açıklama yapmaktadır.

iv. Ortalama kâr haddi ve asgari gayrisafi hasılat esasına ilişkin uygulamada birliği sağlayacak bir yönetmeliğin bulunmaması bazı aksaklıklara neden olmaktadır. 2361, 2574 ve 2772 sayılı kanunlarla ortalama kâr haddi ve uygulamasına ilişkin yapılan değişiklikler nedeniyle daha önceki yönetmelik(76), önemini büyük ölçüde yitirmiştir. Son düzenlemelerle bu yönetmelikte belirlenmiş olan ve gayrisafi kazancın incelenmesi ve mükelleflerce yapılan açıklamaların değerlendirmesini yapan komisyon ortadan kaldırılmıştır. Bunun sonucu, ortalama kâr hadleri ve asgari gayrisafi hasılat esasına göre yapılan tarhiyatlarda inceleme ve açıklamaların değerlendirilmesi yetkisi, vergi dairesi müdüründe toplanmıştır. Vergi dairesi müdürünün ise, yoğun iş ve çalışma programı altında bir de bu yükü taşıması oldukça zordur.

Bu nedenle ortalama kâr haddi ve asgari gayrisafi hasılat esası ile ilgili yeni bir yönetmeliğin yayınlanması, hem uygulamada birlik sağlayacak, hem de karşılaşılan bazı sorunlara çözüm getirecektir.

v. Diğer bir aksaklık da GVK'nun 111. maddesinde sayılan işletmelerin tümünün bu esasa göre denetime tabi

(76) "Ortalama Kâr Hadlerinin Tespiti Hakkındaki Yönetmelik" 28.10.1964 gün ve 11844 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

tutulmayıp, içlerinden bir kısmının hasılatlarının denetlenmesidir. Müessesenin uygulama alanını daraltan ve etkinliğini azaltan bu durum, denetimin bu esasa tabi tüm işletmelerde yapılması ile giderilebilir. Bunun için, işletme giderleri üzerine belli bir ortalama kâr oranının uygulanması yoluyla, beyan etmeleri gereken gayrisafi kazançların hesaplanması yoluna gidilebilir.

vi. Asgari gayrisafi hasılatın altında hasılat beyan edilmesi halinde, beyan olunan hasılat yerine, asgari gayrisafi hasılatın esas alınması ancak, asgari gayrisafi hasılat esasına göre hesaplanan safi kazancın işletmenin tüm giderlerinin (yani işletme giderleri - genel giderler) % 20'sinden düşük olmaması gerekmektedir. Kanımızca tüm işletmelerin % 20 gibi sabit bir orana bağlanması hatalı bir uygulama olmuştur. Çünkü bunlardan bir kısmında yapılan hizmet; alınan amtiyanın işlendikten sonra müşteriye sunulması şeklinde, diğerinde gider az, emek yoğun bir hizmet sunulabilmektedir. Örneğin lokanta ve gazinolarla plaj ve berberlerin kıyaslanması gibi. 2361 sayılı kanundan önceki uygulamada işletmelerin özelliğine göre % 15 ile % 80 arasında değişen farklı oranlar belirlenmekteydi. Son uygulama ile tüm giderlerinin % 20'sine bağlanan tek oranlı bir kâr belirlemesi oldukça hatalıdır(77).

(77) Nahit KİTİŞ, "Asgari Gayrisafi Hasılat Esasının Eleştirisi", Vergi Dünyası, Sayı: 2, Ekim 1981, s.41.

vii. Diğer bir aksaklık safi kârın hesaplanmasına esas alınacak giderlere, genel giderlerin de dahil edilmesine ilişkindir. Bilindiği gibi genel giderler hasılatın elde edilmesi ile doğrudan ilgisi olmayan giderlerdir. Ortalama kâr haddi uygulamasında da hesaplanan gayrisafi kazanç, mükellefin beyan ettiği gayrisafi kazançla (yani genel giderlerin dahil olduğu kazançla) kıyaslanmaktadır. İşletme, genel giderlerini düştükten sonra zarar dahi etse bu durum ortalama kâr haddi uygulaması yönünden bir önem taşımamaktadır. Tüm giderlerin % 20'sinin esas alınması suretiyle hesaplama yapılması, özellikle genel giderleri fazla olan işletmeler aleyhine bir durum yaratmaktadır. Kaldı ki genel giderlerle elde edilecek hasılat arasında direkt bir ilişki de bulunmamaktadır(78). Bu ilişki dolaylı bir ilişkidir. Bu bakımdan tüm giderler yerine sadece işletme giderlerinin alınması daha uygun olurdu.

"Emsali hizmet işletmeleri"ni kimin saptayacağı konusu da açıklığa kavuşturulmamıştır.

B. ASGARİ ZİRAİ KAZANÇ VE ASGARİ ZİRAİ VERGİNİN UYGULAMADAKİ ETKİNLİĞİ VE AKSAYAN YÖNLERİ

Ülkemizde tarımın vergilendirilmesinde başarı sağlanamamıştır. GSMH içinde % 30 oranında bir yer tutan tarım

(78) KİTİŞ, s.41.

kazançları Gelir vergisi hasılatının ancak % 0,33'ünü sağlamaktadır. Bu durumun nedenleri arasında, tarım kazançlarının geniş bir çiftçi nüfusa bölünmesi, çiftçi ailelerinin şahsi tüketimlerinin değerlendirilememesi, tarımda muhasebe düzeninin kurulamaması, hususları sayılabileceği gibi; Gelir Vergisinin tanıdığı "küçük çiftçi muaflığı" hudutlarının geniş tutulmuş olması ve bu hudutların kontrolunda başarı sağlanamaması gelmektedir(79).

Bölgesel farklılıklar, küçük çiftçi muaflığını gösteren GVK'nun 12 ve 13. maddelerinin hükümlerini çok zaman anlamsız hale koymaktadır. Örneğin, Adana Çukurova bölgesindeki 310 dönümlük arazi ile Güneydoğu Anadolu'daki 310 dönümlük ekili arazinin aynı kefedey tartılması olumlu bir tutum değildir.

Her ne kadar tarım kesimi 1960'lı yıllardan beri vergilendirilmişse de bu düzenlemeler şekli bir vergiden öteye gidememiştir(80).

Diğer bir aksaklık, asgari verginin ürün miktarı olarak değil, para olarak saptanmış olmasıdır. Bu nedenle

(79) İlhan ÖZER, Gelir Vergisi Politikası. Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No: 164-1975, s.53.

(80) Arslan KAYA, "Vergi Hukukumuzda Zirai Kazançların Vergilendirilmesi". Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, Ağustos 1985, s.7.

zamanla fiyatlardaki artış nedeniyle, enflasyon hızının da ülkemizdeki artışı karşısında kanundaki asgari vergi tutarlarının gerçek değeri azalmaktadır(81).

C. HAYAT STANDARDI ESASININ UYGULAMADAKİ ETKİNLİĞİ VE AKSAYAN YÖNLERİ

1. H a y a t S t a n d a r d ı E s a s ı n ı n O l u m l u Y ö n l e r i

Beyannameli mükelleflerde, özellikle ticari, zirai ve mesleki kazançlarda beyanların gerçekleri yansıtmaması ve gülünç denecek matrahların beyan edilmesine tepki olarak düzenlenen hayat standardı esası, gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç elde edenlerin, belli bir düzeyin altında gelir beyan etmelerini engellemek üzere düzenlenmiş ve "asgari vergi" niteliğinde bir vergi güvenlik önlemi olarak vergi sistemimizde yerini almıştır.

Hayat standardı esası ile mükelleflerin gerçek gelirlerine vergi incelemesi dışında da yaklaşılması olanağı sağlanmaktadır.

Bunun yanında bu güvenlik önleminin vergi sistemimizde başarılı ve etkin bir araç olarak uzun yıllar kulla-

(81) BULUTOĞLU, s.242.

nılabilmesi için aşağıda belirtilen aksayan yönlerinin düzeltilmesi gereklidir.

2. H a y a t S t a n d a r d ı E s a s ı n ı n A k s a y a n Y ö n l e r i

i. "Hayat Standardı Esası" gerçek usûlde Gelir Vergisi mükellefi olanlardan; ticari, zirai ve mesleki kazancı olanlara uygulanmaktadır. Bunların dışındaki gelir unsurlarını elde edenler için uygulanması söz konusu değildir.

Ülkemizde, özellikle ticari, zirai ve mesleki kazancı olanların şöför, mürebbiye, aşçı, hizmetçi, bahçıvan, kapitan, pilot vb. kişileri özel hizmetlerinde sürekli ve ücret karşılığında çalıştırdıkları pek rastlanan bir olay değildir. Aynı şeyleri hava taşıtı, yat, kodra ve sürat tekneleeri için de söyleyebiliriz.

Yukarıda belirtilen servet unsurları ya da özel hizmetlerde kullanılan kişiler genellikle yüksek gelir grubuna sahip olan kişiler için söz konusudur ki, genellikle bu kişilerin çoğunluğu işletmelerini sermaye şirketine dönüştürmüşlerdir. Bunların ortağı bulundukları şirketten elde ettikleri gelir ise "menkul sermaye iradı"dır. Menkul sermaye iradı sahipleri ise hayat standardı uygulaması dışında tutulmuşlardır. Bu duruma göre Türkiye'de en çok vergi ödeyen mükellefler bile hayat standardı esasına tabi olmayacaklardır.

Hayat standardı esasına tabi olan bir mükellef bu uygulamaya göre bir kaç bin veya milyon lira gelir beyan et-

memek için, işletmesini Kurumlar Vergisi mükellefi olacak şekilde dönüştürebilecektir(82).

Bu nedenle adaletsizliklere sebep olabilecek bu durumun ortadan kaldırılabilmesi için kurumlar için de asgari bir kazanç bildirme yükümlülüğü getirilebilir.

Bir anlamda "asgari gelir beyanı" niteliğinde olan bu uygulama, Fransa'da olduğu gibi, bizdeki Kurumlar için de uygulanabilir(83).

ii. Kanun mükellefe, eşi, çocuklara ve ebeveynelerine ait olabilecek her bir "gösterge"yi ayrı ayrı ele almak suretiyle, kısmen doğabilecek bazı muvazalı durumları önlemiştir. Fakat, kardeşler ve yakın dostlar arasında her an kurgulanması mümkün olabilecek fiili durumlara engel olamayacak ve hiçbir vakit bu tür ilişkilerin önüne geçilemeyecektir.

(82) KIZILOĞ, s.704.

(83) Fransa'da, 1974 yılından bu yana, kurumlarda asgari yıllık bir gelir beyan etmeleri zorunluğu uygulanmaktadır. 1979 yılından beri zorunlu kılınan asgari gelir 3.000 Frank'tır(Bkz. Gilbert Tixier- Guy Gest, Droit Fiscal, L.G.D.J., Paris, 1981, s.362).

iii. Vergilendirilecek gelirin gerçek ve net olması gerekir. Oysa 2772 sayılı kanunun 15. maddesi gereğince oluşturulan Hayat Standardı Müessesesi ile işletmelerin faaliyet sonuçlarında sağladıkları gelir negatif de olsa, gelirleri gerçek dışı da bulunsa mükellefler, vergilendirme işleminden kurtulamayacaklardır. Bu durum GVK m. 1'de belirtilen "Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" hükmüne aykırıdır. Bu uygulama ile gelirin gerçekliği ilkesi zedelenmiş ve beyan usulünden götürü usule doğru bir geriye gidiş başlamıştır(84).

iv. Hayat Standardı esasının etkin bir şekilde uygulanabilmesi öncelikle, bu esasa tabi mükelleflerin servet unsurlarının ve yaşantı biçiminin saptanabilmesine bağlıdır. Mükelleflerin özel binek otomobillerini, birden fazla kat, sayfiye ve dinlenme evlerini, hava taşıtı, kotra ve sürat teknesini, özel hizmetlerde çalıştırdığı kişileri, yurt dışı seyahatlerini bildirmediği sürece bunların saptanması (ihbar ve rastlantı dışında) mümkün değildir. Bir mükellefin nerede, ne zaman, ne ölçüde, ne işler yaptığını mükellef kendisi beyan etmedikçe, idarenin saptaması Türkiye şartlarında çok güç bir olaydır(85).

(84) Mehmet EFLİ, "Hayat Standardı Esası". Vergi Dünyası, S.18, Şubat 1983, s.26.

(85) Ünal AYDIN, "Vergi Sistemimizin Çözüm Bekleyen Sorunları", Vergi Dünyası, S.9, Şubat 1982, s.17.

v. Kanun, "Turistik Amaçlı Yurt Dışı Seyahatler" den söz etmektedir. Oysa zamanımız ekonomileri, dışa dönük ekonomiler olup, dışa açılma çabaları devamlı sürmekte ve üstelik bu tür uğraşları, siyasi iktidar da teşvik etmektedirler. Kaldı ki, bir yurtdışı seyahatin niteliğini kesin ve şaşmaz bir şekilde belirlemek de imkânsızdır. Çünkü, bir seyahatin amacının işe mi, yoksa turistik maksada mı yönelik olduğu nasıl tespit edilecektir? Bu tamamen subjektif değer yargılarını gerektirir ki, çağdaş vergileme, subjektif ölçülerden ziyade, bir takım objektif kıstaslardan hareketle, gerçek ve somut verilere dayanmaktadır.

Yine buna bağlı olarak mükellefin yurt dışında paralı okullarda öğrenim yapan çocuklarının olup olmadığı araştırılıp, paralı okuyan çocukları için de bir gösterge belirlemesi anlamlı bir uygulama olurdu.

vi. Hayat standardı göstergelerinin azami haddi, Kanunun tespit ettiği ölçülerin 5 katıdır. Oysa, bu hadler içinde, % 25 oranını aşmamak kaydı ile Bakanlar Kuruluna ayarlama yapma yetkisi verme yerine; buna, temelden dinamik bir işlerlik kazandırmak, kanaatimizce yerinde olurdu. Bu ise, ancak her yıl enflasyon olgusunu gözönüne getirerek tespit edilecek asgari bir geçim miktarıyla mümkündür.

Durum böyle devam ederse birkaç yıl sonra, kanunun tespiti çalıştığı "azami had" bile yetersiz kalacaktır.

II. K A L D I R I L A N V E R G İ G Ü V E N L İ K Ö N L E M L E R İ N V E R G İ K A Y B İ N D A K İ F O N K S İ Y O N L A R I Ü Z E R İ N E G Ö R Ü Ş L E R

2772 Sayılı Kanunla Hayat Standardı esası getirilinceye kadar Gelir Vergisi sistemimizde dört tür güvenlik önlemi uygulanmıştır. Uygulanan bu önlemlerin her biri, ayrı açıdan yükümlünün bildiriminin gerçeğe yakınlığı konusunda denetim getirmekteydi. Bu dört tür önlemin hepsinin birlikte işletilmesi halinde, bildirimlerin dürüstlük derecelerinin etkilerinin daha yüksek olacağı belirtilmektedir(86). "Çünkü dört tür denetim türünün de birbirleriyle bağlantısı vardır. Bir kimsenin elde ettiği gelir ya harcanır, ya da tasarruf edilir. Birinci unsur gider bildiriminde, ikinci unsur da servet bildirimlerinde izlenmektedir. Bir kimse gelirini aşan tüketim harcamalarını hazır servetten yediğini birkaç dönem üst üste iddia edemez; çünkü bu sefer servet bildirimini bu iddia ile tutarlı hale getirmesi zorlaşır. Yükümlünün bildirdiği giderler yaşayış düzeni ile tutarlı olacak kadar yüksek ise, saklanması mümkün olmayan servet unsurlarındaki artışların gelir bildirimleri ile tutarlı hale getirilmesi için gene gelir bildirimlerini yükseltmek zorunda kalacaktır."(87).

(86) BULUTOĞLU, s.248.

(87) BULUTOĞLU, s.248.

Bu satırlar kaldırılan vergi güvenlik önlemlerinden, Gider Esası ile Servet Beyanı Esasının bırakacağı boşlukları vurgulamak yönünden ilginçtir. Bilhassa Servet Beyanının kaldırılması, vergi matrahını gizlemeyi alışkanlık haline getirenlerin işlerini daha da kolaylaştırmıştır. Alt başlıklarda bunun ayrıntılarına değinilecektir.

A. SERVET BEYANININ KALDIRILMASININ YARATTIĞI SAKINCALAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun getirdiği en önemli oto-kontrol müesseselerinden birisi kuşkusuz servet beyanı idi. İlk yıllarda servet beyanının gerçek anlamının ve fonksiyonunun ilgili çevrelere önceden yeteri kadar açıklanamaması, bu müesseseye karşı oldukça kuvvetli bir tepkinin uyanmasına yol açmıştır(88). Bu tepkiler nedeniyle bu çok yararlı oto-kontrol aracı işlemez hale sokulmuştu(89). Daha sonraları bazı olumlu etkileri olmuştur.

Servet vergisi bakımından özellikle servetlerin miktarının araştırılması ve değerlerinin saptanması önem taşımakta ve her iki olay da ülkemiz açısından güçlükler göstermektedir. Hiç olmazsa servet vergisinin, gelir vergi-

(88) "Servet Beyanı Hakkında Ön Rapor". Vergi Reform Komisyonu Raporları, C.1, İstanbul 1969, s.179.

(89) ÖZER, s.56.

sinde kıyaslamalar yoluyla oto-kontrolün fonksiyonunu yerine getirmesi beklenebilir. Nitekim ülkemizde 193 sayılı kanunla getirilen servet beyanı sistemi bu fonksiyonu belirli ölçüler içinde yerine getirmiştir(90).

2995 sayılı Kanunla kaldırılan servet beyanı müessesesinin yeni bir düzenleme ile Gelir Vergisi sistemi içinde yer alması yerinde olacaktır.

Servet beyanı esasının sağladığı faydaları şu şekilde sıralayabiliriz.

i. Ülkemizde vergi kaçırma yöntemi oldukça yaygındır. Uygulanan yöntemler içinde basit nitelikte olanlar kadar kanıtlanması güç olanlar da vardır. Servet beyanı, bu fonksiyonu burada göstermektedir. Saptandığı halde kanıtlanamayan kaçak vergi, servet beyanı ile ortaya çıkacaktır. Servet beyanı bu yönü ile aşılması güç bir set oluşturmaktadır.

ii. Servet beyanı nedeniyle mükellefler daha başlangıçta beyanını gözden geçirmekte ve beyan ettiği gelirle serveti arasında bir paralellik kurmak suretiyle beyanını yükseltmek zorunda kalmaktadır.

(90) Hasan ŞENER, "Servet Beyanı". Maliye Dergisi, S.74, Mart-Nisan 1985, s.50.

iii. Servet beyanının diğer bir özelliği ise, klasik vergi incelemelerine göre çok daha pratik, basit ve kısa sürede sonuçlanan bir yöntem olmasıdır.

Servet beyanı sisteminin geliştirilerek ve daha etkin hale getirilerek yapılacak bir düzenleme ile yeniden vergi sistemimizde yer alması yararlı olacaktır.

Yapılacak düzenlemede servet beyanında bulunması gerekenlerin kapsamı genişletilerek beyandan kurtulmak isteyen mükelleflerin olanakları da daraltılmalıdır(91).

Yapılan çalışmalarla Bilgi İşlem Merkezi mükellef hakkında tüm bilgileri derleyecek şekilde düzenlenmelidir. Hatta servet beyanının yerini alacak çok cüz'i (binde 1-2) oranında bir servet vergisinin de Gelir Vergisi içinde etkili kontrol aracı olabileceği(92) görüşü, bugün için de geçerliliğini korumaktadır.

B. GİDER ESASININ KALDIRILMASININ SAKINCALARI

Mükellefler gider esasının varlığını bildiklerinden dolayı, bildirecekleri gelirle giderleri arasındaki açık tutarsızlıkların vergi dairesince açıklamaya çağırılmaya sebep olacağını düşündükleri için, kendiliklerinden bu iki

(91) ŞENER, s.51.

(92) ÖZER, s.56.

kalemi birbirleri ile tutarlı hale getirmeye çalışıyorlardı. Böylece inceleme yapılmadan yükümlüler bildirdikleri matrahı bir miktar da olsa artırmak zorunda kalıyorlardı. Bu yönüyle olumlu bir önlemdi.

Ancak vergi sistemimize 1950 yılında giren Gider esaslı müessesesi fazla bir yarar sağlayamamıştır. Mükellefler durumu bildiklerinden giderlerle gelirlerini ona göre denkleştirme yoluna gitmişlerdir. Bu müessesenin işleyemesinin esas nedeni yükümlünün yıllık gider toplamının ne kadar olduğunun bilinmemesidir. Bu esasa işlerlik kazandırmak için yapılan değişiklikler sonucu da gider esaslı işleyememiştir(93).

III. Ö N E R İ L E R

Vergi güvenlik önlemlerine gerek duyulmasının nedeni, devletin vergi mükelleflerine güvensizliği(94) olduğuna göre, bu güvensizliği en aza indirmek devletin en önemli

(93) BULUTOĞLU, s.243.

(94) Adnan Başer KAFAOĞLU, "Servet Beyanı Müessesesinin Mahiyeti, İşleyişi ve Tasarıda Öngörülen Yeni Önlemlerin Değerlendirilmesi". Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İİTİA Ekonomi Fakültesi, Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları: 1, 1980, s.128.

görevlerinden biridir. Vergi kayıpları sorunu güncelliğini korumaktadır. Bundan dolayı vergi güvenlik önlemlerinin uygulamada başarılı olduğunu söylemek zordur.

Vergi güvenlik önlemlerine işlerlik kazandırabilmek için yürürlükteki güvenlik önlemlerinin aksayan yönlerinin düzeltilmesi yanında, sisteme dahil edilebilecek bazı yenilikler de vergi kayıplarını aza indirmede etkili olabilecektir.

Uygulanmakta olan vergi güvenlik önlemlerinde yapılabilecek bazı yeni düzenlemeleri şöyle sıralamak mümkündür.

i. "Ortalama Kâr Hadlerinin Tesbiti Hakkındaki Yönetmelik", 28.10.1964 gün ve 11844 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. 2361, 2574 ve 2772 sayılı kanunlarla ortalama kâr hadleri esası ve uygulaması ile ilgili önemli değişiklikler yapılmış neticede, hizmet işletmeleri ile taşıma işi ile uğraşanlar "Asgari Gayrisafi Hasılat Esası"na tabi tutulmuşlardır.

Bunun sonucunda adı geçen yönetmelik önemini büyük ölçüde yitirmiştir. Yeni değişikliklerin yayınlanmasını zorunlu kıldığı böyle bir yönetmelik zamanında yayınlanamamıştır. İlgili yönetmeliğin yeni düzenleme ile bir an önce yayınlanması, hem uygulamada birliği sağlayacak, hem de karşılaşılan sorunlara çözüm getirecektir.

ii. Ortalama kâr hadleri ve asgari gayrisafi hasılat esası müessesesinin sağlıklı biçimde işleyebilmesi, alış-verişlerin belgelendirilmesine bağlıdır. Tüm güvenlik

önlemleri için de bu geçerlidir. Son uygulamalarla her ne kadar ticari hayatta önemli sayılabilecek bazı önlemler alınmışsa da belgeleme sorunu tam olarak işlerlik kazanamamıştır. Belge alış-verişinin kazandırılabilmesi için vergi iade kapsamının genişletilmesi, çiftçiler ile Gelir Vergisi ödeyen ticaret erbabı ve serbest çalışanlar da vergi iadesi kapsamına alınmalıdır.

iii. Ortalama kâr hadlerinin bir güvenlik önlemi olarak alınması ve perakende satışlara uygulanmasının nedenlerinden birisi de belgelendirilemeyen perakende satışların vergilendirilmesine yöneliktir. Günümüzde uygulamaya konulan "Yazar Kasalar" bu hususta atılmış çok olumlu bir adımdır. Ancak yazar kasalarla ilgili uygulama takviminde uygulamanın yurt düzeyinde tamamen yaygınlaştırılması 1989 yılında tamamlanabilecektir. Oysa bununla ilgili uygulamaya şu anda yıllık cirosu 15 milyon liranın altında bulunan işletmelerden başlanması, yani yazar kasalarla ilgili uygulama takviminin tersinden başlaması daha etkili olabilirdi. Çünkü büyük işletmelerin zaten kendilerine has bir muhasebe ve kayıt düzeni vardır.

iv. Ülkemizde, bir taraftan milli gelirdeki, ihracattaki ve çalışan nüfustaki sektörel payının büyük olması, buna karşılık; vergi gelirleri içindeki payının oldukça düşük olması geçmiş yıllarda olduğu gibi günümüzde de tarımın vergilendirilmesi sorununu hep gündemde tutmuştur. Tarım kesiminin yapısı, özellikle gelir ve mülkiyet dağılımına ilişkin göstergeler istisna ve muafiyet sınırlarının sistemde boşluk yaratmayacak şekilde saptanmasına; gelirin büyük bir kıs-

mını elde eden küçük bir grubun etkin bir şekilde vergilendirilmesini gerektirmektedir. Geriye kalan kısmın ise GVK'nun 94. maddesinin 13. bendi gereğince yapılan % 2-5'lik stopaj oranlarının artırılarak vergilendirilmesi uygun olacaktır.

Özellikle kamu kurumlarına yapılan satışların vergi idaresine bildirilmesi ve satışı yapan kişinin zirai faaliyette bulunduğunu satış sırasında belgelendirmesi gibi bir esasa getirilmesi, satış tutarının gizlenmesini ve çeşitli kişilere dağıtılmasını önleyebilecektir.

Vergi idaresi eleman, bilgi, mesleki araç ve gereçle (özellikle bilgisayarlar) yeterli şekilde donatılarak etkinliği artırılmalı ve tarımla ilgili diğer kamu kuruluşlarıyla sıkı bir işbirliğinde bulunulması sağlanmalıdır.

v. Servet Beyannamesinin uygulamadan kaldırılması sonucu, bu çok yararlı önlemin boşluğunun hayat standardı esası ile doldurulamayacağı bir gerçektir. Servet gelirin dondurulmuş bir kısmı olduğuna göre, servet beyanı esasının tekrar bir güvenlik önlemi olarak vergi sistemimize getirilmesi yararlı olacaktır.

Üstelik Türkiye'de çok arzulanan bir Gelir Vergisi sisteminin kurulabilmesi için de servet ve harcamalar üzerinden alınan vergileri iyi ayarlamak gerekir. Yani harcama ve servetteki değişimlerin iyi izlenmesi zorunludur. Gelir Vergisinden indirilmesi sağlanabilecek ve bütün servet unsurlarındaki değişimlerin izlenmesine yardımcı olacak küçük oranlı bir servet vergisi yararlı olabilir.

vi. Hayat standardı esasının uygulamasında esas alınan göstergelerin beyanla sınırlı olması, bu müessesenin etkinliğini önemli ölçüde azaltmaktadır. Mükelleflerin vergiye konu tüm unsurları için tek bir sicil numarası verilmesi ve bu kayıtların bir merkezde toplanması, bilgi işlem merkezinin oluşturulması vb. uygulamalarla beyan dışı kalmış servet unsurlarının saptanmasına olanak sağlanabilirse vergi güvenlik önlemlerinin etkinliği daha da artabilir.

vii. Yeminli Mali Müşavirlik ve Muhasebecilik Kanunu'nun bir an evvel çıkarılması, vergi incelemesindeki yetersizliği bir ölçüde giderebilecektir. Kamu hizmetlerinin görülmesi için gerekli vergilerin matrahını hesaplayan kişilerin en az avukatlık ve mühendislik gibi meslek dallarına eş değerde kamu hizmeti gördükleri ve dürüst ve güvenilir bir muhasebe hizmeti ile toplumun vergi kaynağının güvenliğine katkıda bulunduklarından, toplumsal fayda sağladıkları inkâr edilemez. Bu mesleğin teminat altına alınması, vergi güvenliğini büyük ölçüde sağlayıp, vergi idaresini de rahatlatacaktır. Nitekim vergi sistemimizin kaynağı durumunda olan Batı Almanya'da (wirtschaftsprüfer, vereidigte bücher revisör ve betriebsprüfer) adlarını taşıyan ve hepsi yasa ile düzenlenmiş yetkileri kullanan işletme ve yeminli muhasebe uzmanları bulunmakta, ayrıca gene (steuerberater ve steuervollmachtigter) adı verilen mali danışmanlar görev yapmaktadırlar.

viii. Vergi Karnesi bilhassa götürü vergileri kapsayan mükellefler açısından etkin bir denetim aracı olarak kul-

lanılabilir. Yeter ki belgeye yeni bir içerikle ve uygulama yöntem ve gücü kazandırılabilsin(95). Türkiye'de 5-6 milyon kadar tahmin edilen toplam gelir vergisi mükellefine vergi karnesi verilebilir ve bunları sürekli yenileyip denetleyebilecek bir düzen kurulabilirse, vergi karnesi vergi güvenlik önlemlerine yeni bir güç katabilir.

Gelir Vergisi Kanunu içinde başlangıçtan beri yer alan vergi karnesinin birbiri ile bağlantılı olarak üç ayrı fonksiyonu vardır. Bunlar; genel ve özel indirimden faydalanmak için kullanılan bir belge olması, vergilendirme ve kimlik belgesi olma fonksiyonlarıdır. Bu fonksiyonlara yeni bir içerik kazandırmak üzere yapılacak düzenlemeler daha sistemli şekilde ele alınıp, belgeye ciddiyet kazandırılabilirse yararlı olabilir.

(95) Maliye Bakanlığı 6.2.1983 gün ve 17951 sayılı Resmi Gazete ile yayınladığı 139 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2574 sayılı kanun'un 35. maddesinin (B) bendi değiştirilerek vergi karnesinin uygulamaya konulması yetkisinin Bakanlığa verildiğini ve bunun bugüne kadar kullanılmadığını ve bir düzenlemeye gidilmediğini doğrulamıştır.

SONUÇ

Kamu gelirlerinin önemli bir bölümünü oluşturan vergi gelirleri içinde, Gelir Vergisinin ayrı bir önemi ve etkinliği vardır. Gelir ve Kurumlar Vergisi gelirleri, toplam vergi gelirlerinin % 56,1'ini oluşturmaktadır(102). Bu nedenle Gelir Vergisi açısından vergi güvenlik önlemlerinin büyük bir önemi vardır.

Gelir Vergisi sistemimiz, (azınlıkta kalan götürü mükellefiyet dışında) gerçek gelirin vergilendirilmesi esasına dayanmaktadır. Dolayısıyla vergilendirmede mükelleflerin beyanı esas tutularak vergi alınmaktadır. İlke olarak, bu beyanların doğruluk derecesinin idarece saptanması gerekir. Bunun için çeşitli yöntemler uygulanır. Bunların içinde en etkili olanı kuşkusuz vergi incelemesi, diğeri ise vergi güvenlik önlemleri yoluyla beyan edilen matrahın denetlenmesidir.

Vergi incelemesi yoluyla ancak % 3 oranında vergi matrahları denetlenebildiğinden, üstelik de bu iş "vakit alıcı, maliyetli ve yükümlü bakımından da külfetli bir iş

(102) 1983 Yılı vergi gelirlerinde; Gelir Vergisi % 45,5, Kurumlar Vergisi % 11'ini oluşturmaktadır. Bkz. 1985 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını, 1984, s.69.

olduğundan dolayı, son yıllarda daha yaygın ve uygulama bakımından etkin olabilecek vergi güvenlik önlemlerine ağırlık verilmiştir.

Vergi kayıplarının büyük boyutlara ulaştığı günümüzde, Türk Gelir Vergisi sistemindeki vergi güvenlik önlemlerinin vergi kayıplarını aza indirmede etkili olabilmeleri için aksayan yönlerinin giderilmesi ve yeni bazı düzenlemelerin yapılması zorunludur. Bu düzenlemelere gidilirken bilhassa üniversitelerin konu üzerinde çalışan elemanlarından, Ticaret ve Sanayi odaları, Barolar, Ziraat Odaları gibi kamu kuruluşları ile Muhasebeciler ve Mali Müşavirler Federasyonu gibi mesleki kuruluşlardan bilgi alınması, her yönü ile düşünülmüş kalıcı düzenlemelerin gerçekleştirilmesi yönünden yararlı olacaktır.

Son olarak bir ülkedeki vergi kaçakçılığının ya da kayıplarının temel nedeninin; halkın zihniyeti, eğitimi ve geleneklerinden çok, kaçakçılık ve vergiden kaçınma işlemlerine uygun bir ortamın varlığına ve bu konuda başarılı olma şansına bağlı olduğunu söyleyebiliriz. Bu nedenle sayı, eğitim, ödüllendirme yönünden vergi memurlarının güçlendirilmesinin mümkün olamaması, etkin ve çağdaş çalışan bir vergi idaresinin yokluğu sistemin güvensizliğini artırmaktadır.

Türk Gelir Vergisi sisteminde vergi güvenlik önlemleri vergi güvenliğini sağlamada istenilen düzeyde başarılı olamamaktadır.

Yapılacak yeni düzenlemeler arasında servet bildiri-
rimi esasının tekrar vergi güvenlik önlemleri içinde, yeni
bir içerikle yer alması, vergi güvenliğini sağlamada olumlu
bir adım olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKBAY, Mehmet : "Hayat Standardı Esası". Vergi Dünyası, S.19, Mart 1983.
- AKDOĞAN, Abdurrahman : Vergi İncelemesi. Ankara İTİA, Yayın No: 127, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, No: 8 Ankara, 1979.
- ARMAĞAN, Kayhan : "Vergi Güvencesi Tedbirleri", İktisat Fakültesi Dergisi, S.133, İstanbul, 1975.
- AVCI, Şükrü
- KIZILOĞ, Şükrü : Vergi Uyuşmazlıkları ile İlgili Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara, 1979.
- AYDIN, Ünal : "Vergi Sisteminin Çözüm Bekleyen Sorunları", Vergi Dünyası, S.9, Şubat 1982.
- BATIREL, Ömer Faruk : "Değerlendirme", Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İİTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No: 1, 1980.

- BULUTOĞLU, Kenan : Türk Vergi Sistemi, Fakülteler Matbaası, 5. Baskı, İstanbul 1976.
- DURMUŞ, Necati : Türk Vergi Hukukunda Kaçakçılık ve Kaçakçılığı Haber Verme İkramesi, Olguç Matbaası, Ankara, 1980.
- EFLİ, Mehmet : "Hayat Standardı Esası", Vergi Dünyası, S.18, Şubat 1983.
- ERGÜN, Vural : "Servet Bildirimi ve Türkiye'deki Uygulaması", Maliye Enstitüsü Konferansları, 12. Seri, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 183/26, İstanbul, 1976.
- GÜNEŞ, Nalan : "Yazar Kasa Uygulaması", Mali Sorunlara Çözüm, S.5, Mayıs 1985.
- GÜNGÖR, Tefvik : "Vergi Politikalarının Gelir Dağılımı Üzerindeki Olumsuz Etkileri", Dünya Gazetesi, 4.2.1985, s.2.
- HEPER, Fethi : Türkiye'de Servetlerin Vergilendirilmesi, EİTİA, Yayınları, No: 246/166, Eskişehir, 1982.

- KAF AOĞLU, Adnan Baęer : "Servet Beyanı Müessesesinin Mahiyeti, İşleyişı ve Tasarıda Öngörülen Yeni Önlemlerin Değerlendirilmesi", Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İİTİA Ekonomi Fakóltesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No: 1, 1980.
- KAYA, Arslan : "Vergi Hukukunda Zirai Kazançların Vergilendirilmesi", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S.8, Ağustos 1985.
- KIZILOOT, Şükrü : Gelir Vergisinde Vergi Güvenlik Önlemleri, Ankara 1983.
- KIZILOOT, Şükrü : Muktezalar ve Danıştay Kararları, Ankara, 1983.
- KIZILOOT, Şükrü : "Ortalama Kar Haddi Esasında Ceza Uygulaması", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S.6, Haziran 1985.
- KIZILOOT, Şükrü : "Asgari Gayrisafi Hasılat Esasının Uygulamadaki Etkinliği", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S.2, Şubat 1985.

- KİTİŞ, Nahit : "Asgari Gayrisafi Hasılat Esasının Eleştirisi", Vergi Dünyası, S.2, Ekim 1985.
- KOĞACIOĞLU, Murat : "Belgeleme Sorunu Çözüldü mü?", Mali Sorunları Çözüm Dergisi, S.3, Mart 1985.
- LALİK, Ömer : "Yeminli Mali Müşavirlik Mesleği", Türkiye Muhasebe Uzmanları Paneli, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S. 5, Mayıs 1985.
- MEMİK, Mehmet : "Vergi Kaçakçılığının Boyutları", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, S. 143, 15.1.1978.
- MUTLUER, Kamil
- TEKİN, Fazıl
- HEPER, Fethi : Türk Vergi Mevzuatı, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Fakültesi yayınları, Fasikül 3, No: 24
- NEMLİ, Arif : "Maliyede Ekonomik Yaklaşım", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S.5, Mayıs 1985.

NADAROĞLU, Halil

- : "Vergi Güvenlik Önlemlerinin Niteliği ve Özellikleri", Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İİTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, NO: 1, 1980.

ÖNCEL, Mualla

- : "5 Soru 5 Cevap", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S.5, Mayıs 1985

ÖZBALCI, Yılmaz

- : Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1982.

ÖZBALCI, Yılmaz

- : Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1982

ÖZER, İlhan

- : Gelir Vergisi Politikası, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, No. 164, 1975.

PALAMUT, Mehmet E.

- : "Gelir Dağılımı ve Vergileme", Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, S.5, Mayıs 1985

PALAMUT Mehmet E.

- : "Vergi Güvenlik Tedbiri Olarak Hayat Standardı Esası", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Yıl: 18, Sayı 206.

RICHUPAN, Serhai

- : "Vergi Kaçakçılığının Ölçülmesi", Çeviren: Emin TAYLAN, Vergi Dünyası, S. 44, Nisan 1985.

SARAL, Talat

: "Vergilerle İlgili Yasa Tasarısında Öngörülen Yeni Güvenlik Önlemleri", Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İİTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No: 1, 1980.

ŞAFAK, Mehmet

: "Vergi Kayıpları ve Vergi İdaresi", 2. İktisat Kongresi, Kalkınma Politikası Komisyonu Tebliğleri, İzmir 1981.

ŞANVER, Salih

: "Vergi Güvenlik Önlemleri-Türkiye'-deki Uygulama", Yeni Vergiler Yasa Tasarısı ve Vergi Güvenlik Önlemleri Semineri, İİTİA Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayınları, No: 1, 1980.

ŞENER, Hasan

: "Servet Beyanı", Maliye Dergisi, S. 74, Mart-Nisan 1985.

ŞİRİN, Mehmet

: "Tarımda Vergilendirme", II. İktisat Kongresi, Tarım Komisyonu Tebliğleri, İzmir, 1981.

TUNCER, Selahattin

: "Hayat Standardı Esası", İstanbul Sanayi Odası Dergisi, Yıl: 18, S.207.

TURGAY, Recep

: "Servet Beyanında Yeni Düzenleme", İ. Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl: 5, S.15, İstanbul, Şubat 1979.

- TUNCER, Selahattin : "Vergi Uygulamaları", Ar Basım ve Yayın Dağıtım A.Ş. , 4. Baskı, İstanbul, 1983.
- YALKIN, Yüksel Koç : "KDV ve Yeminli Muhasebe Uzmanlığı", Mali Sorunlara Çözüm Der-gisi, S.3, Mart 1985.
- YILDIZHAN- Lokman Yetiş : "Vergi Güvenlik Önlemleri ve Bun-ların Vergi Kaybını Önlemedeki Etkinlikleri", Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Ra-poru, (Yayınlanmamış), S. IVI-8/ 28-22, Ankara, 1982.
-
- : 1985 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Yayını, 1984.
-
- : Gelir Vergisi Genel Tebliğleri (139,140,141,145 seri nolu)
-
- : Gelir Vergisi Kanunu,
-
- : "Ortalama Kâr Hadlerinin Tespiti Hakkındaki Yönetmelik" (28.10.1964 Gün ve 11844 Sayılı R_esmi Gazetede Yayınlanan)
-
- : Vergi Reform Komisyonu Raporları, Cilt I, V, VI, İstanbul 1969.
-
- : Vergi Usul Kanunu