

GELİR VERGİSİ KANUNU'NDAKİ
İSTİSNA VE MUAFİYETLERİN
SOSYAL DEVLET AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ
(Yüksek Lisans)

Aysun YILMAZTÜRK

2004

Yüksek Lisans Tezi
Ekim 2004

GELİR VERGİSİ KANUNU'NDAKİ İSTİSNA VE MUAFİYETLERİN
SOSYAL DEVLET AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Aysun YILMAZTÜRK

YÜKSEK LİSANS TEZİ
Maliye Anabilim Dalı
Danışman: Yrd.Doç. Doğan GÖKBEL

Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Şubat 2004

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

GELİR VERGİSİ KANUNU'NDAKİ İSTİSNA VE MUAFİYETLERİN SOSYAL DEVLET AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Aysun YILMAZTÜRK

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Şubat 2004.

Danışman: Yrd.Doç. Doğan GÖKBEL

Sosyal devlet, sosyal adalet, eşitlik, sosyal denge ve sosyal barışı sağlamak amacına yönelik bir devlet biçimidir. Günümüzde ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak, sosyal devlet ilkelerine paralel bir şekilde Türk Vergi Sistemimiz' in Gelir Vergisi Kanunu'nda istisna ve muafiyetlere yer verilmiştir.

Çalışmamızın birinci bölümünde sosyal devlet kavramı açıklanarak, sosyal devletin ortaya çıkış sebepleri ve özellikleri genel boyutları ile ele alınmıştır.

İkinci bölümde ise konumuzun vergi boyutu olan Gelir Vergisi'ndeki istisna ve muafiyetlerin amaçları, günümüzdeki durumu ve ülkemizdeki uygulaması anlatılarak, günümüz sosyal devlet anlayışına uygunluğu incelenmiştir. Bu bağlamda karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri de bu bölümde değerlendirilmiştir.

ABSTRACT

Social state is a form of state that aims at providing social justice, social equality, social balance and social peace. Nowadays, as a result of economic, social and technological developments, the exceptions and the exemptions have been included in the Income Tax Law of our Turkish tax system in a way parallel to social state principals.

In the first part of our study, by being explained the concept of social state, the reasons and features of generation of social state are taken with general dimensions.

In the second part of study, the aims of exceptions and exemptions of Income Tax, their actual situation and application in our country are explained. At the same time, the convenience of these exceptions are examined as if they are appropriate for today's social state view. In regard to this, problems that have been faced and solution proposals are also evaluated in this part of study.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Aysun YILMAZTÜRK'ün "Gelir Vergisi Kanunundaki İstisna ve Muafiyetlerin Sosyal Devlet Açısından Değerlendirilmesi" başlıklı tezi 5 Mayıs 2004 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **Maliye (Mali Hukuk)** Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd.Doç.Dr.Doğan GÖKBEL

Üye : Doç.Dr.Sevgi GEREK

Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ

Prof.Dr. Nuhhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

KISALTMALAR

- A.M. : Anayasa Mahkemesi
A.M.K. : Anayasa Mahkemesi Kararı
D.P.T. : Devlet Planlama Teşkilatı
G.V. : Gelir Vergisi
G.V.K. : Gelir Vergisi Kanunu
K.V.K. : Kurumlar Vergisi Kanunu
M.B. : Maliye Bakanlığı
Md. : Madde
M.K.E. : Makine Kimya Enstitüsü
R.G. : Resmi Gazete
S. : Sayı/sayfa
S.S.K. : Sosyal Sigortalar Kanunu
T.T.K. : Türk Ticaret Kanunu
v.b. : ve benzeri
V.U.K. : Vergi Usul Kanunu

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
KISALTMALAR	vi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SOSYAL DEVLET VE VERGİ AÇISINDAN SOSYAL DEVLET

1. SOSYAL DEVLETİN TARİHSEL KÖKENİ	2
2. SOSYAL DEVLET KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ	5
2.1. 1789 SOSYAL DEVLET ANLAYIŞI	6
2.2. 1848 TARİHİNE KADAR OLAN DÖNEM	7
2.3. 20. YÜZYIL SOSYAL DEVLET ANLAYIŞI	8
3. SOSYAL DEVLET	10
4. SOSYAL DEVLETE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR	12
4.1. HUKUKİ YAKLAŞIM	12
4.1.1. SOSYAL ADALET	13
4.1.2. EŞİTLİK	15
4.1.3. SOSYAL DENGE (TOPLUMSAL DENGE)	17
4.1.4. SOSYAL DEVLETTE MÜLKİYET HAKKI	18
4.2. EKONOMİK YAKLAŞIM	20
4.3. SİYASAL YAKLAŞIM	23
5. SOSYAL DEVLETİN ÖZELLİKLERİ	26
5.1. PLANLI KALKINMA VE ULUSAL GELİRİN ARTIRILMASI	27
5.2. VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASI	30
5.3. SOSYAL HAKLAR	32
5.4. DEVLETLEŞTİRME VE KAMULAŞTIRMA	36
6. TÜRKİYE'DE ANAYASALAR VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINA GÖRE SOSYAL DEVLET	37
6.1. 1961 ANAYASASINDA SOSYAL DEVLET	37
6.2. 1982 ANAYASASINDA SOSYAL DEVLET	40
6.3. 1961 VE 1982 ANAYASALARI "SOSYAL DEVLET" KAVRAMINDA FARKLILIKLAR	43
6.4. GENEL OLARAK ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINDA SOSYAL DEVLET	46
7. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN VERGİ	51
7.1. VERGİNİN SOSYAL AMAÇLARI	51
7.2. VERGİ ADALETİ	54
7.3. ARTAN ORANLILIK.....	54

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR TÜRLERİNE GÖRE G.V.K.'DA YER ALAN İSTİSNA –
MUAFIYETLER VE SOSYAL DEVLET AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ

1.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN TİCARİ KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNALAR	56
1.1.	ESNAF MUAFLIĞI	56
1.1.1.	ESNAF MUAFLIĞININ AMACI	56
1.1.2.	ESNAF MUAFLIĞININ GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU	57
1.1.3.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN ESNAF MUAFLIĞI.....	62
1.2.	YATIRIM İNDİRİMİ.....	66
1.2.1.	YATIRIM İNDİRİMİNİN AMACI.....	66
1.2.2.	YATIRIM İNDİRİMİNİN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	67
1.2.3.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN YATIRIM İNDİRİMİ.....	69
2.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN ZİRAİ KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA	70
3.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN ÜCRETLERE İLİŞKİN İSTİSNALAR	73
3.1.	ÜCRETLERDE İSTİSNALAR.....	73
3.1.1.	ÜCRETLERDE İSTİSNANIN AMACI.....	73
3.1.2.	ÜCRETLERDE İSTİSNANIN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	74
3.1.3.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN ÜCRETLERDE İSTİSNA.....	85
3.2.	SAKATLIK İNDİRİMİ.....	91
3.2.1.	SAKATLIK İNDİRİMİNİN AMACI.....	91
3.2.2.	SAKATLIK İNDİRİMİNİN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	92
3.2.3.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN SAKATLIK İNDİRİMİ.....	93
3.3.	EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ.....	94
3.4.	ÜCRETLİLERDE VERGİ İNDİRİMİ.....	95
3.4.1.	ÜCRETLİLERDE VERGİ İNDİRİMİNİN AMACI.....	95
3.4.2.	ÜCRETLİLERDE VERGİ İNDİRİMİNİN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	96
3.4.3.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN ÜCRETLİLERDE VERGİ İNDİRİMİ.....	98

3.5.TAZMİNAT VE YARDIMLARDA İSTİSNALAR.....	99
3.5.1. TAZMİNAT VE YARDIMLARDA İSTİSNANIN AMACI.....	99
3.5.2. TAZMİNAT VE YARDIMLARDA İSTİSNANIN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	99
3.5.3. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN TAZMİNAT VE YARDIMLARDA İSTİSNA.....	110
3.6.GİDER KARŞILIKLARINDA İSTİSNA	
3.6.1. GİDER KARŞILIKLARINDA İSTİSNANIN AMACI....	112
3.6.2. GİDER KARŞILIKLARINDA İSTİSNANIN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	113
3.6.3. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN GİDER KARŞILIKLARINDA İSTİSNA.....	117
3.7.TEŞVİK, İKRAMIYE VE MÜKAFATLARDA İSTİSNA.....	117
3.7.1. TEŞVİK, İKRAMIYE VE MÜKAFATLARDA İSTİSNANIN AMACI.....	117
3.7.2. TEŞVİK, İKRAMIYE VE MÜKAFATLARDA İSTİSNANIN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	118
3.7.3. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN TEŞVİK, İKRAMIYE VE MÜKAFATLARDA İSTİSNA.....	122
4. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINA İLİŞKİN İSTİSNALAR	123
5. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN MENKUL SERMAYE İRATLARINA İLİŞKİN İSTİSNALAR	126
5.1. BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ.....	126
5.1.1. BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNİN AMACI.....	126
5.1.2. BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİNİN GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	127
5.1.3. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ.....	128
5.2.DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU FAİZ GELİRLERİNDE İSTİSNA.....	129
5.2.1. DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU FAİZ GELİRLERİNDE İSTİSNA AMACI.....	129
5.2.2. DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU FAİZ GELİRLERİNDE İSTİSNA GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	130
5.2.3. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU FAİZ GELİRLERİNDE İSTİSNA.....	131

6.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN SERBEST MESLEK KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNALAR.....	132
	6.1.TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASI.....	132
	6.1.1. TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASININ AMACI.....	133
	6.1.2. TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASININ GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	134
	6.1.3. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASI.....	135
	6.2.SERGİ PANAYIR İSTİSNASI.....	137
	6.2.1. SERGİ PANAYIR İSTİSNASININ AMACI.....	137
	6.2.2. SERGİ PANAYIR İSTİSNASININ GÜNÜMÜZDEKİ DURUMU.....	138
	6.2.3. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN SERGİ PANAYIR İSTİSNASI.....	139
7.	SOSYAL DEVLET AÇISINDAN DİĞER KAZANÇ VE İRATLARA İLİŞKİN İSTİSNALAR.....	140
8.	TÜRKİYE'DEKİ G.V.K. İSTİSNA VE MUAFİYETLERİNİN SOSYAL DEVLET İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	141
	8.1. VERGİ ADALETİNİN SAĞLANMASI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	141
	8.2. VERGİDE EŞİTLİK İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	146
	8.3. SOSYAL ADALET İLKESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	152
	8.4. SANATSAL VE BİLİMSSEL TEŞVİKLER AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ	157
	SONUÇ	159
	KAYNAKÇA	162

GİRİŞ

Günümüzde, ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak, çağdaş toplumlarda bir takım değişimler gözlenmektedir. Bu da modern devlet anlayışının ortaya çıkardığı görev ve fonksiyonları, mali amaçlarının yanısıra aynı zamanda sosyal ve ekonomik amaçlarla da donatmaktadır.

Demokratik yaşamın ve devlet yapısının temelinde varolması gereken devlet biçimi sosyal devlet olgusudur. Sosyal devlet olgusunun devamlılığını sağlamanın yollarından biri de devletin egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda toplumun bir kısım gruplarına istisna ve muafiyetler sağlamasıyla mevcut olmaktadır. Böylelikle toplumdaki sınıflar arasında adalet ve eşitlik ilkelerinin gereği yerine getirilmektedir.

Görünüş böyle olmakla beraber, uygulamada sonuç tamamen farklı olabilir. Gerçekten amaca uygun olarak, rasyonel ve seçici bir uygulamanın varlığının analizi bu çalışmamızda ele alınmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SOSYAL DEVLET VE VERGİ AÇISINDAN SOSYAL DEVLET

1.SOSYAL DEVLETİN TARİHSEL KÖKENİ

Sosyal devletin tarihsel gelişimi açısından öncelikle Mark öncesi düşünürlerin hukuk devleti eleştirilerine bakılacak olunursa, bu düşünürlerin, hukuk devletinin öngörmüş bulunduğu özgürlüklerin korunması ve devletin hukuka bağlanması fikrine saygı duydukları, ancak devletin ekonomik yaşama karışmayarak, toplumdaki güçsüzleri yalnız bırakması ve sonuçta hukuk devletinin öngördüğü özgürlükleri kağıt üzerinde bırakmasına karşı çıktıkları görülür.

Mark öncesi düşünürlerin hukuk devleti eleştirileri esas olarak sosyalist düşünce bağlamında ortaya çıkmıştır. Sosyalist düşünce 1789 Bildirisinde tanınan hakların küçük bir azınlığa yönelik olduğundan hareketle, devletin ezilen işçi sınıfı lehine müdahalesini gerekli görmüştür. ¹

Bu fikirler 1789 Bildirisinden hemen sonra ortaya çıkmaya başlamıştır. Jakobinler, bugün insan hakları belgelerinde sosyal haklar olarak yer alan bir çok hususu ileri sürmüşler, daha sonra R.Owen, S.Simot, C. Frouler ve diğer sosyalistler, kurulu düzenin yetersizliklerini eleştirmişlerdir. Fakat bu düşünürler, temelde üretim ve üretim araçları sorunuyla uğraşmayarak, bilimsel dayanaktan yoksun düzenler öngörmüşler ve sonuçta ütopyik kalmakla suçlanmışlardır. ²

Marksizm de esas olarak insanın devredilemez hakları olduğuna inanılır. Fakat hakları insanın doğasında değil, toplum içindeki durumda, özellikle sosyal üretim sürecinde görülür. Buna göre, insan hakları devletin sosyo-ekonomik çerçevesinde gelişir, olgunlaşır ve bu gelişmeye bağlı olarak ürününü oluşturur. Dolayısıyla " Marksizme

¹ Tekin Akıllıoğlu, "Temel Hakların Gelişimi Üzerine Bazı Düşünceler", A.Ü.S.B.E.D., Cilt XII., Sayı.1-2, 1989, s.172

² Ayferi Göze, *Siyasal Düşünceler Ve Yönetimler*, Beta Yay. İstanbul, 1989, s.261-276

göre devletin hakları açıklaması yetmez, gerçekleşmesi için şartların hazırlanması gerekir. Gerçekten Marksizm bir yandan insan hakları ve ödevlerini bir bütün halinde toplarken, öte yandan devletin görev alanını işaretler. Bu aşamada insanın her türlü sömürüden kurtarılıp özgürleştirilmesi söz konusudur.³ Böylece Marksizmin özgürlük kavramına özgürleştirmeyi getirerek sosyal devlet anlayışına katkıda bulunduğu bir gerçektir.⁴ Ancak Marksist anlayışının, gerçek özgürlüğün ancak komünizm ve sosyalizm yoluyla sağlanabileceğine inandığını da belirtmek gerekir.

Sosyalist devlette, egemenlik işçi sınıfının tekelindedir. Diğer sınıfların iktidarda hakkı yoktur. İktidar olma yolu işçi sınıfı dışındaki sınıflara ve onların partilerine anayasal ve yasal olarak kapatılmıştır. Marksist- leninist modele dayanır.⁵ Sosyal devlet ise bu özelliklerin tam tersi bir durum arz eder. Siyasal çoğulculuğa dayalı siyasal yaşamda yelpazenin farklı kesimlerinde bulunan partiler kurulabilir ve sayıları sınırlanamaz. Anayasal ve yasal olarak da tek parti egemenliği kabul edilmez.

Bu farklılıkların ışığında, sosyal devletin, toplumsal çelişkilerin düzenleyicisi olduğu yolundaki görüşlerine karşı Marksistlerin, devletin toplumsal çelişkileri çözmediğini, aksine devletin bu çelişkileri yoğunlaştırıcı bir fonksiyon gördüğünü ileri sürdüklerini belirtmeliyiz. Devlet, aslında, refah kimliği altında kapitalist sınıfın çıkarlarına hizmet etmekten başka bir şey yapmamaktadır.

“...marksizme göre, devlette aslında sınıflar arasındaki uzlaşmazlığın bir ürünüdür. Devlet, egemen sınıfın, kendi ayrıcalıklı durumunu sürdürebilmesi için, çoğunluğa karşı verdiği mücadelede bir araçtır. Devlet toplumun dışında yada onun üstünde bir şey değildir. Devlet, iktidardaki sınıfın, kendi yararlarını savunmak için kullandığı bir araçtır.”⁶

Sosyal devlet her ne kadar yoğun olarak II. dünya savaşı sonrasında uygulandı ise de, tarihsel gelişim içinde birtakım süreçlerden geçtiği de göz ardı edilemez. Nasıl ki hukuk

³ Mehmet Akat, “Teori Ve Uygulama Açısından 1961 Anayasası’nın 10. Maddesi”, İÜHF. Yayınları, İstanbul, 1984, s.74

⁴ Nihat Bulut, "Sosyal devletin Düşünsel Temelleri Ve Çağdaş Sosyal Devlet Anlayışı", www.Google.Com, s.24

⁵ Murat Sarıca, 100 Soruda Siyasal Düşünceler Tarihi, 5.Baskı, Gerçek Yayın, İstanbul, 1987, s.208

⁶ Server Tanilli, Devlet ve Demokrasi, Say Yayın, 6. Baskı, 1988, s.48

devleti, burjuva devriminin bir sonucudur; sosyal devlet kavramı da Endüstri Devrimi'nin bir sonucudur.⁷

Ekonomik alanda liberalizmle makinanın birleşmesi endüstriyel kapitalizmin gelişmesine yol açmıştır. Sanayileşme bakımından liberalizm bir zafer kazanmıştır, ama sosyal alanda iki sınıfın (kapitalistler ve proleterler) ortaya çıkmasıyla orta çağın başlarındaki işbirliği ve sosyal huzurun yerini, toplumda iki düşman sınıfın kesin hatlar ile ikiye bölünmesi almıştır. Bu durumda sosyal bütünlüğün sağlanması, sosyal düşmanlıkların giderilmesi amacıyla devletin müdahalesini isteyen tamamen devletçi olan birtakım görüşler ortaya atılmıştır. Bu görüşlerin bir kısmı siyasi hürriyeti hafife alarak aslında demokrasiyi inkar eden fikirler taşırken, bir kısım siyasal alanda gerçekleştirdiği düzene müdahale yolunun, ekonomik alanda da gerçekleştirilmesi gereğini savunmuştur.⁸

Endüstri Devrimi'nden bir süre sonra siyasal haklardan yararlanma olanağı, kullananlar açısından genişlemiştir. Bu genişleme emekçileri de içine almış ve siyasal alanda ağırlıklarını hissettirmeye başlamışlardır; iktidara içinde buldukları kötü ekonomik ve sosyal koşulların düzeltilmesi ile iş ve çalışma şartlarının yeniden düzenlenmesi için baskı yapmaya başlamışlardır. Buradan hareketle artık devletin sadece yardım etmekle yetinemeyeceği, sosyal eşitlik ilkesinin fiili eşitlikle tanımlanması gerektiği inancı doğmuştur.⁹

İşçi sınıfının kendi çalışma ve yaşam koşullarını iyileştirmek için girdiği mücadele ve elde ettiği kazanımlar bundan böyle, yani 20.yy. ile birlikte, egemen sınıf tarafından, bu sınıfı sistem içine çekmekte ve kapitalist birikimi sürdürmede araç olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bu keşif ile birlikte de, Keynesçi ekonomiye uygun bir model yani sosyal devlet ortaya çıkmıştır.

⁷ Ayferi Göze, a.g.e., s.391

⁸ Ali Çubuk, *Sosyal Politika ve Sosyal Güvenlik Kurumları*, 1982, Ankara, s.14

⁹ Ayferi Göze, a.g.e., s.413

Özetle, 17. yüzyılda ticaretin gelişmesi ile servet birikiminin artması, 18. yüzyılda da ticaret sermayesinin sanayi sermayesine dönüşmesi ile üretim teknolojisinde sanayi devrimi gerçekleşmiş bu da ekonomik güçler dengesini burjuvazi lehine değiştirmiştir.¹⁰ Bunun üzerine ekonomik gücü artan burjuvazi, sınıf ayrıcalıklarının kaldırılmasını isteyen yasa önünde eşitlik sloganı ile aristokrasinin karşısında yer almış ve nihayet sonunda amacına ulaşmıştır.¹¹ Ancak bu eşitlik anlayışı, sadece yasa önünde eşitlik anlayışını içerdiği için ekonomik eşitlik göz ardı edilmiş,¹² bu da zaman içinde ekonomik hayata egemen olan büyük firmaların sosyal hayatı ve siyasal iktidarı baskı altına almasına neden olmuştur.¹³

Yaratılan bu ekonomik eşitsizlik hali, proleterleşme süreçleri ve kitle örgütlenmelerinin artışıyla birlikte 1848 ihtilaline yol açmış, sonrasında ise emekçi sınıf mücadelelerinin artmasının da etkisiyle liberal devlet anlayışının yarattığı jandarma devlet, yerini aktif, mücadeleci bir görünüme bırakmaya başlayarak liberal devlet anlayışı sosyal devlet anlayışına dönüşmüştür.

2.SOSYAL DEVLET KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Hiçbir toplum ya da toplum yapısı durağan olmayıp zaman içinde değişmektedir. Bu değişim süreci içinde, toplumsal yaşam ve toplumsal ilişkiler de değişmekte ve yeni sosyal denge ve uyum sorunları gündeme gelmektedir.¹⁴ Bu sosyal sorunlar, sanayileşmeye ve teknolojik değişmelere koşut olarak yeni boyutlar ve içerikler kazanmaktadır.

Sosyal devlet olgusu esas itibariyle 20. yüzyılın bir ürünüdür. Kökleri ise 19. yüzyıla dayanır. Sosyal devleti tam olarak ortaya çıkaran düşünce, 18. yüzyılda özellikle, 1789 Fransız insan ve yurttaş hakları bildirisi ile somutlaşan liberal anlayışın ya da hukuk devleti ilkesinin, sosyal haklarla tamamlanmasını savunan reformcu düşüncedir.

¹⁰ Alaaddin Şenel, "Eşitlik Kavramı Ve Tarihsel Gelişmesi", Yavuz Abadan'a Armağan, AÜ.SBE.

Yayımları, Ankara, 1969, s.259,

¹¹ Alaaddin Şenel, a.g.e., s.259-260

¹² A. Şenel, a.g.e.,s.261

¹³ Zafer Tunaya, *Siyasal Kuramlar Ve Anayasa Hukuku*, 4.Baskı, İstanbul, 1980, s.447

¹⁴ Meryem Koray, *Sosyal Politika*, Bursa, Ezgi Kitapevi Yay., 2000, s. 49

2.1. 1789 Sosyal Devlet Anlayışı

1789 anlayışında birey, zaman ve yer düşüncesinden uzaklaşmış, soyut bir varlık olarak ele alınmıştır. Bu soyut varlığın, devlete karşı ileri sürebileceği doğuştan kazandığı hakları ve özgürlükleri vardır. 1789 anlayışı bireyi tüm sosyal bağlarından koparmıştır, bu, onun özgür ve eşit sayılabilmesi için gereklidir ama, bu durum bireyi aynı zamanda güçsüz ve korumasız bırakacaktır. Çalışan insan ticaret yapmakta, dilediği sanat ve mesleği icra etmekte özgürdür ama mesleki çıkarlarını korumak için örgütlenme hakkından yoksundur.¹⁵

1789 hak ve özgürlük anlayışında, bireyler hak ve özgürlüklerini yasalar çerçevesinde kullandıkları sürece devletin onlara herhangi bir müdahalede bulunmaması temel ilkedir: 1789 devriminden hemen sonra, Fransa'da 1791 Anayasası'nda, devletin özgürlüklerin kullanılmasına seyirci kalamayacağı, bireylere tanınan hak ve özgürlüklerin tamamlanması gerektiği düşünülmektedir.

Ayrıca, aynı anayasada, kişinin devletten yardım ve eğitim görme olanağı öngörülmüş, kamu yardımları kutsal bir borç olarak görülmüştür. Böylece devlet, kendiliğinden tam bir serbesti içinde oluşan ekonomik sosyal hayatın gelişmesine ayak uyduramayanlara, mağdurlara yardım elini uzatmıştır.¹⁶

Ancak bu öngörüler, sosyal haklara doğru atılan ilk adımlar olarak kabul edilebilse de, yanılıcı olmamalıdır; çünkü "her ne kadar devlete güçsüz, muhtaç kimselere bazı olanaklar sağlama görevi yüklenmişse de, bunlar, bireylere tanınmış haklar karşılığı olan edimler değildir. Yani birey için henüz devletten bir isteme hakkı doğmamıştır, sadece, devletin koruma görevi kabul edilmiştir."¹⁷

¹⁵ Ayferi Göze, *Liberal, Marksist, Faşist ve Sosyal Devlet Sistemleri*, 1995, İ.Ü.H.F. Yay., s.99

¹⁶ Ayferi Göze, a.g.e., s.102

¹⁷ Ayferi Göze, a.g.e., s.102

2.2. 1848 Tarihine Kadar Olan Dönem

Klasik demokrasiye ve liberal iktisat düzenine dayanan 1789 devlet anlayışının, toplumsal düzeni sağlamada başarılı olmadığı, emek–sermaye ilişkilerini düzenlemede, toplumsal barışı ve bütünleşmeyi gerçekleştirmede yetersiz kalmakta olduğu, Endüstri Devrimini yaşayan tüm toplumlarca görülmektedir. Bu nedenle de, devletin ekonomik ve toplumsal yaşama karışması gerektiği yönündeki görüşler, 19. yüzyılın başlarından itibaren giderek ağırlık kazanmıştır.

20.yüzyılın ortalarından başlayarak, sanayileşme, kentleşme ve kitle örgütlenmelerinin artmasıyla birlikte, 1789 anlayışındaki bireyin toplum içinde tek başına olması anlayışından yavaş yavaş uzaklaşmış, birey ile devlet arasında çeşitli kuruluşların varlığını kabul etme konusunda ilk adımlar atılmıştır: “Bu alanda 1848 Fransız Anayasası ilk önemli belgedir. Bu anayasa, kredi, tarım ve yardım kuruluşlarına toplum yapısı içinde bir yer ve hukuki varlık tanımış, aile kurumu da devletin temeli olarak kabul edilmiş, devlete de aileyi koruma görevi verilmiştir. Toplanma ve dernek kurma özgürlüklerinin tanınması ile de 1789 anlayışından uzaklaşmıştır.”¹⁸

Daha öncede değinildiği gibi, 1848 devrimlerinden sonra durum değişmeye başlamaktadır. 1848 Anayasası’nda devlet, yardıma muhtaç yurttaşlara yardım ederek yaşamlarını sürdürmelerini sağlayacaktır. Olanakları el verdiği ölçüde çalışabilecek durumda olanlara iş sağlayacak ve çalışamayacak durumda olan yoksullara da yardım edecektir. Devlet, tüm yurttaşların refahını artırmayı, daha büyük mutluluk sağlamayı amaç edinmiştir. Bunun için onların şahsını, ailesini, inançlarını, malını ve çalışmasını koruyacaktır. Eğitim devletin denetimi altındadır. Devlet, parasız ilk öğretim ve mesleki eğitimi sağlayacaktır. Devletin tüm yurttaşlara daha büyük bir refah sağlama görevinin yanı sıra yurttaşlar da kardeşçe birbirlerine yardım ederek ortak refahın gerçekleşmesine katılacaklardır.¹⁹

¹⁸ Sami Gülven , *Sosyal Politikanın Temelleri* , Bursa , Ezgi Yayın , 1995, s.68

¹⁹ Ayferi Göze, *a.g.e.*, s.103

Böylece devlet modeli daha toplumcu, aktif, müdahaleci ve koruyucu işlevler kazanmaya başlamış ise de, yine de devletten görevlerini yerine getirmesini isteyecek bir hak anlayışı henüz yoktur.

2.3. 20. Yüzyıl Sosyal Devlet Anlayışı

20.yüzyıla gelindiğinde ise sosyal politikaların izlenmesi konusunda daha kararlı bir tutum gösterilmektedir. Özellikle yüzyılın son yarısında devletin ekonomideki yeri büyük ölçüde genişlemiştir. Sosyal amaçların gerçekleştirilmesi de daha önemli hale gelmeye başlamıştır.

Klasik haklara sosyal haklar eklenerek, klasik adalet anlayışı, sosyal adalet anlayışına dönüşmeye başlamıştır; klasik yasa önünde eşitlik ilkesinin yetmezliği karşısında sosyal eşitlik arayışları uç vermiştir. Bu dönüşümlerin devlet katındaki yansıması liberal devlet anlayışından sosyal devlet kavramına geçilmesidir. Buna, sosyal devlet yada refah devleti (welfare state) denir.²⁰

Bu noktada, liberal devlet anlayışından sosyal devlet kavramına geçiş konusunda öncelikle liberal düşünce üzerinde durmakta yarar var: Temel hak ve özgürlüklerin olduğunu kabul eden liberal düşünce sistemi, aynı zamanda, bireye değer veren, bireyin kendisi için çalışmasına yer veren düşünceleri içermektedir. Bireye üstün bir yer veren bu düşünce sistemi “liberalizm” olarak adlandırılmaktadır. Liberal düşünce, devletin her türlü ekonomik müdahalesine karşı çıkarak, serbest piyasa mekanizması ve serbest rekabetin kendi doğal işleyişi içinde en iyi sonuçların alınacağı düşüncesini içermektedir.

Bu anlayışta, bireyin maddi – manevi gelişmesinin ve mutluluğunun, sahip olduğu hak ve özgürlükleri yasalar çerçevesinde dilediği gibi kullanabilmesi ile mümkün olacağı düşünülmekte ve devlet, bireylerin özgürlüğüne karışmayıp seyirci bir devlet rolü oynamaktadır. Ancak Endüstri Devrimi ve onun yarattığı ekonomik ve sosyal değişimler, farklı gelişmelere yol açmıştır : Özünde ilerici bir yaklaşım olan liberal

²⁰ Bülent Tanör , Necmi Yüzbaşıoğlu , *Türk Anayasa Hukuku* , İst., Y.K.Y.Yay., 2.Baskı, 2001, s.96

düşünceler, toplumda varolan ekonomik ve sosyal eşitsizliklere çözüm bulmaktan uzak kalmış ve liberal bireyci devlet anlayışının değişmesine neden olmuştur.

Diğer bir nokta, sanayileşmenin sonucu işçi sınıfının bilinçli bir örgütlenmeyle siyasi bir güç haline gelmesidir.

Liberal bireyci devlet anlayışının değişmesini gerekli kılan bir başka husus, liberal devletin temel ilkelerinden olan yasal eşitliğin kendisinden beklenen fonksiyonu yerine getiremediğinin anlaşılması olmuştur.

Söz konusu bu gelişmeler sonucu, liberal bireyci devletin ekonomik hayata karşı rollerinde birtakım değişikliklere gidilmesi gerekli olmuştur.

Bu durumda devlet pasif rolünü terk ederek, tüm vatandaşların maddi bakımdan gelişmeleri için onları sosyal ve ekonomik haklarla donatacak, soyut özgürlüklerin somut olarak kullanılmasını sağlamak için müdahalede bulunup tedbirler alacaktır. Yani ekonomik ve sosyal hayat güçsüzlerin korunması amacıyla devlet müdahalesine konu olacak, siyasal iktidar sosyalleşecektir.

Böylece sosyal sorunlar karşısında gerçekleşen kamu müdahalesi, liberal devlet anlayışından müdahaleci devlet anlayışına geçilmesine yol açmıştır. Bu ise, liberal devlet anlayışından farklı olan ve çeşitli önlemlerle ekonomik ve toplumsal yaşamı yönlendiren bir devlet anlayışını, sosyal refah devleti anlayışını gerektirmektedir.

Sonuç olarak, sosyal devlet, 20. yüzyılın değişen koşullarına ve ihtiyaçlarına liberal bireyci devletin yanıt vermekte yetersiz kalmasının sonucudur. Liberal bireyci devletin ekonomik ve siyasal temellerine dokunmadan, ona sosyal bir içerik veren devlet anlayışıdır. Bu çerçevede de liberal devletin 20. yüzyılda ulaştığı bir aşamadır, denilebilir. Bu bölümde sosyal devleti daha iyi değerlendirebilmek için daha yakından inceleyeceğiz.

3. SOSYAL DEVLET

Sosyal hukuk devleti, hak ve özgürlüklerini sosyal bilinci içinde kullanacak insan tipinden hareket eder. Batı burjuvazisi, sanayileşme sonunda gelişen işçi sınıfının bilinçlenmesi karşısında bazı ödünler vermek zorunda kalmıştır. Böylece sosyal nitelikteki anayasalar ve sosyal devlet kavramı ortaya çıkmıştır.²¹

Nitekim Ayferi Göze'ye göre ise sosyal devlet, "liberal devlet sisteminin bir aşamasıdır. Amaç 20. yüzyılın toplumlarının yeni sosyal ekonomik ihtiyaçlarını özgürlük düzeni içinde karşılayabilmektir."²² Yani sosyal devlet liberal devleti tamamlamaktadır.

Liberal felsefeden esinlenen "jandarma devlet" anlayışında, devletin görevi, yurtiçinde düzen ve güvenliğin; dışa karşı da savunma sağlanmasından ibarettir. Özellikle devletin ekonomik hayata müdahalesi gereksizdir ve aynı zamanda ekonominin doğal kanunlarının işleyişini bozacağı için zararlıdır. Oysa sosyal devlet kavramı, devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini kanuni ve gerekli gören bir anlayışı ifade eder.²³

Böylece, refahı toplum sınıfları arasında dengeli ve adil biçimde dağıtma işlevini yüklenen yeni devlet anlayışı, liberal devletin geleneksel asayiş ve savunma hizmetlerinin dışına çıkarak, eğitim, sağlık, konut, sosyal güvenlik, sosyal yardım vb. gibi kamusal hizmetleri de üstlenir."²⁴

Yine Ayferi Göze'ye göre,

- Sosyal devlet, liberal devletin hak-özgürlük-eşitlik ilkelerini korur, ancak temel hak ve özgürlüklerin sosyal hak ve özgürlüklerle tamamlanmasına çalışır.

²¹ Bülent Tanör, *Anayasa Hukuku'nda Sosyal Haklar*, May Yayın, 1978, s.106

²² Ayferi Göze, *Liberal, Marksist, Faşist ve Sosyal Devlet Sistemleri*, İst, İ.Ü.Hukuk Fak. Yay., 1980

²³ Ergun Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, 6.Baskı, Yetkin Yayın, 2000, s.123

²⁴ Sami Güven, a.g.e., s.69

- Sosyal devlet, bireylerin oluşturdukları çeşitli sosyal kuruluşları gözardı etmez, toplumun bireylerden ve sosyal kuruluşlardan oluştuğu gerçeğini kabul eder.

Sosyal devletin bu müdahalelerle gelen koruyucu işlevi, başta çalışma gücünün korunması olmak üzere toplumun çeşitli kesimlerine yönelik bir koruma politikası geliştirmektedir. Aile, gençlik, yaşlılar, çalışanlar vb. bu kesimler arasında sayılabilir. Devlet birinci boyutuyla, söz konusu bu kesimleri korumak için müdahale etmektedir. İkinci boyutu ile ise devlet yardımda bulunmak için müdahale etmektedir. İşsizlere yapılan yardım, sosyal sigortalar aracılığıyla işçilere yapılan yardım, özürllülere, savaş malullerine vb. yapılan yardımlar bu kapsamda sayılabilir.

Dolayısıyla devletin koruma ve yardımda bulunma amacıyla yaptığı müdahaleleri, daha genel ve kapsayıcı bir ifadeyle düzenleme işlevi nedeniyle yaptığı müdahaleler olarak ifade edebiliriz. Çünkü devlet, ekonomik ve sosyal alana birtakım düzenlemeler yapmak amacıyla müdahale etmektedir.

Öte yandan, sosyal devletin “sosyalist devlet” anlamına gelmediğini, sosyalist devletten farklı bir kavram olduğunu belirtmek gerekir.

Çünkü sosyal devlette amaç, sosyalist devletin oluşumuna meydan vermeden, sınıflar arasında sosyal ve iktisadi dengeyi gerçekleştirmek, gücün belli bir sınıf elinde toplanmasına engel olarak totaliter rejim tehlikesini bertaraf etmektir.²⁵ Yani sosyal devlet sosyalist devlet olmadığı gibi, bunda ötesinde onun varolmasına engel olmak için oluşturulmuş bir devlet modelidir.

Sosyal devleti, hukuk devleti açısından kısaca incelemeye alacak olursak, denebilir ki , hukuk devleti ilkesi liberal felsefeye dayalı olmakla birlikte, sosyal devletin temel değerleri için (geniş kitlelerin çıkarları için yaşayabilme güvenliği, tam istihdam ve çalışma gücünün muhafazası) gerekli zemini oluşturur.

²⁵ Ülkü Azrak, *Sosyal Devlet ve 1961 Türk Anayasası'nın Sistemi*, İ.Ü.H.F. Mecmuası, Cilt 2, s. 213

Fakat sosyal devlet ile hukuk devleti anlayışı arasında farklılıklar vardır. Bu farklılıklardan biri eşitlik konusunda karşımıza çıkar: Hukuk devletinde eşitlik, sadece yasa önündeki eşitlik olması bakımından biçimselken, sosyal devlet toplumsal eşitsizlikleri dikkate alır ve müdahale ile azaltmaya çalışır.

Özetle, sosyal devletin üç temel görevi olduğu ortaya çıkmaktadır. Bu üç temel görev, bütün vatandaşlara ve ailelere:

- Minimum bir gelirin sağlanması,
- Sosyal güvenliğin sağlanması,
- Temel toplumsal hizmetlerin temin edilmesi olarak sıralanabilir.

4. SOSYAL DEVLETE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

4.1. Hukuki Yaklaşım

Sosyal devlet; insanların doğal hak ve özgürlüklere sahip oldukları ve devletin bu hak ve özgürlüklere dokunamayacağını ifade eden liberal bireyci devlet anlayışını, ekonomik ve siyasal temellerini değiştirmeden, kendi getirdiği değer ve kurumlarla besleyen bir devlet biçimidir.

Bu noktada denebilir ki, bireyi ve girişimciyi ön planda tutan, onlara sınırsız ekonomik özgürlükler tanıyan, iktisadi ve sosyal alana karışmayan, kişilere klasik hak ve özgürlükler tanıyan liberal devlet anlayışından, toplumdaki refah düzeyi açısından yerleşik farklılıkları gidermeyi amaçlayan, kişilere sosyal hak ve özgürlükler tanıyan, bunları gerçekleştirmek için sosyal politikalar uygulayan ve sosyal demokrasiyi hedef alan bir sosyal devlet anlayışına geçilmiştir.²⁶

Hukuksal yaklaşım bağlamında sosyal devlet, devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla, sosyal ve ekonomik hayata aktif bir şekilde müdahalesini kanuni ve gerekli gören bir devlet anlayışıdır.²⁷

²⁶ Sami Güven , a.g.e., s.70

²⁷ Ergun Özbudun , a.g.e., 1989, s.25

Benzer bir bakış açısını da Ülkü Azrak'ın tanımında görmekteyiz: “Sosyal devlet bir sosyal grup veya tabakanın kültürel ve ekonomik bakımlardan mağduriyetini reddeder ve onunla mücadele ederek kaldırmaya çalışır.”²⁸ Ya da Münci Kapani'ye göre sosyal devlet “bugün Batı dünyasında siyasal doktrin ve ideoloji çatışmalarını aşarak, onların ötesinde ve üstünde yer alan bir kavramdır.”²⁹

Tüm bu tanımlarda, sosyal bütünleşme, sosyal barış, sosyal adalet gibi kavramlar ön plana çıkmaktadır. Çünkü, siyasi ve ekonomik yapısı liberal devletten farklı olan sosyal hukuk devletinin, toplumda yaşayan herkese, sosyal adalet ve eşitliği sağlama, sosyal barış ve bütünleşme içinde yaşama, sosyal güvenliği yaygınlaştırma, mülkiyet hakkını güvence altına alma gibi ödevleri bulunmaktadır.

Bu kavramlara, sosyal devletin, sosyal politikalarını hukuksal çerçevede gerçekleştirme hedefleri açısından daha yakından bakmak gerekmektedir.

4.1.1. Sosyal Adalet

“Adalet” kavramı üzerine yapılan yorumlar, adaletin devletin ve toplumun vazgeçilmez temeli olduğu, adaletsizliğin hakim olduğu bir yerde tüm varlıklar için güvenli bir yaşam olanağı kalmayacağı görüşüne yönelik bulunmaktadır. Ortak nokta, adaletin, toplumsal yaşamın temel taşı olduğu, o toplumda yaşayan insanların barış içinde bir arada yaşamalarını sağlayan en önemli etken olduğudur.

Adalet, bazen eşitlik, bazen de hak ve özgürlük anlamında kullanılır. Bu anlamda adaletsizlik, eşitliğe aykırılığı, hukuk uygulamasında eşitlik ilkesinden ayrılmayı, sınırsız hak ve özgürlük tanımının eşitlik ilkesine zarar vermesini yada özgürlüklere müdahalenin haksız ve adalete aykırılığını ifade eder.

Bir başka görüşe göre, adalet düzen sağlamak ve toplumdaki çatışmaları çözümlenmek fonksiyonuna sahiptir. Bu görüşte, adalet ve düzen karşılıklı olarak birbirine muhtaç

²⁸ Ülkü Azrak, a.g.e., s. 209

²⁹ Münci Kapani, *Kamu Hürriyetleri*, 6.Baskı, Ank., A.Ü.H.F. Yay., 1981, s.356

bulunmaktadır. Ancak adaletin güç ile eşanlımlı değil, tam tersine güç ile bir karşıtlık ilişkisi içinde olduğu söylenmektedir.³⁰ Sonuç olarak, adaletin kaynağına ilişkin farklı yaklaşımlar ortaya konulmuş olmakla birlikte onun evrensel nitelikli objektif bir değer olduğu kabul edilmektedir.

Kavram olarak adalet, yalnızca belirli bir toplumda, toplumsal, ekonomik, hukuki ve siyasal kararları belirleyen ilkelerin temel insan haklarının gerektirdiği ilkeler olması talebini dile getirmektedir. Adalet kavramından, herkesin ekonomik değere sahip dünya nimetlerinden eşit olarak faydalanması durumunu ya da insanların refah düzeyindeki değişimi anlamak, bizi sosyal adalet kavramına götürür. Dolayısıyla sosyal adaletten, insan hak ve özgürlüklerinin bir güvencesi olan, insanların toplumsal hayatın her alanında hem birbirlerinden hem de devletten talep edebilecekleri haklarını tespit eden ilkeler bütünü anlaşılmalıdır.³¹

Öte yandan; sosyal devletin devi, sosyal ve ekonomik hakların tümünün aktif olarak sağlanması olarak görüldüğünden, sosyal adaleti de bu tür hak ve ödevlerin sağlanması olarak görmek mümkündür. nk sosyal adalet dendiğinde, diğer bir yönüyle de, ekonomik değere sahip zenginliklerin devlet eliyle dağıtılması ile sınırlı bir paylaşım ilkesi anlaşılmalıdır. “Devletin rolü, olabildiğince toplam refahı artırmak, dolayısıyla toplumsal faydayı temin etmek suretiyle en fazla sayıda insanın mutluluğuna katkıda bulunmaktır.”³²

Sosyal adalet ekonomik ve sosyal haklarla ilgili bir kavramdır. nk herkesin sahip olduğu medeni ve siyasal haklar, sosyal adaleti sağlamaya yetmemektedir. Bu hakların yanı sıra kişilere, sosyal ve ekonomik hakların da tanınması ve kullanımında eşitliğin sağlanması gerekmektedir. “Herkesine gücüne ve yeteneğine göre eşit koşullar altında ulusal gelirden pay almasının sağlanması ve sosyal güvenliklerinin gerçekleştirilmesi, sosyal adaletin temel unsurlarını belirlemektedir.”³³

³⁰ Ali şafak Balı, **ok Kültürlülük ve Sosyal Adalet**, İst., Y.K.Y. Yay., s.45

³¹ Ali şafak Balı, a.g.e., s.19

³² Ali şafak Balı, a.g.e., s.101

³³ Sami Güven, a.g.e., s. 21

Toplumsal işbölümü içinde, sosyal adalet anlayışının somut bir içerik kazanabilmesi, her şeyden önce “fırsat eşitliği” yada “fırsat adaleti”nin sağlanmasına bağlıdır. Örneğin, bireylerin, işsizlik, sosyal güvencesizlik vb. gibi sosyal risklerle karşılaşmada da eşit konumda bulunmaları durumunda sosyal adaletin varlığından söz edilebilir. Hiç kuşkusuz, sosyal adalet herkese mutlak eşitlik sağlanması anlamına gelmemektedir. Ama, ekonomik eşitsizliklerin toplum yaşamını dengesiz ve yaşanamaz duruma sokmasına yol açacak sosyal ve ekonomik engellerin kaldırılmasını ifade etmektedir.³⁴

Yukarıda belirtildiği gibi, sosyal adaletin temel unsurlarından biri, ulusal gelirin dengeli bir biçimde dağılımını, ulusal gelirden herkese anlamlı bir pay düşmesini sağlamaktır. Sosyal devlette ulaşılmak istenen amaç, vatandaşları günlük ihtiyaçlarının baskısından kurtararak, ekonomik ve sosyal hayatta, herkes için insanlık onuruna yaraşır bir hayat seviyesi sağlanmasıdır. Bu ise, her şeyden önce ulusal gelirin artması ve toplumun kalkınması ile olur.³⁵

Sonuç olarak, sosyal adalet ile varılmak istenen amaç, kişisel özgürlükleri ortadan kaldırmadan toplumun bütün üyelerine fırsat eşitliği sağlamak, onlara belli bir hayat düzeyini garanti etmek, kişiyi yoksulluktan kurtarmak, ona güven ve adalet içinde mutlu bir hayat sağlamaktır.

Bu hedefe ulaşmada, adil bir ücret ve gelir dağılımı politikası, adil bir vergi yükü politikası, herkese iş olanağı sağlayan bir istihdam politikası, yaygın ve adil bir sosyal güvenlik politikası ve sosyal hizmet politikalarının; bir “politikalar bütünlüğü” içinde sunulması önem taşımaktadır.”³⁶

4.1.2. Eşitlik

“Genel anlamda eşitlik ilkesi ise, şekli hukuki eşitlik ve maddi hukuki eşitlik olarak iki anlamda yorumlanabilir. Şekli hukuki eşitlikten kastedilen, kanunların herkese eşit

³⁴ Sami Güven, a.g.e. , s. 22

³⁵ Tarık Zafer Tunaya, **Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku**, İst ., İ.Ü.H.F.Yay., 3.Baskı,1997, s.733

³⁶ Sami Güven, a.g.e., s.18

olarak uygulanmasıdır. Maddi hukuki eşitlik ise, şekli eşitliğin ötesinde, aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yararlarında ve yükümlülüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranma zorunluluğunu içermektedir.”³⁷

Sosyal devlette eşitlik anlayışı ise liberal bireyci devletin eşitlik anlayışından farklıdır. Liberal anlayışta eşitlik, insanlar arasındaki yapay ayrımları kaldırmak suretiyle “herkesin yasa önünde eşit olduğu”nun ilan edilmesiyle sağlanmaya çalışılmıştır. Ancak yasa önündeki bu eşitlik anlayışı, toplumun sosyal – ekonomik yapısı ve ortaya çıkan sosyal–ekonomik farklılıklarla ilgilenmemektedir. “Bireyler yasa önünde eşittirler, ama liberal devlet anlayışında hiçbir zaman yasa, bireyler arasında sosyal ekonomik koşulları eşit yapmak için, onlara eşit olanaklar tanımak için kullanılacak bir araç değildir. Yasa önünde eşitlik anlayışı, bireylerin sosyal ekonomik koşullarından doğan eşitsizlikleri ortadan kaldıramaz.”³⁸

Sosyal devlet ise, insanlar arasında yalnızca yasa önünde eşitlik değil, şans ve olanak eşitliği de getirmek ister: Birey, içinde bulunduğu sosyal ve ekonomik ortamın kötü etkilerinden kurtarılmak istenir. Hedef, insanlar arasında şans ve olanak eşitliği sağlayarak, yasa önünde eşitliği daha etkili kılmaktır. Bunun için sosyal devlet, sosyal ekonomik nedenlerin yarattığı eşitsizlikleri hafifletmeye, zenginliklerin daha adil dağılımını sağlamaya, sosyal adaleti gerçekleştirmeye çalışır.

Sosyal devlet, ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyerek toplum yararına kendisinden beklenen ödevleri yerine getirirken, sosyal güvenliği ve belli ölçüde sosyal eşitliği gerçekleştirmeye de gayret edecektir.

³⁷ Ergun Özbudun , a.g.e., s.138

³⁸ Ayferi Göze, a.g.e., s.117

4.1.3. Sosyal Denge (Toplumsal Denge)

Sosyal denge, bir toplumun başlıca kesimlerinin uyum içinde bulunmasını sağlayan toplumsal bütünleşme durumu olarak tanımlanmaktadır. Toplumu oluşturan sınıflar, sosyal gruplar, coğrafik bölgeler (kır-kent) ve sosyal hizmetlerden yararlanan kesimler arasındaki kurulması gereken bir dengeyi ifade etmektedir.³⁹

Sosyal dengenin sağlanması için toplumdaki ekonomik ve sosyal dengesizliklerin azaltılması gerekmektedir. Bir toplumun, gelir dağılımında büyük eşitsizliklerin görülmesi, toplumun sosyal dengesini bozan temel bir etken olmaktadır.

Toplum içindeki kişiler ve sınıflar arasındaki eşitsizliğin artması; bir yanda tüm olanaklardan dilediğince yararlanan ve bolluk içinde yaşayan azınlık; diğer yanda ise yaşamak için en temel ihtiyaçlarını dahi karşılamaktan yoksun geniş kitlelerin bir arada bulunması durumunda, toplumu oluşturan sınıflar arasında ekonomik ve sosyal bir denge kurmak istek ve düşüncesinden doğan sosyal devlet, toplumun bütün sınıflarını kapsayacak bir anlayışın mimarı olmuştur.⁴⁰ Çünkü sosyal devlet, toplum içinde dengeli ve adil bir servet ve gelir dağılımının sağlanarak, refahın geniş toplum kesimlerine yaygınlaştırılmasını hedef alır.

Bu gereklilik, devletleri, çalışma şartlarını düzenlemeye, milli ekonominin daha verimli bir şekilde gelişmesini temin etmeye, tüm çalışanların emeklerinin karşılıklarını almalarını sağlayarak emekle sermaye arasındaki dengeyi kurmaya ve herkesin milli gelirden adil bir pay almasını sağlayarak sosyal adaleti geliştirmeye yöneltir.

Sosyal devletin sınıflararası dengesizlikleri gidermek yada azaltmak suretiyle toplum yapısını daha dengeli ve daha sağlıklı bir duruma getirmeyi kendisine görev alması, özellikle az gelişmiş yada gelişmekte olan ülkeleri, eşitsizliklerin temeline inerek ekonomik ve sosyal yapıda köklü reformları gerçekleştirmek alanına yönelir.⁴¹

³⁹ Sami Güven , a.g.e., s.24

⁴⁰ Cahit Talas , Sosyal Devlet – Sosyal Devlet , İst., s.346

⁴¹ Münci Kapani , Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler, İst., 1982, s.356

Bu reformlar, bölgelerarası gelişmişlik ayrımlarının azaltılması, az gelişmiş bölgelerin sosyo-ekonomik kalkınması, ekonomik ve toplumsal hizmetlerden çeşitli bölgelerde yaşayan insanların dengeli biçimde yararlanmalarının sağlanması amacı ile yapılır.

Kısacası, toplumun çeşitli sosyal grupları ve çeşitli bölgelerde yaşayan toplum kesimlerine eğitim, sağlık, konut, altyapı, çevresel hizmetler ve sosyal güvenlik hizmetlerinin dengeli bir biçimde götürülerek, sosyal refahın adil dağıtılması, sosyal dengenin kurulmasında önem taşımaktadır. Sosyal denge hedefi toplumsal hizmetlerden genellikle yeterli ve adil pay alamayan kırsal alanlara, azgelişmiş yörelere ve gecekondü bölgelerine bu hizmetlerden daha fazla götürülmesiyle sağlanabilir.⁴²

Sonuç olarak sosyal devletçe üstlenilen servet ve gelir eşitsizliklerinin azaltılması ve sınıflararası denge görevi, sosyal gerginliklerin azalmasına ve toplum düzeninin sağlıklı işlemesine imkanlar verdiği gibi siyasal rejimin istikrarının da teminatını oluşturur.

4.1.4. Sosyal Devlette Mülkiyet Hakkı

1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nde mülkiyet, "dokunulmaz, kutsal" bir hak olarak belirlenirken, mülkiyet hakkının da özgürlük, güvenlik gibi insanın doğal haklarından biri olduğu belirtilmiştir. Her insan özgür olduğu ve güven içinde yaşayabildiği gibi, mülk sahibi olabilmeli, mülkiyet toplumda bir kısım insanların ayrıcalığı olmamalı, herkes dilediğince mülk edinebilmelidir. Mülkiyet de özgürlük gibi herkese ve aynı zamanda devlete karşı ileri sürülebilecek bir haktır. Ancak bireyin hak ve özgürlüklerinin sınırı, diğer bireylerin hak ve özgürlüklerinin sınırı olarak belirlenmiştir. Bunun içinde birey hak ve özgürlüklerini dilediği gibi kullanılabilir. Birey bu haklara doğal olarak sırf insan olması nedeniyle sahip olduğu için, devlette bunlara saygılı olmak zorundadır. Devlet bu hak ve özgürlükleri kendine göre birtakım amaçlarla sınırlandıramaz.⁴³

⁴² Sami Güven, a.g.e., s.24

⁴³ Ayferi Göze, a.g.e., 1995, s.118

Ne var ki, 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisi ve liberal devlet anlayışı, fiilen mülk sahibi olanların haklarını korumakta, ama mülk sahibi olmayanların mülkiyet hakkından yararlanabilmeleri için bir şey öngörmemektedir. İşte liberal anlayışta özgürlük ve güvenlik gibi doğal olarak kabul edilen mülkiyet, sosyal devlet sisteminde sınırlı bir hak niteliğini almıştır. Liberal bireyci devlet anlayışında doğal bir insan hakkı sayılan, kutsal ve dokunulmaz nitelik taşıyan mülkiyet hakkı, sosyal devlet anlayışında bu niteliğini kaybetmiştir. Ancak sosyal devlet anlayışı, mülkiyet hakkını ve onun devamı olan miras hakkını reddetmez, korur. Fakat mülkiyet hakkının toplum yararına düzeltilmesi sosyal devlet anlayışının gereğidir.⁴⁴

Mülkiyet hakkı, sosyal devlet sisteminde artık mutlak bir hak niteliği taşımaz toplumsal işlevli bir hak niteliğindedir. Diğer bir ifade ile, hak sahibi hakkını dilediği gibi değil, toplumun yararına, içinde yaşadığı toplumun ihtiyaçlarına uygun biçimde kullanmak zorundadır ve toplum yararına aykırı olarak kullanamaz. Siyasi otorite bir yandan özel mülkiyete saygı gösterirken, diğer yandan onun kullanılmasında toplum yararını göz önünde tutmak zorundadır. Bu konuda devlet sınırlamalar getirebilecektir. Örneğin, bir bina yapımına sağlık, sağlamlık, alanın korunması vb. sosyal amaçlarla çeşitli sınırlamalar getirebilecektir.

Mülkiyet hakkı, artık sosyal bir karakter taşımaktadır. Bu hakkın kullanılması sahibine bir takım yükümlülükler getirmektedir. Bu yükümlülükler, mülk sahibini zorunlu olarak toplumun sosyal ekonomik ihtiyaçlarına hizmet eden bir kişi durumuna sokmaktadır. Bu yükümlülüğünü gerektiği gibi yerine getiremezse, devlet ona yol gösterecek, onu zorlayacak ve hatta bazı koşullarda mülküne el koyabilecektir. Böylece mülkiyet hakkına bir sosyal hak, sosyal fonksiyon niteliği tanınır. Kişisel olarak mülkiyete sahip olan malik, sosyal görevini de yerine getirmek zorundadır.

“Sosyal fonksiyon, klasik mülkiyet hakkının (malike mutlak ve sınırsız hak verme anlayışı) katılığını ve mutlaklığını kaldırmıştır. Onu nisbi bir hak yapmıştır.”⁴⁵

⁴⁴ Niyazi Öktem, “Sosyal Demokrasinin Mülkiyet Anlayışı”, *Yankı Dergisi*, 1984, s.19

⁴⁵ T.Zafer Tunaya, a.g.e., s.747

“Böylece mülkiyet hakkı kısıtlamalara tabi olmuştur. Hak sahibi mülkiyeti kendisine bağlanan işlevi yerine getirmese hak olma niteliğinden de yoksun kalır.”⁴⁶ Yani toplum yararına hareket edildiğinde veya toplum yararının zorunlu kılındığı durumlarda özel mülkiyet hakkının sahibinin değişimine imkan kılan durum gerçekleşebilecektir.”⁴⁷

Mülkiyet hakkına toplumsal amaçlar güdülerek getirilen kısıtlamalar kamulaştırma ve devletleştirme ile belirgin hal almaktadır.

Özetle sosyal devlet sisteminde, özel mülkiyet esastır, herkes mülkiyet ve miras hakkına sahiptir. Bireyin mülkiyet hakkı, korunması ve saygı gösterilmesi zorunlu bir haktır. Ancak mülkiyet hakkının kullanılış biçimi kamu yararına aykırı olamaz ve mülkiyet hakkı kamu yararı ile sınırlıdır. Bu kısıtlama ve sınırlama, sosyal devlet ilkesini kabul eden modern anayasalarda açıkça belirtilmiştir.

4.2. Ekonomik Yaklaşım

1950’li ve 1960’lı yıllar, endüstriyel üretimde büyük artışın görüldüğü, dünya ticaretinin geliştiği ve sürekli yenilenen teknolojinin batı ekonomilerine büyük bir kalkınma hızı kazandırdığı yıllardır. Batı ekonomilerinde görülen bu hızlı ekonomik gelişmenin, sosyal politika uygulamalarının gelişmesinde büyük payı vardır. Üretim artışını takip eden ulusal gelirin artışı yanında emek verimliliği de artmış, bu durum insan kaynağına yapılan yatırımların önemini ortaya çıkarmış ve devlet bu tür yatırımlara yönelmiştir. Artık bırakınız yapsınlar görüşünü terk eden devlet, başta eğitim, sağlık, sosyal güvenlik olmak üzere çeşitli alanlardaki kamu hizmetlerini artırarak bireyin kişisel gelişimini ve yaşam düzeyini yükseltecek yatırımlara gitmektedir

Böylece “ekonomik büyümeyi hızla gerçekleştiren endüstrileşmiş ülkelerde toplumun siyasal ve toplumsal örgütlenmesi de bunu gerektirdiğinden, başta çalışanlar olmak üzere toplumun korunmaya muhtaç kesimlerini koruyucu ve onların yaşam düzeylerini

⁴⁶ İlhan Akın, a.g.e., s.406

⁴⁷ T.Zafer Tunaya, a.g.e., s.746

yükseltici önlemler uygulamaya konmuştur. Devlet, büyüyen gelirin daha hakça dağıtılmasını sağlayacak ve bireylerin yaşam düzeylerini yükseltecek çeşitli önlemleri uygulamaya koyarken, refah devleti de anlamını kazanmaktadır.”⁴⁸

Bu bağlamda, ekonomik açıdan sosyal devlet, müdahaleler devleti olarak da tanımlanabilir. Devletin 20. yüzyılda artan bir rol ve sorumluluk üstlenmesi, ekonomik alanda müdahaleleri beraberinde getirmektedir.

Sosyal devlet değişik ekonomik sistemler arasında kapitalist ekonomi düzeni içinde yer alır. “Serbest piyasa mekanizmasına dayanan kapitalist iktisat düzeni, ekonomik gelişmeye önem vermekte”; sosyal devlet anlayışı ise “ekonomik refah artışını geniş toplum kesimlerine yaygınlaştırdığı ölçüde sosyal gelişme hedefine” ulaşabileceği düşüncesini taşımaktadır.⁴⁹

Bu kapitalist ekonomi düzeni içinde, sosyal devlet tarafından, özel mülkiyet, miras hakkı korunmuş, bireylere çalışma özgürlüğü dilediği iş ve mesleği seçme özgürlüğü tanınmış ve özel teşebbüsün varlığı sosyal güvenceye alınmış, ancak devletin bu alanlara müdahalesi öngörülmüştür. Özel teşebbüs varlığını sürdürmektedir, fakat devlet bir yandan kamu hizmeti verecek işletmeleri kurarken ve işletirken, öte yandan özel teşebbüsü denetim ve gözetim altında tutmaktadır. Üretim araçları üzerinde özel mülkiyet söz konusudur, fakat mülkiyet hakkı kamu yararına aykırı olarak kullanılamaz, herkesin mülkiyet hakkından yararlanabilmesini sağlayıcı önlemler alır. İş ve çalışma alanında da devlet çeşitli müdahaleleri ile bu alanı düzenler ve denetler.

Devletin ekonomik hayata müdahalesinin, birçok nedeninden bahsedebiliriz: Bu müdahaleler; maddi, ekonomik, sosyal koşulları yeterli olmayan geniş sosyal grupların, ekonomik ve sosyal gelişmelerin nimetlerinden yararlanmalarını sağlamak amacıyla yapılmaktadır. Devletin temel amacı, barış ekonomisi içinde, toplumda sosyal refah ve ekonomik gelişmeyi sağlamak olduğundan, bu müdahalelerle, ülkenin tüm üretim kaynaklarını -maddi ve insan kaynakları- en rasyonel biçimde idaresini sağlayacak,

⁴⁸ Meryem Koray, a.g.e., s. 43

⁴⁹ Sami Güven, a.g.e., 2000, s.20

toplumdaki tüm kişilere insan onuruna yaraşır hayat sürebilmesi için gerekli ve yeterli olanakları sağlayacak önlemler alınmaya çalışılır.

Toplumun sosyal ihtiyaçlarını en mükemmel, en iyi biçimde karşılayarak toplumun tümüne en iyi, en ileri bir hayat düzeyi verme görevini yüklenen çağdaş sosyal devlet, bu ihtiyaçları kamu hizmetleri ile karşılayacaktır. “Genel sağlık, eğitim, konut, sosyal güvenlik, sosyal sigorta, sosyal yardım alanlarını kapsayan sosyal hizmetler yoluyla yoksulluğun, sefaletin ortadan kalkması ve toplumun gelişmesi için zorunlu koşullar sağlanmış olacak, kişiler insan onuruna yaraşır biçimde yaşayabilmek için gerekli asgari olanakları elde edeceklerdir.”⁵⁰

“Sosyal devletin ekonomik hayatta sosyal ve ekonomik gelişmeyi gerçekleştirmek amacıyla yaptığı müdahaleler - akarsulardan faydalanma, altyapı tesisleri, baraj, santral, demiryolu, liman yapma ve savaş sanayi kurma gibi- kamu işletmeleri kurmak biçiminde de kendini gösterir. Bu tür işletmeler, çok büyük sermaye gerektirdiğinden ve kar sağlamaktan çok, yararlı ve üretici nitelikleri nedeniyle kamu işletmeleri biçimiyle gerçekleştirilmeleri toplumun sosyal ekonomik çıkarına uygun görülmektedir.”⁵¹

Devletin ekonomik hayata hangi amaçlarla müdahale ettiğine değinmiştik. Bu amaçlara ekonomik krizleri önlemek, yatırımları ve kalkınma hızını yükseltmek, dış ticaret açıklarını kapatmak, ulusal gelirin sosyal yönden adil bir dağılımını ve üretimi artırarak ülkede hayat düzeyinin yükselmesini sağlamak gibi amaçları da ekleyebiliriz. Bu amaçlar, daha önce de belirtildiği gibi, gelir vergisi, servet vergileri, çeşitli sosyal yasalar ve kamu hizmetleri, eğitim, sağlık politikaları ile gerçekleştirilmeye çalışılır.

Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, sosyal devletin amacı toplumda ekonomik eşitlik sağlamak değildir, fakat ekonomik eşitsizliklerin toplum hayatını dengesiz ve kişi hayatını da yaşanamaz duruma sokmasına engel olabilmektir.

⁵⁰ A.Göze, a.g.e., 1995, s.130

⁵¹ A.Göze, a.g.e., s.132

Sonuç olarak, devletin 20. yüzyılda artan bir rol ve sorumluluk üstlenmesi konusunda üç önemli özelliği karşımıza çıkmaktadır :

- Devlet, ekonomik yaşama seyirci değil, az yada çok müdahaleci rodedir.
- Devletin, ekonomik büyümenin sürdürülmesi veya değişen dünyaya uyumun sağlanması açısından etkin bir rol oynaması önemli görülmektedir.
- “Bu roller değişik ekonomi politikaları, değişik toplumsal koşullar nedeniyle içerik değiştirse de, devletin önemi ve etkinliği varlığını bugün de büyük ölçüde sürdürmektedir.”⁵²

4.3. Siyasal Yaklaşım

Siyasal anlamdaki demokrasinin; sosyal adaleti, sosyal barışı ve sosyal dengeyi sağlayamadığı, sosyal eşitsizlikleri azaltarak sosyal sorunları çözmeye yetmediği, Endüstri Devrimi'nden sonra giderek daha iyi anlaşılmaya başlanmıştır.⁵³ Bu nedenle siyasal demokrasiden, sosyal demokrasiye geçilerek, iktisadi ve sosyal refahı daha etkin ve adil biçimde sağlanacağı görüşü önem kazanmaktadır.

“Sosyal devlet anlayışı da, liberal bireyci devlet anlayışının siyasal demokrasi kurum ve kurallarını koruyarak, sosyal ekonomik demokrasiyi (devlet yapısı içinde kendiliğinden gerçekleşmeyen bir takım düzenlemelerle gerçekleştirilecek olan demokrasi) devlet müdahaleleri ile yaşama geçirmeyi öngörmektedir.”⁵⁴ Siyasal demokrasinin kurumları ve genel yapısı korunacak, fakat devlete yeni görevler, fonksiyonlar yüklenecektir. Çünkü toplum içinde mevcut olan sosyal ve ekonomik aşırı eşitsizlikler gerçek anlamda özgürlüğün sağlanmasını imkansız kıldığı gibi, siyasal demokrasinin işlemesini ve kendinden beklenen faydaların sağlanmasını güçleştirir.

Devletin yükleneceği yeni ödevler, ekonomik faaliyetler üzerinde kuracağı denetim sistemi ile, kartellerin, tröstlerin ve tekellerin kurulmasının engellemesi, kabul edeceği yasalarla sosyal güvenliğinin sağlanması, uygun bir vergi politikası ile ulusal gelirin

⁵² Meryem Koray, a.g.e., s.58

⁵³ Sami Güven, a.g.e., s.26

⁵⁴ A. Sami Güven, a.g.e., s.26, / A.Göze, a.g.e., s.37

dağılındaki eşitsizliklerin ortadan kaldırılması, doğal zenginliklerden ve enerji kaynaklarından tüm toplumun yararlandırılması, bireylerin yasa önündeki eşitliğinin yanı sıra şans ve olanak eşitliğinin de gerçekleştirilmeye çalışılması olacaktır. Böylece birey, sahip olduğu temel hak ve özgürlüklere ek olarak sosyal – ekonomik haklar da edinecek, içinde bulunduğu sosyal yada ekonomik kötü koşullardan devlet aracılığı ile korunacak / kurtulacaktır.

Böylece, sosyal devlette demokrasi yalnız siyasi temele dayanmakla kalmaz, bunun yanında sosyal ve ekonomik temele de dayanmaktadır. Çünkü liberal devlet düzeninin özgürlük anlayışı ve siyasal demokrasinin kadro kurumları korunmakta, fakat değişen koşullara ve yeni isteklere cevap verecek biçime sokulmaktadır. Herkesin, devlet yönetiminde gerçek anlamda söz sahibi olmalarını sağlayacak düzenlemeler hedef edinilmektedir. Yani sosyal devletin demokrasi anlayışı siyasal demokrasiyi sosyal – ekonomik demokrasi ile tanımlamakta, demokrasi ilkesini siyasal alanla sınırlamayıp, sosyal ve iktisadi alanda da uygulamayı öngörmektedir.⁵⁵

Ekonomik ve sosyal hayatı düzenleyen sosyal devlette, devlet iktidarının yapısı ve temeli konusuna da değinilmelidir. Liberal bireyci devletle siyasal demokrasi, siyasal temsil sistemine dayanır. Bu sistemde iktidarın kaynağı ve temeli bireylerin oluşturduğu ulustur. Devletin sosyal yapısının yalnızca bireye dayandığı kabul edilir. Bu nedenle temsil edilenlerin, sosyal – ekonomik faaliyetleri yada durumları göz önüne alınmaz. Oysa sosyal devlette, devletin sosyal temeli bireye dayanmakla birlikte aile ve bireyin içinde yaşadığı çeşitli sosyal – ekonomik kuruluşlar da devletin yapıcı unsurları arasında yer alır ve bu kuruluşlarında siyasal iktidarda söz sahibi olmaları gerekmektedir.

Böylece sosyal devlet, bir yandan bireyci siyasal demokrasinin kurumlarını, kadrolarını, genel görünümünü korur, bunun için ekonomik ve sosyal düzene ağırlığını koyarken, diğer yandan da, bireyle birlikte aile ve çeşitli sınıf ve katmanlarında siyasal temsilde yer almalarını, yani siyasal temsili sosyal – ekonomik olgu ve gerçeklerini yansıtmasını sağlar. Böylece siyasal yelpaze genişlemiş olur.

⁵⁵ H.Veldet Velidedeoğlu, *Devirden Devire*, Ank., Bilgi Yay., 1976., s. 37 – 38

Toplum açısından bakıldığında, sosyal-ekonomik demokrasinin özünü endüstriyel demokrasi yani çalışanların temsilcileri aracılığıyla işletme yönetimine katılmaları oluşturur.⁵⁶

Görüldüğü gibi sosyal devlet sosyal ve ekonomik alanda demokrasi ilkesini uygulayarak geniş kitlelerin ekonomik iktidar üzerinde söz sahibi olmasını sağlayarak, siyasal demokrasinin yanında sosyal ekonomik demokrasiyi de öngörmektedir.

Sonuç olarak sosyal devlet anlayışında, sosyal – ekonomik demokrasi birey düzeyinde, insanlık onuruna yakışır koşulların herkese sağlanması ve kişileri baskısı altında tutan sosyal ve ekonomik engellerin devlet tarafından kaldırılması suretiyle sağlanacaktır. Böylece sosyal ve ekonomik baskıların boyunduruğundan kurtulan kişiler, toplum içerisinde gerçek anlamda özgür olabileceklerdir.

Sosyal devlet, böylece, sosyal ekonomik demokrasi hedefine, daha önce sözü edilmiş olan gelir ve servet eşitsizliklerini azaltıp sınıflar ve gruplar arasında sosyal ekonomik denge sağlayarak, sosyal hakları hukuki düzenlemelerle tanıyıp sosyal güvenliği oluşturarak, ekonomik hayata sürekli planlı müdahalelerde bulunup kişileri yoksulluktan kurtararak, kısaca fırsat ve şans eşitliğini oluşturup insanlık onuruna uygun bir yaşam garanti ederek ulaşacaktır.

Sonuç olarak söylememiz gereken, sosyal devletin üstlendiği ağır ve güç görevleri yerine getirebilmesi ve olumlu sonuçlarının alınabilmesi için, gerekli siyasal koşullarda da varlığı zorunludur. Yani devletin siyasal yapısının demokratik olması, devletin gücünü tüm ulustan alması zorunludur.

⁵⁶ Cahit Talas, “Endüstriyel Demokrasi ve Türkiye’de Uygulanma Olanakları”, AÜSBF Dergisi, Cilt 25, 1970, s.204

5. SOSYAL DEVLETİN ÖZELLİKLERİ

Sosyal devlet anlayışında birey, liberal devlette olduğu gibi devletin amacı olarak gösterilmektedir. Devletin görevi bireyin maddi ve manevi gelişimini sağlamak için, bu gelişimi sınırlayan tüm sosyal, ekonomik engelleri kaldırmaktır.⁵⁷ İnsanların geleceğe güvenle bakmaları ve gelecek endişesi taşımamaları için gerekli tedbirleri, vatandaşlarının klasik hak ve özgürlüklerini ihlal etmeden sağlama görevini yerine getirmektir.⁵⁸

Sosyal devlet klasik hak ve özgürlükler yanında sosyal, ekonomik hak ve özgürlükler tanımıştır. Yani sosyal devlet anlayışı, liberal devletin temel hak ve özgürlüklerini sosyal hak ve özgürlüklerle tamamlamıştır.⁵⁹

Sonuç olarak, sosyal devlet kuramcılarının sosyal devlete ilişkin yaptıkları tanımların aşağıdaki özelliklerinden oluştuğunu söyleyebiliriz.

- i. Sosyal devlet ilkesi, devlete varolan ekonomik ve sosyal düzene yeni bir biçim verme yetki ve görevini yükler. Ama bu biçim verme düzeni tamamen değiştirme anlamında değil, düzende birtakım düzeltmeler yapma anlamındadır.
- ii. Sosyal devlet, toplum içinde zayıf olan tabakaları koruyucu önlemler alır; güçlü olanlara dolaylı ve dolaysız olarak güçsüzlerin lehine görevler yükler, gerekirse muhtaç olanlara doğrudan doğruya yardım elini uzatır.
- iii. Sosyal devletin amacı, bütün toplum üyelerine insan haysiyetine yaraşır asgari bir yaşama düzeyi sağlamaktır. Sosyal devlet, bu görevini, herkesin içinde insan haysiyetine yaraşır bir hayat sürdürebileceği ekonomik ve sosyal ortamı hazırlamakla yerine getirir.

⁵⁷ A.Göze, a.g.e., s.131

⁵⁸ Orhan Aldıkaçtı , *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve1961 Anayasası* , İst, 4.Baskı , İ.Ü.H.F. Yay, 1982 , s.240

⁵⁹ Münci Kapani , a.g.e. , s.77-84

- iv. Sosyal devletin alması gereken önlemlerin başında, sosyal adaleti sağlamak gelir. Sosyal adalet ilkesi, toplum içinde bir sınıfın, bir grubun ezilmesine, sonuç olarak da eşitlik ilkesinin ağır bir eşitsizlik haline gelmesine izin vermez.
- v. Maddi bir eşitlik yaratmak sosyal devletin hedefi değildir. Ama sosyal devlet, herkesin eşit hak ve özgürlüklerden yararlanmasını önleyen engelleri ortadan kaldırır.
- vi. Sosyal devlet ilkesi, herkesin milli gelirden adil bir pay alabilmesini öngörür. Sosyal devlet, izleyeceği ücret ve vergi politikası ile milli gelirin dağılımına yön verir, toplumu oluşturan sınıflar arasında aşırı gelir farkları yüzünden uçurumlar olmasına meydan vermez.
- vii. Sosyal devlet, toplumdaki güçler arasında oluşan huzursuzluk ve gerginlikleri giderip toplumun bütünlüğünü sağlamaya çalışır. Sosyal devlet, bir sınıfın ezilmesi pahasına, bir sınıfın yükselmesini kabul etmez.⁶⁰

Şimdi sosyal devletin özelliklerine daha yakından bakalım.

5.1. Planlı Kalkınma Ve Ulusal Gelirin Artırılması

Sosyal devlet, vatandaşlarının maddi ve manevi gelişimlerini sağlayacak ve onlara insanlık onuruna uygun bir hayat düzeyi sağlamayı hedeflemiştir. Bu hedefe ulaşılması ise tam çalışmanın sağlanmasına, üretimin artırılarak sosyal refahın sürekli yükseltilmesine, sosyal güvenlik ve yaratılan gelirlerin ve servetin adaletli bir şekilde dağıtılmasına bağlıdır. Ancak, sosyal devletin ekonomiye müdahalesi düzensiz ve gelişigüzel olarak gerçekleşmez. Öngördüğü amaçlara ulaşabilmek için, müdahale düzen içinde, uyumlu ve dengeli biçimde yani plan dahilinde gerçekleşir.

⁶⁰ Mehmet Kocaoğlu, a.g.e., s.44-45

Sosyal devletin temel ilkelerinden biri olan planlama, “toplumun ekonomik kaynaklarının, ekonomik kalkınmayı sağlamak amacıyla, bilimsel ve akılcı biçimde kullanılabilmesini” sağlayan araçtır.⁶¹

Plan, ekonomik ve giderekte sosyal refaha ulaşmak için yapılan tercihlerin ve kullanılan araçların koordinasyonudur. Plan sayesinde ulusal ihtiyacın belirlenerek varılması gereken hedefler oluşturulacak, daha sonra eldeki mevcut kaynaklar rasyonel olarak bu hedefleri gerçekleştirmeye yönelecektir.⁶²

Böylece sosyal devlette, ekonomik denge, ekonomik gelişme ve sosyal oluşum için planın varlığı şart görülmüştür. Bu plan, hem sosyal hem de ekonomik hedeflere yönelmiştir. Sosyal devlette planlı ekonomi, tam çalışmanın gerçekleşmesi, bütün üretim kaynaklarından en üst seviyede faydalanılması, ekonomik krizlerin önlenmesi için bir tedbir olarak düşünülmüştür.

Sosyal devlet, ekonomik ve sosyal hayatı kişi ve toplum yararına olarak düzenlemekte, ona karışmakta, müdahale ederek yönlendirmektedir. Bu nedenle ekonomik bakımdan sosyal devlet, kısaca “ekonomik müdahaleler devleti” olarak tanımlanmaktadır. Sosyal devlet ‘müdahaleci’ devlettir, ama bu müdahale keyfilik anlamına gelmez.

Sosyal devlette ekonomi karmadır. Yani ekonominin örgütlenmesinde kamu kesimi ve özel kesim bir aradadır. Bu noktada, sosyal devletin uyguladığı planlı ekonomide planlama yön vericidir. Devlet sektörü yanında özel sektörde faaliyette bulunur. Piyasa mekanizması güdümlü de olsa işlemeye devam eder. Plan hedeflerine ulaşabilmek için devletin aldığı tedbirler, etkileme yoluyla yön verici nitelik taşır. Yumuşak planlama ile devlet özel teşebbüse yön verir ve özel çıkarları da korur. Çünkü çoğulcu bir siyasi hayatla katı planlama bağdaşmaz. Sosyal devlet anlayışında planlı ekonomi, iktisadi hayatın her türlü totaliter planlaması ile de tam bir zıtlık içindedir.

⁶¹ Ergun Özbudun , a.g.e., s.110

⁶² M.Kapani , a.g.e., s.202

Ekonomik planlamaya hürriyetler yönünden bakacak olursak; planlama, ekonomiye ve kişilerin ekonomik özgürlüklerine müdahaledir. Bunların sınırlarını daraltıcı etki yapar. Ancak bu da sosyal devletin günümüze kadar gelişiminin bir gereğidir. Sosyal devletin planlamayı öngörmesi biraz da ekonomik özgürlüğün doğurduğu sakıncalara bir tepki olmasında aranmalıdır. Buna karşın ekonomik planlama klasik hak ve özgürlükleri kısıtlayıcı bir etkide bulunmaz.⁶³

Gelişmekte olan ülkelerde planlı ekonominin anlamı, gelişmiş, kalkınmasını sağlamış devletlere göre biraz daha farklıdır. Çünkü gelişmekte olan ülkeler henüz kalkınmalarını gerçekleştirememiş ve bu alanda ciddi engellerle kuşatılmış durumdadırlar. Bundan dolayı gelişmekte olan ülke devleti bir yandan bu engelleri ortadan kaldırıp sosyal yapıyı değiştirmeye çalışırken, diğer yandan da sosyal adalet içinde kalkınmasını gerçekleştirmek zorundadır. Bunu da şüphesiz mutlak surette bir plan dahilinde yürütmek zorundadır.

Sonuç olarak sosyal devletle birlikte birçok ülke açısından planlı dönemler başlamıştır. Adı geçen planlar “Kalkınma Planları”dır.

Sosyal devletin temel öğelerinden biri de ulusal geliri artırmaktır. Ekonomik kalkınma, özgürlüğe hizmet edecek bir araçtır. Ulusal gelir düzeyi düşük olan ülkelerde, ulusal geliri artırmak için yatırım yapmak, başka bir deyişle, sosyal adalet kuralları içinde kalkınmayı sağlamak gerekir. “Yokluk paylaşılmaz” gerçeğinden hareketle, kalkınmanın sağlanması ve elde edilen değerlerin adil paylaşımının gerçekleştirilmesi sosyal devlette temel amaçtır.

Gelişmiş ülkelerde sosyal devlet, kalkınmışlığın sonucu olarak, ortaya çıkan yüksek milli geliri, sosyal adalet anlayışı içinde paylaştırmaya yönelik olarak karşımıza çıkmaktadır. Oysa, gelişmekte olan ülkelerde, sosyal devlet ilkesinin gerçekleşmesinin sosyal adalet ilkesi içinde hızlı kalkınmanın sağlanmasına yönelik ekonomik yapıda gerekli düzenlemelerin yapılmasına bağlı olduğu belirtilmektedir. Bu amaçla sosyal devlet, kalkınmayı planlı bir şekilde yapacaktır.

⁶³ Hıfzı Veldet Velidedeoğlu, a.g.e.,s.413

5.2. Vergi Adaletinin Sağlanması

Sosyal devletin en başta gelen görevlerinden birinin de sosyal adaleti sağlamak olduğunu belirtmiştik. Sosyal devlet kavramı, çok yönlü bir kavram olup, bu yönlerden biri 'sosyal adaleti' gerçekleştirmek, yani ulusal geliri daha iyi paylaştırmak, ulusal gelirden herkese anlamlı bir pay düşmesini sağlamaktır.

Sosyal adalet ile varılmak istenen amaç, kişisel özgürlükleri ortadan kaldırmadan, toplumun bütün üyelerine fırsat eşitliği sağlamak, onlara belli bir hayat düzeyini garanti etmek, kişiyi yoksulluktan kurtarmak, ona güven ve adalet içinde mutlu bir hayat sağlamaktır.

Ancak sosyal adalet, herkese mutlak eşitlik sağlamak değil, ekonomik eşitsizlikleri toplum hayatını dengesiz ve yaşanmaz duruma sokmasına engel olacak sosyal ve ekonomik engelleri ortadan kaldırmaktır. Diğer bir ifade ile, sosyal adalet, milli gelirin eşit değil, adil olarak dağıtılması yoluyla fertleri ihtiyaçlarının esaretinden kurtarmak ve herkesi yeteneği ile orantılı noktaya ulaştıracak bütün yolları açık tutmaktır.

Bu nokta da, bir yandan sosyal devletin görevlerinin bir gereği olarak devletin parasal gereksinimleri artarken, diğer yandan da sosyal devletin niteliği gereği gelirler arasında bir denge sağlamak, vergiler ve sosyal güvenlik rejimleri ile en azından büyük farklılaşmaları önlemektedir.

Vergi adaletinin sağlanması, gelir ve servet eşitsizliklerine, ulusal gelirin dağılımında görülen eşitsizlikleri azaltmanın bir yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, sosyal devlet vergilendirmeyi, sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıf ve katmanlar arasındaki gerginlikleri azaltmak amacıyla kullanır, toplumsal adaleti gerçekleştirmede yararlanır, zenginden daha çok vergi alarak, gelir ve servetler arasındaki farkları makul bir düzeye indirmeyi amaçlar.

Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla devletin tek tarafı olarak ve vergilendirme yetkisine dayanarak bireylerin gelir ve mallarından aldığı ekonomik değerlerdir. Vergi aynı zamanda milli gelir ve servetin dağılımında düzenleyici bir unsur ve sosyal adaletin gerçekleşmesinde de başlıca vasıtaadır.⁶⁴

Verginin vatandaşın mali gücüne göre alınması esası, modern maliye biliminin ilkelerine ve sosyal adalet ilkelerine uygun düşmektedir. Anayasanın 73. maddesinde de “herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi vermekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” diyerek aynı anlayışı ifade etmektedir. *

Vergi hukukunda “artan oranda vergi” denilen ve Türk vergi sisteminde de kabul edilmiş bulunan vergilendirme yöntemi, yüksek gelir tabakalarından yüksek oranda, düşük gelir tabakalarından düşük oranda vergi alınması suretiyle, gelir eşitsizliklerinin azaltılmasını amaçlar ve vergi politikasının bu amaçla kullanılması sosyal adalet ve sosyal devlet ilkesinin bir gereğidir.⁶⁵

Herkesten mali gücüne göre alınan vergilerin en önemli fonksiyonu, ülkedeki zenginliklerin ve refahın paylaşılmasında bir araç oluşudur. Mali gücü yüksek olanlardan toplanan vergiler, bazı sosyal nitelikli devlet harcamalarının finansmanını oluşturur ve böylece yüksek kazanç gruplarından daha düşük gelir sahiplerine refah aktarması sağlanmaktadır.⁶⁶

Serbest rekabete dayanan, piyasa ekonomisinde çok çeşitli nedenlerle (ekonomik bakımdan üstün durum, tekelleşme, piyasa oyunları vb.) başarıya bağlı gelir ve servet dağılımı gerçekleşmemekte, kişiler arasında önemli ölçüde fırsat ve olanak eşitsizlikleri

⁶⁴ E.Özbudun ,a.g.e., s.106

* Anayasamız ‘Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını ’ Maliye politikasının sosyal amacı olarak kabul etmiştir.(73/2)

⁶⁵ E.Özbudun. a.g.e. , s. 106

⁶⁶ Nami Çağan, Vergilendirme Yetkisi , Kazanç Yayınları, İst., 1982, s. 195

meydana gelmektedir. Devlet, bu gerçekten hareket ederek sosyal dengeyi sağlamaya en elverişli vergi düzenlemelerini yapacaktır.^{67**}

Yukarıda anlatılanlardan çıkan sonuç, ülkedeki zenginlik ve refahın paylaşılması gereğidir. Bu paylaşım adil bir paylaşım olmalıdır. Zenginliğin paylaşılmadığı bir ülkede, refahtan ve sosyal adaletten söz edilemeyeceği gibi zenginleşmek için çaba göstermeyen bir ülkede de vatandaşlara sosyal imkanlar sağlamak mümkün olmaz.

Kamu giderlerinin karşılanması, milli gelirin adil dağıtımı, vatandaşların sosyal güvenliğe kavuşturulması, çalışma şartlarının düzeltilmesi, yatırımların hızlandırılarak ülkenin zenginleştirilmesi için, sağlam gelir kaynaklarına ihtiyaç vardır. En sağlam kaynak ise vatandaşlardan kazançları oranında ve mali güce göre vergi almaktır.

Görüldüğü gibi, ücrette adalet, vergide adalet, gelir dağılımında adalet hep birbirine bağlı birbirini tamamlayarak sosyal adaleti sağlamaya yönelik birer vasıttan ibarettir. Amaç, sosyal adaleti sağlayarak daha mutlu insan, daha zengin bir ülke yaratmaktır. Bu da, sosyal devletin ana ve vazgeçilmez görevidir.

5.3. Sosyal Haklar

Sosyal devletin en önemli özelliği olarak karşımıza sosyal haklar çıkmaktadır. Bu haklar devlete sosyal kimliğini kazanmasında belirleyici etkiye sahiptir. Tarihsel olarak bu hakların tek tek ortaya çıkışı, sosyal devletin ortaya çıkışından çok daha gerilere dek uzanmaktadır. Ancak kurumsallaşmaları, toplu olarak anayasalarda yer almaları sosyal devletle birlikte olmuştur.

⁶⁷ N.Çağan , a.g.e. , s. 195

*Nitekim Anayasa Mahkemesi , verginin vatandaşlardan mali gücüne göre alınması gerektiğini ve ulusal gelirin adaletli bir biçimde dağıtılarak devletin bu yolda önlemler almasını sosyal adalet ilkesinin gereği saymıştır.

** Ülkemiz açısından belirtilmesi gereken bir nokta , kayıt altındaki ekonomi dışında , bundan daha büyük bir oranda kayıt dışı ekonominin olduğu gerçeğidir. Ülkemizde fiilen ödenen vergi yükünün hala ücretliler üzerinde olduğunu inkar edemeyiz. Vergi kaçakçılığının önüne geçilerek her kazancın vergilendirilmesi kaçınılmazdır. Böylece, vergi yükü toplumun bütün kesimlerine adil bir şekilde dağıtılmış olacak , sonuçta devlet, sosyal fonksiyonlarını daha iyi yapma olanağına kavuşacaktır. (Şükrü Kızılot , Sabah , 26.4.1998)

İlk başlarda işçileri korumaya (özellikle kadın ve çocuk işçileri) ve çalışma ilişkilerini düzenlemeye (çalışma yaşının ve sürelerinin belirlenmesi) yönelik önlemler alınırken daha sonrada bu önlemlerin sosyal grup ve sınıfların tümüne yaygınlaştırılması aşamasına geçilmiştir. Böylece sosyal politika önlemlerini uygulama zorunluluğu sosyal refah devletini doğurmuştur.

Liberal devlet anlayışında bilindiği gibi devletin rolü, klasik hak ve özgürlükler karşısında pasiftir. Sosyal devlet anlayışında klasik haklar yanında sosyal hakların kabul edilmesiyle devlet pasif rolünü terk etmek zorunda kalmış, yani kişilere tanınan birtakım sosyal haklar devleti kişiler lehine olumlu faaliyetlerde bulunmaya zorlamıştır.⁶⁸

Kişilere tanınan bu yeni haklar karşısında devleti de yeni görevlerin beklediği kabul edilir: “Devlet, bireyciliğin güçlü koşulları altında ezilen yurttaşların sefaletine seyirci kalmaz. İster istemez müdahalede bulunacak, yurttaşlara hiç değilse en az geçim ve yaşama koşulları sağlamak için gerekli önlemler alacaktır. Bu liberal devletten, müdahaleci devlet anlayışına geçişin gereklerinden biridir.”⁶⁹

Sosyal haklar niteliğinin belirlenmesinde çeşitli düşünürler farklı ölçüleri esas almışlardır. “Sosyal haklar, ekonomik ve sosyal dengesizlikleri azaltmaya yönelmiş haklar özelliği taşırlar ve sosyal eşitlik amacına yönelmiş haklar olarak tanımlanabilirler.”⁷⁰

Ayferi Göze ise sosyal hakları ekonomik bakımdan güçsüz ve korunmaya muhtaç durumda olanların, çalışanların, kadının ve çocuğun ailenin korunması için tanınan haklar olduğunu ileri sürmektedir.⁷¹

⁶⁸ A.Göze, a.g.e., s.383

⁶⁹ Server Tanilli, **Devlet ve Demokrasi**, 6.Baskı, Say Yayıncılık, s.164-165

⁷⁰ Bülent Tanör, a.g.e., s.74-79 /92

⁷¹ A.Göze, a.g.e.,s.116

“Batı demokrasisi, daha fazla hürriyet elde etme rejimidir. Çağımızın karmaşık sosyal ve iktisadi dünyası içinde daha fazla hürriyet ise, iktisadi ve sosyal bakımdan zayıf olan kişileri, grupları korumak, bunların maddî ve manevî varlıklarını geliştirme şartlarını hazırlamak ve bunlara klasik kişi hak ve hürriyetleri yanında iktisadi ve sosyal haklar tanımakla mümkündür.” Zamanımızın demokratik devleti bu ödevde sahiptir. Devlet hayatı içinde bu himayenin ve hizmetlerin sağlanmasını, bu alandaki engellerin kaldırılmasını istemekte sosyal bir haktır.⁷²

Modern Anayasa, asgari geçim şartlarından, sıhhi bakımdan, öğrenim imkanlarından ve hele barınacağı bir konuttan yoksun bir kişinin hür olmayacağını kabul eden zamanımızın hukuk ve siyaset birimine ve devlet görüşüne uygun olarak vatandaşlara sosyal birtakım haklar tanımak zorundadır.⁷³

Sosyal devlet anlayışında kişilere tanınan sosyal hakların bir kısmı devlete olumlu edimde bulunma, o sosyal hakkı yerine getirme borcu yükler.⁷⁴

“Olumlu edim gerektiren, iktisadi ve sosyal haklar kişilere özel destek getirmekte, bunlara, tabi yasaların normal işleyişinin sunabildiği olanaklardan daha fazlasını sağlama görevini yüklenmektedir.”⁷⁵

Bu haklara örnek olarak eğitim ve öğretim hakkı, çalışma hakkı, sağlıklı bir çevrede yaşama hakkı, sağlıklı konutta oturma hakkı gösterilebilir.

Sosyal hakların tümü devleti olumlu edimde bulunma borcu altına sokmaz. Bazı sosyal haklar devlete yapmama, karışmama borcu yükler. Fakat bu tip sosyal haklar karşısında üçüncü kişilere birtakım borçlar yüklenir.⁷⁶ Bu tip sosyal haklara örnek olarak sendikal

⁷² ServerTanilli , **Anayasalar ve Siyasi Belgeler**, Cem Yay.İst, 1979,s.232-233

⁷³ B.Tanör, **a.g.e.**, s. 236

⁷⁴ A.Göze, **a.g.e.**, s.119

⁷⁵ B.Tanör, **a.g.e.**, s.74-75

⁷⁶ B.Tanör, **a.g.e.**, s.78

haklar, grev hakkı, toplu sözleşme hakkı gösterilebilir. Bu tip haklar, “olumlu edim gerektiren hakların gerçekleştiricisi, güvencesi ve yaptırımı durumundadırlar.”⁷⁷

Çalıştıran, yüklendiği borcun gereği olarak işçinin işe alınması ve çıkarılmasında sendikalı–sendikasız ayrımı yapmamak, sendikanın işyeri içindeki faaliyetlerini zorlaştırmamak zorundadır. Devlet ise bu tip sosyal haklarda karışmama borcu yüklenmiştir, yani yasaların sınırları aşılmadığı sürece bu hakların kullanılmasını engelleyici, zorlaştırıcı ve ortadan kaldırıcı faaliyetler içine girmemek zorundadır.

Çağdaş anayasalarda ve uluslar arası belgelerde yer alan , genel kabul gören haklara bakacak olursak;

- Çalışma hakkı
- Sosyal güvenlik hakkı
- Eşit işe eşit ücret hakkı
- Ailenin, ana ve çocuğun korunması ile ilgili haklar
- Sakat, yaşlı, hasta kişilerin korunması ile ilgili haklar ,
- Parasız eğitim ve öğrenim görme hakkı
- Kültürel hayata katılabilme hakkı
- Konut hakkı
- Kamu giderlerine mali gücü oranında katılma hakkı yada kamu giderlerine mali gücünü aşan bir şekilde katılmaya zorlanmama ilkesi⁷⁸ olduğunu görürüz.

Bu şekilde sayabileceğimiz sosyal haklar, II. Dünya Savaşı’ndan sonra yoğun olarak bir çok gelişmiş ve az gelişmiş ülkenin anayasalarında tümüyle olmasa bile yer almıştır.

⁷⁷ B.Tanör, a.g.e. , s.75

⁷⁸ B.Tanör , a.g.e., s.101-102

5.4 . Devletleştirme Ve Kamulaştırma

Devletleştirme, sosyal devletin içinde yer alan bir uygulamadır, yani sosyal devletin bir aracıdır. ⁷⁹Özellikle İkinci Dünya Savaşı öncesinde ve savaş sırasında devletleştirme dalgası birçok ülkede etkisini göstermiştir. Bu dönem aynı zamanda sosyal devlet uygulamalarının da biçimlenmeye başladığı dönemdir.

Devletleştirme, devletin ekonomik yaşama etkin olarak katılmasıyla yeni anayasalara giren, anayasal kurum haline gelen kavramlardan biridir. Açıkça bir anayasal kurum olarak tanınmamış olsa bile, örneğin mülkiyetin kamu yararı amacıyla sınırlanabileceğine ilişkin bir düzenlemenin varlığı, devletleştirmenin yapılabileceğine ilişkin hüküm olarak kabul edilmektedir.

“Kamu yararı” ve “kamu hizmeti” öğeleri devletleştirmede esastır. Yani devletleştirmenin sosyal amaçlı olması gerekir. Dolayısıyla sosyal bir amaca hizmet eden devletleştirme politikası , yine sosyal amaç güden bir devletin aracı olacaktır.

Sosyal devlete neo-liberal saldırılarla birlikte, artık gündemi devletleştirme değil, özelleştirme oluşturmaktadır. “Devletleştirme, klasik sosyal devletin araçlarından biri olarak kabul edilmekle birlikte, özellikle 1980’lerden itibaren dünyanın büyük bölümüne egemen olan serbest piyasa ekonomisi ideolojisinin etkisiyle, eski önemini büyük ölçüde kaybetmiştir.” ⁸⁰

Kamulaştırma ise, kamu hizmetlerini yürütebilmek için gerekli olan, özel mülkiyet altındaki taşınmaz bir malın, sahibinin isteğine bakılmaksızın kamu mülkiyetine geçirilmesi işlemidir.

Görülüyor ki, kamulaştırma işleminin konusu, özel mülkiyetteki taşınmaz mallar olduğu halde, devletleştirme işleminin konusu, özel teşebbüslerdir.

⁷⁹ Ergun Özbudun, a.g.e., s.108

⁸⁰ Ergun Özbudun , *Türk Anayasa Hukuku* , 2000, s.133

6. TÜRKİYE'DE ANAYASALAR VE ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARINA GÖRE SOSYAL DEVLET

6.1 . 1961 Anayasası'nda Sosyal Devlet

Öncelikle sosyal devlet düşüncesi ve onun birlikte getirdiği kurumların 1961 Anayasası'nın en önemli yeniliklerinden biri olduğunu belirtmeliyiz. Ülkemizde “sosyal devlet” anlayışının hukuk düzenine girmesi, 1961 Anayasası ile gerçekleşmiştir.

“9.7.1961 kabul tarihli 1961 Anayasası, daha “başlangıç” kısmında amacını ‘... milli dayanışmayı, sosyal adaleti, ferdin ve toplumun huzur ve refahını gerçekleştirmeyi ve teminat altına almayı mümkün kılacak demokratik hukuk devletini bütün hukuki ve sosyal temelleri ile kurmak’ olarak belirlemiş ve tercihini bir sosyal devlet anayasacılığından yana kullandığının ipuçlarını vermiştir.”⁸¹

Cumhuriyetin niteliklerini açıklayan ikinci madde “Türkiye Cumhuriyeti devleti sosyal bir hukuk devletidir.”düzenlemesiyle bu kanıyı pekiştirmiştir.

1961 Anayasası devletin görevini açıklamıştır: “Devlet kişinin hak ve hürriyetlerini, fert huzurunu, sosyal adalet ve hukuk devleti ilkeleri ile bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasi, iktisadi ve sosyal bütün engelleri kaldırır, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlar.” (m.10/2)

1961 Anayasası'na, sosyal devlet kavramının içerdiği bazı temel yaklaşımlar açısından bakacak olursak; ilk olarak, “Yasa önünde eşitlik” ilkesinin, 1924 Anayasası'nda da tartışmasız olarak kabul edildiğini, ancak anlamını 1961 Anayasası'nda bulduğunu söyleyebiliriz. Buna göre, “Din, dil, ırk, mezhep ayrımı yanı sıra felsefi inanç, siyasi düşünce ve cinsiyet gözetilmeden herkesin yasa önünde eşitliği açıklanırken, evrensel bildirilerin kabul edildiği formül benimsenmiştir”.⁸²

⁸¹ Meltem Dikmen, a.g.e., s.120

⁸² Bülent Tanör, a.g.e., s.337

1961 Anayasası'na göre "Temel hak ve hürriyetler" anayasanın sözüne ve ruhuna uygun olarak ancak kanunla sınırlanabilir. Anayasa, "kanun, kamu yararı, genel ahlak, kamu düzeni, sosyal adalet ve milli güvenlik gibi sebeplerle de olsa, bir hakka ve hürriyetine dokunamaz" demek suretiyle, hürriyetlerin sınırlanmasına çok önemli bir sınır getirmektedir. Temel hak ve hürriyetlere ilişkin kanuni düzenlemeler, bu hak veya hürriyetin özüne dokunan ölçülere varamayacaktır."⁸³ Anayasa ayrıca, "kişinin temel hak ve hürriyetlerini sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ile bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya çalışmanın, devletin temel amaç ve görevlerinden olduğunu da (md.5) vurgulamaktadır."⁸⁴

"Nihayet, 1961 Anayasası'nda kanunların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi sisteminin kabul edilmiş olması da, kişi hak ve hürriyetlerini daha güvenli duruma getirmiştir. Böyle bir denetim olmasaydı, anayasaya aykırı kanunlarla hürriyetlerin, anayasaya aykırı biçimde sınırlandırılmaları tehlikesi ortaya çıkabilirdi."⁸⁵

Anayasa, "sosyal devlet" ilkesine paralel olarak geniş bir "sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler" demeti de öngörmektedir :

Mülkiyet hakkı (md.35) sosyal ve ekonomik haklar arasında yer almakta ancak, mülkiyet hakkının kamu yararı ile sınırlı olduğu ve mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olmayacağı öngörülmüştür.

Öte yandan, "herkesin dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahip olduğu" ve özel teşebbüsler kurmanın serbest olduğu belirtildikten sonra, devletin "özel teşebbüslerin milli iktisadın gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alacağı" da öngörülmektedir. (md.48)⁸⁶ 1961 Anayasası, sendikal haklar, toplu iş sözleşmeleri, grev hakları gibi hakları da (toplumsal dengeyi sağlamaya yönelik) anayasal hak olarak garanti altına almıştır. Bağlantılı olarak ücrette adaletin sağlanması esası kabul edilmiştir: Ücret

⁸³ Ergun Özbudun, a.g.e., 2000, s.44

⁸⁴ Meltem Dikmen, a.g.e., s.120

⁸⁵ Ergun Özbudun, a.g.e., 6.Basım, s. 44

⁸⁶ Meltem Dikmen, a.g.e., s.120

emeğin karşılığıdır. Devlet, çalışanların yaptıkları işe uygun adaletli bir ücret elde etmeleri ve diğer sosyal yardımlardan yararlanmaları için gerekli tedbirleri alacaktır.

1961 Anayasası'nın 129. maddesi, "iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınma plana bağlanır. Kalkınma, bu plana göre gerçekleştirilir. Devlet planlama teşkilatının kuruluş ve görevleri, planın hazırlanmasında, yürürlüğe konmasında, uygulanmasında ve değiştirilmesinde gözetilecek esaslar ve planın bütünlüğünü bozacak değişikliklerin önlenmesini sağlayacak tedbirler özel kanunla düzenlenir" hükmüyle, ilk kez planlama ilkesine yer vermiş ve DPT'yi anayasal bir kurum haline getirmiştir. Bu konuda 1961 Anayasası'nda "iktisadi, sosyal ve kültürel kalkınmayı demokratik yollarla gerçekleştirmek, bu maksatla, milli tasarrufu artırmak, yatırımları toplum yararının gerektirdiği önceliklere yöneltmek ve kullanma planları yapmak devletin görevi" (md.41) olarak kabul edilir. Bu anayasaya göre planlamanın amacı, ekonomik olduğu kadar sosyaldir. Çünkü "iktisadi ve sosyal hayatın, sosyal adaleti ve insan haklarını gerçekleştirmeyi hedef edindiği" belirtilmektedir.

Ancak 1961 Anayasası, "devletin iktisadi ve sosyal ödevlerinin sınırı" başlıklı 153. maddesi ile, "devlet bu bölümde belirtilen iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşma ödevlerini, ancak iktisadi gelişme ve mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir" hükmü ile soruna devlet olanakları açısından yaklaşmıştır.

Ayrıca devletin ekonomik ve sosyal hayata müdahalesinin ilkelerini belirleyen genel bir hükümde yer almıştır: "iktisadi ve sosyal hayatın düzeni" başlığını taşıyan 41. madde, iktisadi ve sosyal hayatın adalete, tam çalışma esasına ve herkes için insanlık haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesi sağlanması amacına göre düzenleneceğini belirtmekte ve yatırımları toplum yararının gerektirdiği önceliklere yöneltmeyi devletin ödevi olarak göstermektedir.

Anayasa, "Kamulaştırma"(md.46) ve "Devletleştirme"yi (md.47) de ayrıca düzenlemektedir. 1961 Anayasası'na göre (özel mülkiyet altındaki taşınmaz bir malın, sahibinin isteğine bakılmaksızın kamu mülkiyetine geçirilmesi anlamındaki)

kamulaştırmada değer tespitine esas teşkil eden ölçüt vergi değeridir. Kapsamlı kamulaştırmalarda toprak bedelinin ödenmesi ile ilgili süre 20 yılı aşmaz.

Devletleştirme konusunda ise, devletleştirilen özel teşebbüsün gerçek karşılığı taksitle ödenebilir. Kanun taksitle ödemeyi öngördüğü hallerde ödeme süresi 10 yılı aşamaz ve taksitler eşit olarak ödenir.

1961 tarihli Anayasa'da "vergi ödevi" başlığı ile düzenlenen madde de "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." diyerek sosyal devletin öngördüğü anlayışı dile getirmiştir.

Son olarak, sosyal güvenlik konusu ilk defa 1961 Anayasası ile "herkes sosyal güvenlik hakkına sahiptir" (md.48) denerek anayasal teminat altına alınmıştır.

6.2. 1982 Anayasası'nda Sosyal Devlet

1982 Anayasası, devletin "sosyal bir hukuk devleti" olduğunu açıklar ve kişiyi toplumun bir üyesi olarak ele alır. Devletin tamamen birey için varolduğu, refah ve mutluluğunu gerçekleştirmek sorumluluğunda bulunduğu görülür. Anayasa'da, tüm ekonomik, sosyal ve kültürel ülke sorunlarının çözümünde, sosyal devlet ilkesinin esas olacağı öngörülmüştür. Böylece 1982 Anayasası, sosyal devlet düzenini bir temel ilke olarak kabul eder ve toplumun tümünün ekonomik ve sosyal çıkarlarının korunması ve güvence altına alınmasında hukuki dayanak oluşturur.

1982 Anayasası, devletin temel amaç ve görevlerini belirtirken, "Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, cumhuriyeti ve demokrasiyi korumayı, toplumun refah ve mutluluğunu sağlamayı" sıraladıktan sonra, "kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ile bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmayı" da hedef almıştır.

1982 Anayasasının "devletin temel amaç ve görevlerini" belirleyen beşinci maddesinin gerekçesinde de, aynı görüşlere yer verilmiştir. Devlet bireyin hayat mücadelesini

kolaylaştıracaktır. Bireyin insan onuruna uygun bir ortamda yaşamasını gerçekleştirecektir. Bu, sosyal devletin görevidir. Sosyal devlet insana ve insanın düşünce haklarına saygılıdır ve bu sınırlar içinde bireyin hak ve özgürlüklerinin kullanılmasını sınırlayan engelleri ortadan kaldırmak onun başlıca görevleri arasındadır.⁸⁷ Böylece sosyal devlet, bireyi devletin amacı olarak kabul eder ve bireyi devletin emrinde bir araç olarak gören tüm totaliter ve otoriter görüş ve uygulamaları reddeder.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, 1982 Anayasası'nda 1961 Anayasası'ndan farklı olarak, "sosyal adalet" kavramı yerine "sosyal" kavramı kaldırılarak sadece "adalet" kavramına yer verilmiştir. 1982 Anayasası, güçlü bir devlet yaratmak, dolayısıyla toplumda güveni, huzuru sağlamak endişesini taşıdığından, yargı denetimine mani olan düzenlemeler getirmekle kendi içinde çelişkiye düşmüştür.

Çünkü devlet mekanizmasında yer alan bütün kurumlar ve kişiler adaletin bağımsız olarak yerine getirilmesinin dışında bırakılamaz. "Çelişki şuradadır ki, güçlü devlet yaratmaya çalışılırken, tam tersine zayıf devlet, yani içinde bazı mekanizmaların işlemediği, adalet mekanizmalarının açıkça anayasayla tıkanıdığı bir devletin ortaya çıkması sonucuna varılmıştır."⁸⁸

1982 Anayasası'nda eşitlik ilkesi, "herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inancı, din, mezhep vb. sebeplerle ayırım göstermeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz" şeklinde ifade edilmiştir. "Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar." (md.10) Ayrıca 11. madde ile "yasama, yürütme ve yargı organlarının, idare makamlarının ve diğer kuruluşların anayasa hükümlerine uymak zorunda oldukları" belirtilerek yasa önünde eşitlik ilkesi pekiştirilmiş olmaktadır. Sosyal alandaki eşitliğin ise, mali ve sosyal imkanların fırsat verdiği ölçüde

⁸⁷ A.Göze, a.g.e., s.100

⁸⁸ Mümtaz Soysal, (Anayasa Mekanizmasının düzenlendiği sempozyumda sunulan bildiriler) **Anayasa Yargısı**, no : 7, s.24

kişi kabiliyeti ve bilgisi ile orantılı olarak sağlanabileceği, anayasanın diğer maddelerinden çıkarılan hükümlerdir.

1982 Anayasası'nda, 1961'den farklı olarak "kişinin hakları ve ödevleri" başlığı altında düzenlenen ve temel haklardan biri olarak alınan mülkiyet hakkının, toplum yararına aykırı olmamak şartıyla kullanılabilmesi ve kamu yararı amacıyla sınırlandırılabilmesi hükmü getirilmiştir. (m.35) Bu madde açıkça bireye, topluma karşı mülkiyet hakkını kullanma bakımından kamu yararına bir sorumluluk yüklemiştir. Kamu yararının gerektirdiğinde mülkiyet hakkına son verilebileceği hükme bağlanmaktadır. Devletin mülkiyet hakkına, toplum yararına müdahalede bulunacağı haller anayasanın 46.-47. maddelerinde hükme bağlanmıştır. Aynı maddelerde düzenlenen kamulaştırma ve devletleştirme yolu, söz konusu mülkiyet hakkının sınırlarını belirtmektedir. 1982 Anayasası, (1961'den farklı olarak) büyük çaplı projeler ve kamulaştırmalar arasında ayırım yapmadan tümü için "kanunun taksitle ödemeyi öngörebileceği bu hallerde, taksitlendirme süresi beş yılı aşamaz" hükmünü koymuştur.

1982 Anayasası'nda planlama devlete bir görev olarak yüklenmiştir. Demokratik esasları içeren karma bir plan olup, kamu kesimi için emredici, özel sektör için yol gösterici ve özendirici bir anlam taşımaktadır: Devlet, ekonomik, sosyal ve kültürel kalkınmayı ülke kaynaklarının döküm ve değerlendirmesini yaparak verimli şekilde kullanılmasını planlayacaktır. Anayasa "planlı kalkınma" ilkesine de "ekonomik hükümler" arasında yer verecek (md.166) kalkınmanın plana göre gerçekleştirileceğini emrederken, bu işin yapılmasını sadece devlete yüklememiş, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirlerin alınmasını devlete görev olarak vermiştir. Ancak devletin alacağı tedbirler yukarıda da belirtildiği gibi özel kesim için emredici nitelikte olmayıp, yol gösterici olacaktır.

Bu konuda bir noktaya vurgu yapabiliriz: 1982 Anayasası planlamanın amaçları yönünde ekonomik nitelikli amaçları vurgulayarak, 1961 Anayasası'ndan bir ölçüde ayrılmıştır. Ayrıca 1982 Anayasası'nda planlamanın mutlaka DPT tarafından yapılması gibi anayasal zorunluluk ortadan kaldırılmıştır.

Planlı kalkınma ilkesine ek olarak 1982 Anayasası, “devletin para, kredi sermaye mal ve hizmet piyasalarının sağlıklı işlemlerini sağlayıcı tedbirlerle, piyasalarda tekelleşme ve kartelleşmeyi önleyecek tedbirleri alacağını öngörmektedir.

Planlama ve kalkınma ile ilgili öngörülerin yanı sıra tabii servetlerin ve kaynakların aranması ve işletilmesi (md.168), orman ve orman köylüsü (md.169-170), kooperatifçiliğinin geliştirilmesi (md.171), tüketicinin korunması (md.172) ile esnaf ve sanatkarın korunmasına (md.172) ilkesinin kurallar da ekonomik hükümler arasında yer almaktadır. Vurgu yapmamız gereken bir diğer önemli nokta, vergi adaleti konusudur. 1982 Anayasası’nda da, 1961 gibi, sosyal devletin öngördüğü vergi anayasasını görmek mümkündür: “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.” “Bu ilke, vergi oranlarının, mükellefin mali gücüne göre saptanmasını ifade eder. Vergi hukukunda artan oranda vergi denilen ve Türk gelir vergisi sisteminde de kabul edilmiş bulunan vergilendirme yöntemi yüksek gelir tabakalarından yüksek oranlarda, düşük gelir tabakalarından düşük oranlarda alınmak suretiyle, gelir eşitsizliklerinin azaltılmasını amaçlar.”⁸⁹

Son olarak, 1982 Anayasası’nda, Cumhuriyetten sonra gelişmeye başlayan sosyal güvenlik hakkı herkes için bir hak olarak kabul edilmiştir: Herkes sosyal güvenlik hakkına sahiptir. Devlet, sosyal güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri alıp, teşkilatı kuracaktır.(md.60) Böylece, kişinin en önemli haklarından ve milli gelirin daha adil dağılımının güçlü araçlarından sosyal güvenlik devlete bir görev olarak yüklenmiştir.

6.3. 1961 Ve 1982 Anayasaları “Sosyal Devlet” Kavramında Farklılıklar

Hem 1961 hem de 1982 Anayasaları Cumhuriyetin temel nitelikleri arasında “sosyal devlet” ilkesine yer vermişlerdir. Her iki anayasada da “Türkiye Cumhuriyeti’nin sosyal bir hukuk devleti” olduğunu vurgulamış bu niteliğin sonucu olarak sosyal haklara

⁸⁹ Ergun Özbudun , a.g.e., s. 131

yer vermiştir. Ancak bu noktada, belirtmek gerekir ki, 1982 Anayasası'nın birey - devlet ilişkilerinde devlete / otoriteye öncelik veren yaklaşımı, sosyal haklara ve sosyal devlet anlayışına da yansımıştır.

Nitekim 1982 Anayasası, devletin amacını "... kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ile bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları" hazırlamak değil, hazırlamaya çalışmak olarak vurgulamıştır.

1961 Anayasası'nın "iktisadi ve sosyal hayat tam çalışma esasına ve herkes için insanlık haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesi sağlanması amacıyla düzenlenir." kuralına 1982 Anayasası'nda yer verilmemiştir.

Ayrıca 1961 Anayasası'ndan farklı olarak 1982 Anayasası'nda, sosyal ve ekonomik haklar arasında yer alan sendika kurma, sendikal faaliyetler, toplu iş sözleşmesi ve grev hakkı alanlarına birçok sınırlamalar getirmiştir.

Bütün bu düzenlemeler, 1982 Anayasası'nda devletin "sosyal devlet" niteliğinin 1961 Anayasası'na göre zayıflatılmış olduğunu göstermektedir.

1982 Anayasası ekonomik alanda tekelleşmeyi önleyici, (md.167) tüketiciyi koruyucu (md.177) yeni hükümler getirmesine karşın, devletin ekonomik hayata sosyal amaçlarla ve planlama, kamulaştırma, devletleştirme gibi yollarla müdahalesini zorlaştırmıştır.

Her iki anayasa da sosyal ve ekonomik hakların sınırına ilişkin bir madde koymuştur: 1961 Anayasası, "devlet, iktisadi ve sosyal amaçlara ulaşma ödevlerini ancak iktisadi gelişme ile mali kaynaklarının yeterliliği ölçüsünde yerine getirir" demektedir. Oysa 1982 Anayasası "iktisadi gelişme ile mali kaynakların yeterliliği" yerine "ekonomik istikrarın korunmasını gözeterek, mali kaynakların yeterliliği" deyimini kullanmaktadır.

Yukarıda 1982 Anayasası'nda devletin ekonomik hayata sosyal amaçlarla müdahalesinin, mülkiyet hakkı ile bağlantılı olan kamulaştırma ve devletleştirme gibi yollarla zorlaştırıldığını söylemiştik. Bu durumla ilgili farklılık, mülkiyet hakkının 1961 Anayasası'nda "sosyal ve iktisadi hak ve ödevler" başlığı altında düzenlenmesiyle de kendini göstermektedir. Ayrıca 1982 Anayasası büyük çaplı kamulaştırmalarda 1961 Anayasası'na göre uygulanması daha zor olabilecek şartlar öngörmüştür .

Bir başka konuda, sosyal güvenlik konusunda ise 1982 Anayasası, sosyal devlet anlayışı açısından, olumlu anlamda 1961 Anayasası'ndan farklı olarak, sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gereken kişileri saymış ve bunların korunmasını da devlete yüklemiştir.*

Daha önce de belirttiğimiz gibi, 1961 Anayasası'nın 10/2.maddesinin, 1982 Anayasası'ndaki karşılığı 5' inci maddedir. Bu madde de, devletin önceki anayasada olduğu gibi kişinin hak ve özgürlüklerini sınırlayan engelleri kaldırmakla görevli olduğunu belirtilmiş; fakat sosyal adalet ilkesine yer verilmemiştir. Bunun yerine "sosyal" sıfatı olmayan "adalet" kavramı kullanılmıştır.Yine aynı şekilde "Cumhuriyetin nitelikleri" başlığını taşıyan anayasanın ikinci maddesinde de "adalet" kavramı tek başına kullanılmıştır.

Son olarak, eğitim ve öğrenim görme hakkı konusunda devlete yüklenen görev açısından bir fark olduğu görülür. Şöyle ki, 1961 Anayasası'nda halkın öğrenim ve eğitim ihtiyaçlarını sağlamanın devletin başta gelen görevlerinden olduğu kabul edilmiştir. Buna göre, "yurttaşların öğrenim ve eğitim ihtiyaçlarının sağlanmasını istemeleri can ve mal güvenliğinin sağlanmasını istemeleri kadar doğal bir hak saymak gerekir."

* Daha öncede vurguladığımız gibi hem 1961 hem de 1982 Anayasası sosyal güvenliği herkes için bir hak olarak kabul etmiştir.

1982 Anayasası'nda ise, eğitim ve öğrenimi gerçekleştirme ödevi artık, devletin başta gelen özelliklerinden değildir, yani artık "eğitim ve öğrenim hakkı devleti zorlama gücü bakımından diğer sosyal haklardan farklı bir konumda değildir."⁹⁰

1961 ve 1982 Anayasaları arasında sosyal devlet vurgusu açısından farklılıklara kısaca değindik. Şimdi anayasa mahkemesi kararlarını değerlendirip, sosyal devletin belirleyici özelliklerini kararlarda bulmaya çalışacağız.

6.4. Genel Olarak Anayasa Mahkemesi Kararlarında Sosyal Devlet

Bu başlık altında öncelikle, Anayasa Mahkemesi'nin sosyal devleti kavramlaştırdığı ele alınmaktadır.

Anayasa, sosyal devlet ilkesi ile hukuk devleti ilkesini birbirine bağlı gören, bu iki kavram arasında uyum sağlayan bir anlayışa sahiptir. Bu anlayışa göre hukuk devleti, yönetilenlere en güçlü, en etkin, en kapsamlı biçimde güvencenin sağlandığı devlettir. Temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmadığı, hukukun evrensel kurallarına saygı gösterilmediği ve adaletli bir düzenin gerçekleştirilmediği bir ortamda hukuk devletinin varlığından söz edilemez. Sosyal devlet ilkesi ise, kişinin doğuştan sahip olduğu yaşamını sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisini kullanmasını sağlar. Sosyal devletin görevi, sosyal adaleti, sosyal refahı ve sosyal güvenliği sağlamaktır. Çağdaş uygarlık görüşüne ve anayasanın temel yapı ve felsefesine göre gerçek hukuk devleti, ancak toplumsal devlet anlayışı içinde ise bir anlam kazanır.

Anayasamızın 2.maddesinin gerekçesinde ise, sosyal hukuk devleti, "bizzat devletin hukuk kurallarına uyacağı ve çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için, tasarladığı maddi ve manevi değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcısı olduğu" bir devlet olarak tanımlanmıştır.⁹¹

⁹⁰ A.Göze, a.g.e., 106

⁹¹ Metin Taş, Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1994, s.26

Anayasa'nın 2. maddesi, Türkiye Cumhuriyeti'nin sadece hukuk devleti değil, aynı zamanda sosyal devlet olduğunu belirtmiştir. Hukuk devletinin ileri aşaması bu ilke ile sağlanır. Bu ilke, bireylerin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına devletin, sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğünü içerir. Sosyal devletin temel amaç ve görevleri, sosyal adaletin, sosyal refahın ve sosyal güvenliğin sağlanmasıdır.⁹²

Böylece anayasamız ve ayını doğrultuda Anayasa Mahkemesi, hukuk devleti ve sosyal devleti birlikte değerlendirmiş ve birlikte gerçekleşmesini aramıştır. Hukuk devleti ilkesinin sonucu olan yasa önünde eşitlik anlayışı, sosyal devlet ilkesi ile sosyal eşitliğe dönüşmüştür.

Anayasa Mahkemesi, 1972/16 esas sayılı kararında toplumu bireylerin tek tek toplamı gibi kabul etmektedir. Ayrıca “sosyal devlet” ve “hukuk devleti” ibarelerini ayrı ayrı kullanmayıp “sosyal hukuk devleti” biçiminde tek bir ibare olarak kullanmaktadır. Başka bir anlatımla, iki kavramı tek bir kavramda birleştirmektedir.

Sosyal hukuk devleti kavramını kullanan mahkemeye göre, sosyal devlet, sosyal güvenlik ve sosyal adalet hukuk devletinin varlığı için adeta birer ön koşuldur: “Gerçek hukuk devleti ancak toplumsal devlet anlayışı içinde ise bir anlam kazanır. Hukuk devletinin amaç edindiği kişinin korunması toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir.”⁹³

Hukuk devleti, devletin eylem ve işlemlerinde hukuk kurallarına bağlı olduğu bir sistemdir. Sosyal devlet ise, ekonomide devletin etkin rol aldığı bir sistemi anlatır. Bu iki kavramı tek bir kavramla anlatan Anayasa Mahkemesi'ne göre, “sosyal hukuk devleti, insan hak ve hürriyetlerine saygı gösteren, ferdin refah ve huzurunu

⁹² Anayasa Mahkemesi 7.11.1989 tarih ve E. 1989/6 , K. 1989/42 nolu kararı

⁹³ E. 1972/16, K. 1972/ 49, KG. 17.10.1972; RG. 1.3.1973, 14463 / E. 1975/ 198, K. 1976 / 18, KG. 18.3.1976; RG. 15.7.1976, 15647 ve E. 1988/ 19, K. 1988 / 33, KG. 26.10.1988; RG. 11.12.1988, 20016

gerçekleştiren ve teminat altına alan, kişi ile toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen özel teşebbüsün güvenilirlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayan, çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları koruyan, işsizliği önleyici ve milli gelirin adalete uygun bir biçimde dağılmasını sağlayıcı tedbirler alan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu devam ettirmeye kendini yükümlü sayan, hukuka bağlı, kararlılık içinde ve gerçekçi bir özgürlük rejimi uygulayan devlettir.”⁹⁴ A.M.’nin bu tanımı, aynı zamanda sosyal hukuk devletinin öğelerini de veren bir tanımdır. Bu öğelerin birinin eksik olması durumunda gerçek anlamda bir hukuk devletinden bahsedilemeyecektir.

Anayasa Mahkemesi'nin bir diğer kararına göre sosyal devlet ilkesi, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak, gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir. Çağdaş devlet anlayışı, sosyal hukuk devletinin tüm kuruluşlarıyla Anayasanın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurulmasını gerekli kılan hukuk devletinin amaç edindiği kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleşeceği sonucunu ortaya koymaktadır.⁹⁵

Sosyal hukuk devletinin Anayasa Mahkemesi tarafından yapılmış tanımlarını;

" Çalışmasına karşın karşılığını yeterince alamayan ve mutlu bir yaşantıya kavuşamayan kişilere yardımcı devlet",

" Yurttaşların sosyal durumuyla ilgilenip onlara asgari yaşam düzeyi sağlayan devlet",

" Kişinin devredilmez, vazgeçilmez temel haklarından olan ve birbiriyle sıkı bağlantısı bulunan yaşama hakkı ile maddi ve manevi varlığını geliştirme hakkına karşı olan her türlü engelin ortadan kaldırılmasında kendini görevli sayan devlet",

" Emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, bir başka deyişle işçiyle işveren arasında ekonomik ve sosyal denge kurarak sermayenin emeği, emeğin sermayeyi sömürmesini önleyecek önlemleri alan devlet",

⁹⁴ E. 1984/ 9 , K.1985 / 4 , KG. 18.2. 1985 ; RG. 26.6.1985 , 18793

⁹⁵ .Anayasa Mahkemesi Kararı,E.No: 1999/42, K.No: 2001/41,T.23.02.2001 ; 25.02.1975 Tarihli 38/23 Sayılı ; 17.10.1972 Tarihli 16/49 Sayılı Anayasa Mahkemesi Kararları

" Çalışanların insanca yaşaması, çalışma yaşamının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, ekonomik ve mali önlemleri alarak çalışanları koruyan devlet" şeklinde sıralamak mümkündür.

Sosyal devlet, toplumda sosyal- ekonomik nedenlerin yol açtığı eşitsizlikleri gidermeye çalışır. Ayrıca adaletin bir türü olan vergi adaleti konusunda vergilemenin adil bir şekilde yapılmasını sağlamak yükümlülüğü vardır. Sosyal devletin, hem toplumda fırsat eşitliğinin yaratılması hem de mali güce göre vergilendirme yoluyla vergi adaletinin sağlanması yönüne birçok Anayasa Mahkemesi kararında rastlanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi'ne göre mali güce göre vergilendirme ilkesi; " ... verginin, kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, mali gücü fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Mali gücün tanımı Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar mali gücün göstergeleridir. " ⁹⁶

"Literatürde gelir, servet ve harcamanın her birinin ayrı ayrı mali gücü temsil ettiğinde ihtilaf yoktur." ⁹⁷ Anayasa Mahkemesi yukarıda belirtilen kararında " ... mali güç Anayasa'da tanımlanmamakla birlikte genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmaktadır..."demek suretiyle iki kavram açısından açıklık getirmiştir.

Anayasa Mahkemesi'ne göre mali güce göre vergi ödeme yükümlülüğü, "...kişi ve kuruluşların ekonomik durumlarına göre vergiye bağlı tutulmalarını anlatır. Bu ilkenin uygulanmasıyla, mali gücün bilimsel göstergeleri olarak kabul edilen gelir, sermaye ve harcamalar gözetilerek, vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı sağlanır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Ekonomik değer düzeyini de kapsayan, vergi ödeme gücünü ortaya koyan sahip olunan değerler toplamıdır. Vergi yükümlülüğünün uygulamadaki ölçütü sayılan mali güç, ekonomik

⁹⁶ Anayasa Mahkemesi, E.No: 1994/80 ,K.No : 1995/27, T.06.07.1995 ; E.No: 1995/4, K.No:1995/28,T.06.07.1995, E.No: 1995/6,K.No:1995/29, T.06.07.1995

⁹⁷ Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, İstanbul, 1982, s.5

değer düzeyine göre kişi ve kuruluşların yükümlülüğünü belirler. Yasa koyucu bu olguya göre vergi salar, bu güç oranındaki değişik önlem ve yöntemlerle vergilendirmeyi düzenler, toplanmasını gerçekleştirir." ⁹⁸

Anayasa Mahkemesi, mali güce göre vergilendirme ilkesini, bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarının göz önüne alınarak vergilendirilmesinin anayasal gerekçesi olarak görmektedir. Dolayısıyla sosyal devlet olmanın gereklerinin vergisel boyutunun bu ilke esas olmak kaydıyla gerçekleştirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Yüksek Mahkeme'nin birçok kararında, mali güce göre vergilendirme ilkesi, verginin dengeli ve adaletli dağılımı, sosyal devlet, fırsat eşitliği ve tam açıklama ve kanıtlama hakkının birlikte ele alındığı görülmektedir. ⁹⁹

Anayasa Mahkemesi'ne göre, " verginin mali güce göre alınması, aynı zamanda eşitlik ilkesinin vergilendirmede uygulama aracıdır." ¹⁰⁰ Anayasa Mahkemesi eşitliği, "aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulması şeklinde tanımlar. Anayasa Mahkeme'sine göre Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil, hukuksal eşitliktir." ¹⁰¹

Eşitlik kavramıyla bağlantılı olarak vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergi kanunu önünde şeklen eşit olan kişilerin, fiili ve maddi durumlarındaki farklılıkların da göz önüne alınarak vergilendirilmelerini gerektirir. Anayasa Mahkemesi'ne göre vergide eşitlik ilkesi ise "yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür.

⁹⁸ Anayasa Mahkemesi 7.11.1989 , 6/49, R.G.T.6.4.1990, R.G.No:20484

⁹⁹ Anayasa Mahkemesi,

E.No: 1994/80 , K.No: 1995/27 , T.06.07.1995(02.02.1996 Tarih Ve 22542sayılı Resmi Gazete) ;

E.No: 1995/4 , K.No: 1995/28, T.06.07.1995(02.02.1996 Tarih ve 22542 Sayılı Resmi Gazete) ;

E.No: 1995/6 ,K.No: 1995/29, T.06.07.1995,(10.02.1996 Tarih ve 22550 Sayılı Resmi Gazete),

E.No 1989/6 ,K.No: 1989/42, T. 07.11.1989 (A.M.K.D.sayı 25,s.403)

¹⁰⁰ 13.07.1995 Tarih ve E.No: 1994/85, K.No: 1995/32 Kararı

¹⁰¹ Fatih Acar, "Vergi Hukukundan Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi" , **Vergi Sorunları**, Mayıs 2003, Sayı 176, s.53

Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin 'mali güce göre ödenmesi', 'herkesin vergi ödemesi' ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Verginin adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise farklı oranda vergilendirilmesidir..."¹⁰²

Sonuç olarak mali güce göre vergilendirme ilkesi ve eşitlik ilkesi hukuk devletinin vergilendirme alanındaki uzantılarını oluşturur. Aynı zamanda verginin adil dağılımı ilkesi ile birlikte sosyal devlet ilkesinin vergilendirme alanındaki yansımaları teşkil eder.

7.SOSYAL DEVLET AÇISINDAN VERGİ

7.1. Verginin Sosyal Amaçları

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu harcamalarını karşılamak amacıyla belirli bir karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen iktisadi değerlerdir.

Vergiler devlet tarafından mali, ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle uygulamaya konulmaktadır. Vergilerin uygulama biçimi, yönetimi ve bununla ilgili düzenlemeler coğrafi, toplumsal ve teknolojik gelişmelere paralel bazı değişiklikler göstermektedir. Günümüzde vergiler sadece devlete gelir sağlayan mali bir araç olmaktan çıkmış, bunun yanında birtakım ekonomik, sosyal, kültürel hedeflerin gerçekleştirilmesinde

¹⁰² Anayasa Mahkemesi Kararları, E.No: 1994/80 ,K.No: 1995/27, T.06.07.1995;
E.No: 1995/4, K.No:1995/28, T.06.07.1995,
E.No: 1995/6, K.No:1995/29, T.06.07.1995

kullanılan bir araç özelliği kazanmıştır.¹⁰³ Bu durum, verginin yüklendiği fonksiyonların çeşitlenmesine ve artmasına neden olmuştur :

1929 Dünya Ekonomik Buhranı'na kadar, devletlerin ekonomik yapılarına hakim olan iktisadi ilkeler, klasik iktisadi görüşler doğrultusunda gerçekleşmiştir. Klasik iktisatçıların temel görüşleri; devletin küçültülmesi, ticari faaliyetlere katılmaması, yalnızca güvenlik vb. alanlara müdahale etmesi şeklindedir. Devletin harcamaları kadar vergi alabileceği, vergilerin iktisadi ve sosyal fonksiyonlarının tarafsız (nötr) kalması görüşü hakim olmuştur.

I. Dünya Savaşı'ndan sonraki dönemlerde ise, Klasik iktisatçıların aksine, ekonomiye müdahale edilmesi gerektiğini savunan Keynesyen iktisatçılar, vergilerin, çeşitli ekonomik ve sosyal amaçların gerçekleştirilmesi için kullanılması gerektiğini savunmuşlardır. Sosyal devlet anlayışına da temel oluşturan bu anlayışa göre, kamu harcamalarının gerekli finansmanının sağlanması amacının dışında, vergi politikası ile ekonomik büyüme, kalkınma, tam istihdam, gelirin daha adil dağılımının gerçekleştirilebilmesi öngörülmüştür.¹⁰⁴ Bu noktada verginin sosyal fonksiyonuna değinmek gerekmektedir:

Serbest piyasa ekonomisinde fiyat mekanizmasının otomatik olarak oluşturduğu gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri bir dereceye kadar azaltmak için vergilerin kullanılması gerektiği görüşü ilk olarak A. Wagner tarafından ileri sürülmüştür.¹⁰⁵ Verginin bu amacının gerçekleştirilebilmesi için, vergi sisteminin gelir ve servet dağılımında, piyasa mekanizmasından doğan haksızlıkları telafi eden bir araç olarak şekillendirilmesi gerekir.¹⁰⁶

Gelirin ve servetin daha adaletli yeniden dağılımının gerçekleştirilebilmesi için mali güce göre vergilendirmeye yönelik tedbirlerin daha yoğun bir biçimde alınması

¹⁰³ Aytaç Eker, Kamil Tügen, **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir, Bilgehan Basımevi, 1987, s.154

¹⁰⁴ Fevzi Devrim, **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaası, İzmir, 1987, s.154

¹⁰⁵ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İst., 1991, s.185

¹⁰⁶ İlhan Özer, **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sisteminin Analizi**, T.O.D.A.İ. Enstitü Yay., No: 163, Doğu Matbaası, Ankara, 1977, s.69

gerekmektedir. Örneğin; geliri belli bir düzeyin altında olanlara devlet yardımı veya istisna, muafiyetler yapılabilir (negatif gelir vergisi), lüks mallardan alınanlar dışında katma değer ve özel tüketim vergileri hafifletilebilir, zorunlu gereksinim maddeleri üzerinden alınan vergiler kaldırılabilir, veraset ve intikal vergilerinin oranları yükseltilebilir.¹⁰⁷ Tüm bunlar, zayıf durumda olanları, güçleri uygun bulunmayanları isteyerek korumak amacıyla, yani sosyal amaçla yapılacaktır. Başka bir ifadeyle, vergi konusunun seçilmesinde, matrahın belirlenmesinde ve oranların saptanmasında, sosyal amaç büyük ölçüde etkilidir.

Sosyal amacın gerçekleştirilmesi için başvuru yollarından biri gelir ve servet dağılımını düzenlemek, diğeri ise sosyal güvenliği sağlamaktır:

Artan oranlı gelir vergileri, belli bir sınırın üstünde bulunan gelirlerden alınan ek vergi, gider vergilerinde vergiye tabi mal ve hizmetten alınan vergilerin lüks olup olmamalarına göre farklılaşması, toplumdaki gelir farklılıklarını kısmen olsun kaldırmak amacını gütmektedir. Servet vergileri de, servet farklılıklarını ortadan kaldırmak amacını güden vergilerdir.

Sosyal güvenliğin sağlanması ise, modern devletin görevlerindedir. Sosyal güvenlik aidatlarının vergiye tabi tutulmaması, sosyal yardımların vergi dışı bırakılması, teşebbüslerin sosyal yardımlarının gider kabul edilmesi ve yararlanan yönünden vergiye tabi tutulmaması, sosyal güvenlik amacıyla tanınan vergi avantajlarıdır. Yaşlılara, iktisadi olarak korunmaya muhtaç olanlara ait gelirlerin vergi dışı bırakılması, sosyal güvenlik amacına yönelmiş vergi politikası araçları olarak kabul edilebilir.

Ancak bu noktada, vergi politikalarının sosyal niteliğine eleştirel bir bakış açısının varlığından da söz etmek gerekir. Bu bakışa göre, devlet, vergilendirme yoluyla kişilerin sahip olduğu hak ve özgürlüklere bir ölçüde sınır koymaktadır. Bu sınırı koyarken de sosyal devlet ilkesi rehberliğinde eşitleyici bir gaye ile hareket etmektedir.

¹⁰⁷ Mualla Öncel, N. Çağan, Ankara Üniversitesi Yayını, No: 494/ 12, Ank., 1992, s.54

7.2.Vergi Adaleti

Vergi adaleti, genel adalet gibi çeşitli felsefi görüşlere yer verebilen soyut bir kavramdır; zamana, yere, değer yargılarına ve ideolojiye göre değişiklikler gösterir. Vergi adaleti bir yandan vergilerin, mali araç olarak kullanılmasında vergi yükünün kişiler arasında nasıl dağılacığını, öte yandan da ekonomik ve sosyal düzenleme aracı olarak ne yönden kullanılması gerektiğini belirler.¹⁰⁸

Vergi adaletinin ölçüleri, siyasal gücü ellerinde bulunduran grupların değer yargıları doğrultusunda ortaya çıkar. Vergi adaleti sosyal hukuk devletinde bir kısım anayasal koşullarla sınırlandırılmıştır.

Vergilendirme koşulları farklı kişilerin vergi yüklerinin ne ölçüde farklılaştırılacağı sosyal devlet ilkesi yönünden önemlidir. Siyasal iktidar farklılaştırmanın ölçüsünü “sosyal devlet” anlayışı doğrultusunda ve anayasal sınırlara bağlı olarak saptayacaktır.

Sosyal devlet ilkesi açısından vergi adaletinin bir yönü ödeme gücüne göre vergilendirme, diğer yönü de, vergilendirme yoluyla servetin ve gelirin adil dağılımının gerçekleştirilmesine ve fırsat eşitliğinin sağlanmasına çalışılmasıdır.¹⁰⁹

7.3.Artan Oranlık

Vergi adaletine ulaşmada kullanılan ve vergide ödeme gücüne yaklaşmak için başvurulmuş önemli tekniklerden biri de artan oranlılıktır. Teorik olarak artan oranlılık marjinal fayda teorisine dayanır ve gelir arttıkça, gelirin marjinal faydası da düşmektedir. Buna göre mükellefler arasında eşit fedakarlığı sağlamak için gelir arttıkça, vergi oranlarının da artırılması gerekir.¹¹⁰

¹⁰⁸ Nami Çağan, a.g.e., s.191

¹⁰⁹ Nami Çağan, a.g.e., s.192

¹¹⁰ Selahattin Tuncer, "Vergi Adaleti Yahut Vergilemede Adalet İlkesi", **Mükellefin Dergisi**, Nisan 2002, Sayı 112, s.130

Artan oranlı gelir vergisinin kökeni 19. yüzyıla dayanmaktadır. Bu vergileme tekniği kendisini ilk olarak ekonomik gelişme sürecinde diğer ülkelere kıyasla daha önde olan anglo-sakson ülkelerinde bulmuştur. Modern gelir vergisi ilk olarak 18. yüzyılın sonlarında İngiltere'de ortaya çıkmıştır.

Başlangıçta savaş harcamalarını karşılamak üzere geçici olarak konulan bu vergi 1842 yılından sonra İngiliz vergi sisteminde sürekli hale gelmiştir. Bu arada vergi tekniği de geliştirilmiş ve gelir vergisi artan oranlı subjektif bir vergiye dönüştürülmüştür.¹¹¹

Bu yüzden uzun yıllar artan oranlı gelir vergisi yapısı itibariyle diğer vergi türleri içerisinde en adil vergi olarak görülmekte ve vergi adaleti bu yolla sağlanmaktadır. Bugün artan oranlı gelir vergisi birçok ülkede vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Nitekim Türkiye'de de konulduğu günden beri Türk gelir vergisi tarifesi artan oranlı şekilde uygulanmaktadır.

Sosyal devlet açısından Türk Vergi Sistemi'nin yapısını oluşturan artan oranlılık, her bireyin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesini amaç edinmektedir. Çünkü artan oranlı vergilemenin en önemli hedeflerinden biri de gelir dağılımını düzeltici yönde etkide bulunmasıdır.¹¹² Bu düzenleme ise düşük gelirli gruplardan daha az, yüksek gelir gruplarından ise daha çok vergi alınması yoluyla sağlanır.

¹¹¹ Nil Özbakan, "Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temellerine Eleştiriler", *Yaklaşım*, Yıl 5, Sayı 55, Temmuz 1997, s.107

¹¹² Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi*, Turhan Yayın, 1992, s.323

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR TÜRLERİNE GÖRE G.V.K.'DA YER ALAN İSTİSNA- MUAFİYETLER VE SOSYAL DEVLET AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

1.SOSYAL DEVLET AÇISINDAN TİCARİ KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNALAR

1.1.ESNAF MUAFLIĞI

1.1.1.Esnaf Muaflığının Amacı

Bu maddenin kabul edilmesindeki amaç, gerek sosyal ve ekonomik nedenlerle gerekse vergi kapsamına alınmadaki güçlükler sebebiyle vergi yönetimi için kolaylık sağlamak ve vergide adalet ilkesini uygulamak amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'muzda belli bazı şartları taşıyan küçük esnaf gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

Diğer yandan bu ilkenin getiriliş amaçlarından birinin de birçok halde esnaf durumundaki kimseler tarafından elde edilen gelirin belli tutarların altında kalacağı, dolayısıyla bunların vergiye tabi tutulması halinde verginin tahsili için yapılacak giderlerin sağlanmasının vergi hasılatını geçebileceği yani vergide etkinlik prensibinin çiğneneceği hususu olduğu rahatlıkla söylenebilir.¹¹³

Küçük esnafa vergi muafiyeti tanınmasının vergi sisteminde yarattığı en önemli sorun sistem içerisinde kayıtsız ve belgesiz bir alan yaratmış olmasıdır.Yürürlükteki hükümlere göre vergiden muaf esnafın faaliyetlerine ilişkin olarak aldıkları belgeleri saklama zorunluluğu bulunmaması nedeniyle uygulanacak ciddi yaptırımların olmaması belge düzeninde önemli kopmalara neden olmaktadır.

¹¹³ Yılmaz Özbacı, *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1998, s.127

Diğer bir sorun ise kimlerin vergi muafiyetinden yararlanabileceğinin tespiti ile ilgilidir. Halen vergiden muaf esnaf hiçbir yetkili kuruma başvurmaksızın faaliyetlerini sürdürmektedir. Dolayısıyla bu muafiyetten yararlanan esnaf sayısı hakkında hiçbir bilgi olmadığı gibi bu kişilerin gerçekten esnaf muafılığı şartlarını taşıyıp taşımadıkları da hiçbir şekilde takip edilememektedir.¹¹⁴

Esnaf muafılığının Türk vergi sisteminde yer aldığı günden bugüne kadar geçirdiği evreler incelendiğinde ise ilk olarak 3.6.1949 tarihinde kabul edilen 5421 sayılı G.V.K. ile belirli ölçüler dahilinde iş yapan ticaret ve sanat erbabı bu vergiden muaf tutulmuş ve bu suretle gelir vergisinden muaf tutulmuş olan ticaret ve sanat erbabı esnaf vergisi adıyla adlandırılan ve gelir vergisiyle ilişkisi olmayan götürü bir vergiye tabi tutulmuştur.

Uygulamada eşitsizlik ve haksızlıklar sebebiyle geniş ölçüde şikayetlere sebebiyet veren bu vergi 1955 yılında kabul edilmiş bulunan 6582 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılmış ve bu vergi mükelleflerinin büyük kısmı G.V. bünyesine alınmıştır. Ancak bu kanunun henüz uygulamasına başlanmadan, bu kanunla G.V. bünyesine alınan esnafın büyük bir kısmının vergi dışı bırakılmasını sağlayan 6839 sayılı kanun yürürlüğe konulmuştur.¹¹⁵

Daha sonraki yıllarda Gelir Vergisi Kanunu'nda* yapılan birtakım değişikliklerle de günümüzdeki uygulamaya gelinmiştir.

1.1.2.Esnaf Muafılığının Günümüzdeki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nda esnaf teriminin tanımı yapılmamıştır. Esnaf terimi, el zanaatları veya küçük ticaretle geçinen kimselere verilen genel addir.

Ticaret Kanunu'nda esnaf tabiri ve kimlerin esnaf sayıldığı şu şekilde açıklanmıştır. Esnaf, "iktisadi faaliyetin nakdi sermayesinden ziyade bedeni çalışmasına dayanan ve

¹¹⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü , **Bir Reformun Anatomisi**, Ankara, 1998, s.179

¹¹⁵ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gereçekleri**, 1987, Cilt 1, s.191-192

*Esnaf muafılığı günümüze kadar 202, 2361, 3239, 3946, 4369 sayılı kanunlarla değişime uğramıştır.

kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan ticaret ve sanat erbabıdır.”(T.T.K. Md. 18)

Esnaf muaflığı, Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan en önemli muaflıklardan biri olarak 9. maddede düzenlenmiş ve yapılan değişikliklerle yukarıda belirtilen sorunların belli ölçülerde giderilmesi hedeflenmiştir. Söz konusu bu madde ile bir kısım ticaret ve sanat erbabının ticari ve sınai faaliyeti sonucu elde ettikleri gelirleri belli koşullar altında vergiden muaf tutulmuştur.

Esnaf muaflığından yararlanacak olan bu kişilerin taşınmaları gereken şartlarda belirtilmiştir. Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak ve gelir vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde çalışmamak gibi genel şartların yanında, küçük ticaret işleri, küçük esnaf işleri, köylerde küçük sanat işleri, küçük nakliyecilik işleri yapanlar, çiftçilerin arazi olarak nakliyecilik yapmaları, ev sanatlarında çalışanlar, yukarıdaki işlere benzerlik gösteren ticaret ve sanat işleri ile uğraşanlar ve gezici olarak milli piyango bileti satanlar içinde özel şartlar getirilmiştir.

4369 sayılı kanun düzenlemesinde esnaf muaflığının bir diğer şartı olarak öngörülen, ilgili esnaf odasına kaydolunma ve durumu tevsik etmek üzere belediyeden “esnaf muaflığı belgesi” alınması şartı 4444 sayılı kanunla 1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır.

4444 sayılı kanunla getirilen ilgili hükümlerle birlikte, esnaf muaflığından yararlananların faaliyetleri ile ilgili olarak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamaları ve V.U.K. hükümlerine göre yoklamaya yetkili olanlarla belediye zabıtalılarının müştereken yapacakları denetimlerde ibraz etme mükellefiyetini öngören hüküm ve 4369 sayılı kanunla iş hacmi ölçüleri de yürürlükten kaldırılmıştır.

Böylelikle vergiden muaf esnaflık hükümlerini içeren 9.maddenin esası olan ana prensip, yıllık kazançları en az geçim seviyesi altında kalan ticaret ve sanat erbabının vergide adalet ve genellik ilkelerini zedelemeyecek şekilde tespit edilmesidir.

Bu prensibin ışığı altında maddenin yürürlükteki şekli açıklanmıştır:

Bent 1. Bu benden halen yürürlükte bulunan şekline göre, bir kısım seyyar perakendeci ticaret erbabı mutlak şekilde vergiden muaf tutulmuş bulunmaktadır.

Halbuki büyük şehirlerde seyyar olarak bu şekilde faaliyette bulunan esnafın, aynı işleri sabit iş yerinde yapan ticaret erbabı kadar kazanç elde edebileceği göz önünde bulundurulursa böylece seyyarlar rekabet şartları bakımından da korunmuş bir duruma getirilmiş olmaktadır.

Ayrıca bu mükelleflerin verginin kapsamı içine alınmaları, seyyar esnafın belirli hususlarda bir ticari disiplin çerçevesi içinde faaliyette bulunmalarını temin edecek, bununda oto kontrol bakımından ayrıca faydası olacaktır.

Bu çerçevede Maliye Gümrük Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu bir muktezasında* el arabası üzerinde seyyar olarak saat, çakmak, saat kordonu gibi değeri yüksek maddeleri perakende olarak satan kişinin esnaf muaflığından yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Bent 2. Bu bent gezici olarak faaliyette bulunan küçük sanat erbabının vergiden muaf tutulması şartlarını ifade etmektedir. Bu hüküm muafiyetten faydalanacak küçük sanat erbabının** sınırını mutlak şekilde tayin etmiş olup, başka bir iş sahibinin bu bent hükmünden yararlanmasına imkan bırakmamıştır. Bununla birlikte yaptıkları işler itibariyle bentte sayılanlara benzeyen bazı küçük sanat işlerinin de bulunabileceği göz önüne alınarak, fıkrada yer alan işlerin sonuna "gibi" edatı eklenmek suretiyle hükme esneklik verilmeye çalışılmıştır.

* Maliye Bakanlığı'nın 31.03.1987 tarih ve 2113-53-246 / 25283 sayılı muktezası

**G.V.K.'nin 9/2 md. yer alan küçük esnaf erbabı hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi gezici olarak iş yapanlardır.

Bent 3. Köylerde faaliyette buldukları takdirde, seyyar olarak küçük sanat işi yapanların vergilendirilmesi mümkün seviyede kazanç sağlayamayacakları göz önünde bulundurularak, bunların vergi muafiyeti de bu bent ile hükme bağlanmak istenmiştir.

Diğer taraftan aynı yerlerde bu işlerin sabit işyeri açılmak suretiyle yapılması halinde vergi muafiyeti mutlak olarak tanınmamış ve kanununun 47. maddelerinde yer alan şartlara haiz buldukları takdirde bunların mükellefiyet altına girmeleri uygun görülmüştür. Bu şekilde köylerde aynı işlerin sabit işyerinde yapılması halinde de, esas itibariyle muafiyetten faydalanılacaktır.

Bu bentte bahsi geçen Ticaret ve Sanat İşleri Kanunu'nun 51. maddesinde yer alan işlerden birisi ise, bunların diğer şartları haiz olsalar bile muafiyetten faydalanamayacakları hükmün sonunda parantez içinde ayrıca ifade edilmiştir.

Ancak adı geçen faaliyetlerin icra edildiği köylerde, bir işyerinde yerine getirilmesi durumunda bile muafılıktan yararlanmak söz konusudur.

Örneğin köyde marangozluk ve doğramacılık yapan mükellefler¹¹⁶, köylerde gezici olarak dülgelik yapanlar¹¹⁷, köyde üç gün çalıştığı saptanan inşaat çatı ustalarının¹¹⁸ gelir vergisinden muaf olduğu Danıştay'ın verdiği kararlarda yer almaktadır.

Bent 4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar Gelir Vergisi'nden muaftır.

Bent 5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat haline getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler esnaf muaflığından yararlanırlar.

¹¹⁶ D.7.D.27.01. 1973 gün ve E: 1971/ 1042, K: 1973 / 135

¹¹⁷ D.4.D.10.05. 1982 gün ve E: 1982/ 1279, K: 1982 / 2016

¹¹⁸ D.3.D.24.09. 1986 gün ve E: 1986 / 397, K: 1986 / 1752

Danıştay'ın verdiği bir kararda; köyde traktörü ile ara sıra başkasına iş yapan yükümlünün G.V.K.'nın 9/5. maddesi uyarınca Gelir Vergisi'nden muaf olduğu yer almıştır.

Bent 6. Bu bent vergi kanunlarımızda el sanatları muafiyeti adıyla şimdiye kadar yer almış bir hükümdür. Halen yürürlükte bulunan 193 sayılı kanunda, satışlar dükkan açmaksızın yapıldığı takdirde muafiyet mutlak olarak tanınmış, ancak bu gibi işleri ücret karşılığında Gelir ve Kurumlar Vergileri mükelleflerine yapanlar muafiyet dışında bırakılmıştır.

Bu şekilde ücret karşılığında faaliyette bulunanların muafiyet hükümlerinden faydalandırılmak istenilmemesi, bunlara iş yaptıran vergi mükelleflerinin kontrolünü sağlamak amacına yöneliktir. Hüküm bir taraftan böyle bir fayda temin etmiş olmakla beraber, diğer taraftan da aynı hacimde iş yapanların eşit olmayan muameleye tabi tutulması sonucunu verdiği ve dolayısıyla vergi adaletini zedelediğinden kanunun 47. maddesinin sadece 1 ve 3 numaralı bentlerindeki şartların aranacağını açıklamıştır.¹¹⁹

Ayrıca yukarıda 1-6 numaralı bentlerde saydığımız işlere benzerlik gösteren işlere de, Danıştay'ın olumlu görüşü alınarak, Maliye Bakanlığı'nca kabul ve ilan edilecek esaslar dahilinde muaflık tanınabilir.

Maddede yapılan değişiklikle bir işyeri açmaksızın gezici olarak milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkındaki Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar maddede yer alan şartlarla sınırlı olmaksızın Gelir Vergisi'nden muaf tutulmuşlardır.

¹¹⁹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.299

1.1.3.Sosyal Devlet Açısından Esnaf Muaflığı

Hukuk devleti ilkesinin sonucu olan yasa önünde eşitlik anlayışı, sosyal devlet ilkesi ile sosyal eşitliğe dönüştüğü için sosyal devlet, hukuk devletinin aksine, gelir, servet, harcama, aile durumu ve benzeri sebeplerle farklı durumda olanların ne şekilde vergilendirileceği ile ilgilidir.¹²⁰ Bu problem bizi vergi adaleti kavramına götürmektedir: Günümüzde devletler, egemenlik gücüne dayanarak toplumdaki vergi alırlarken, vergi toplama ile gerçekleştirilmek istenen amaca ulaşmak ve vergi uygulamasını başarılı bir şekilde yürütebilmek çabası içindedir. Bu uğraş sonucunda hemen hemen tüm demokratik ülke vergi sistemlerinde benimsenmiş, vergilendirme ilkeleri ortaya çıkmıştır. Vergileme ilkeleri arasında en başta gelen ilkelere vergi adaletidir.

Vergi, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yasalarla gerçek ve tüzel kişilere mali güçlerine göre getirilen bir yükümlülüktür. Dolayısıyla " her vergi tanımı gereği beraberinde bir kamu yükümlülüğü getirir; vergilemeden doğan kamu yükümlülüğünün mükellefler arasında olabildiği kadar adil bir şekilde dağıtılması gerekir."¹²¹ Bu noktada, kamu hizmetlerinden yararlanmayı esas alan yaklaşım vergi adaleti açısından önemli bir ipucu vermektedir. Bir başka deyişle, kamu hizmetlerinin finansmanı bunlardan yararlananlara paylaştıran bir vergi, adalete uygun düşecektir.

Ancak, vergilemede adalet ilkesinin uygulanışı bir ölçü sorununu da beraberinde getirir. Yukarıda ifade edilen kamu hizmetleri finansmanının paylaştırılmasında uyulması gereken norm, ifadesini mali güç kavramında bulur. " Mali güce göre vergilendirme ilkesi, mali gücü daha fazla olanın, mali gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesini içerir."¹²² Gerek yeni vergiler getirilirken, gerekse mevcutlarda değişiklik yapılırken kişilerin mali güçleri kavranarak vergilerin bu güç üzerine oturtulması gerekir. Bir vergi mali güce uygunluğu ölçüsünde adaletli olarak

¹²⁰ Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme" AÜHF. Dergisi, Cilt.37, Ankara, 1979, s.1-4

¹²¹ İsmail Türk, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara 1999, s.104

¹²² Doğan Şenyüz, "Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesinin Değerlendirilmesi", Mali Hukuk, Yıl 2000, Sayı 90, s.7

görülebilecektir. Çünkü verginin adaletli olması, doğal olarak vergi yükü dağılımını adaletli hale getirecektir.

"Mali güce göre vergilendirme, bir anayasal ilke olarak Türk Hukuku'nda, vergi adaleti kuralını koymaktadır. Bu kural sosyal devletin vergilendirme alanındaki görünümünü oluşturur." ¹²³ Nitekim anayasanın 73. maddesinin 1. fıkrasına göre, " Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.2. fıkrasına göre ise, "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır." ¹²⁴

Anayasa'nın 2. maddesi ile anlatımını bulan sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu olarak, devlet, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak ödevini üstlenmektedir. Çünkü Anayasa'nın 2. maddesinin gerekçesinde, sosyal hukuk devleti " bizzat devletin hukuk kurallarına uyacağı ve çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için, tasarladığı maddi ve manevi değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcısı olduğu" bir devlet olarak tanımlanmıştır. ¹²⁵

Anayasa Mahkemesi, sosyal hukuk devletinin, "gücsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet" olduğunu belirtmiştir. ¹²⁶

Mahkeme bir başka kararında ise aynı tanımı geliştirerek " sosyal hukuk devleti, kişi ve toplum arasında denge kuran, emek ve sermaye ilişkilerini dengeli olarak düzenleyen, çalışanların insanca yaşaması için sosyal, iktisadi ve mali tedbirler alarak çalışanları

¹²³ İhsan Bahri Bellek, "Sosyal Devlet İlkesi Ve Anayasa'da Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı 105, s.73

¹²⁴ Aykut Kelleciğöglü, "Vergide Adalet İlkesi: Bir Örnek Olayı", **Yaklaşım**, Mayıs 2001, Sayı 101, Yıl 9, s.191

¹²⁵ Metin Taş, a.g.e., s.26

¹²⁶ 11-12-13-14-25.02.1975 Tarih 38/23 Sayılı 17.10 1972 Tarih, 16/49 Sayılı Kararlar

koruyan, milli gelirin adalete uygun biçimde dağıtılmasını sağlayıcı tedbirleri alan devlet" olarak tanımlamaktadır.¹²⁷

Anayasa Mahkemesi, aldığı kararlarda, mali güce göre vergilendirme ilkesini, eşitlik ilkesi, genellik ilkesi ve vergi yükünün dengeli ve adaletli dağılımı ilkeleri ile birlikte incelemektedir:

"... anayasada öngörülen verginin mali güce göre ödenmesi, herkesin vergi ödemesi ilkesiyle birlikte vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkesine uygunluğunu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergide eşitlik ilkesi, mali gücü aynı olanların aynı, mali gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir..."

Bu nedenle vergisel düzenlemelerin yapılması sırasında, yapılacak düzenlemenin sözü edilen ilkeler açısından değerlendirilmesi gerekmektedir. Keza, sosyal devlet ilkesi, hukuk devletinin ileri bir aşaması olarak algılanmaktadır. Buradan hareketle, sosyal devlet ilkesi gelirin ve servetin yeniden dağılımını ve fırsat eşitliğini öngörür.¹²⁸

Nitekim Anayasa Mahkemesi de, mali güce göre vergilendirme ilkesini, bireylerin ekonomik ve kişisel durumlarının gözönüne alınarak vergilendirilmesi olarak görmektedir. "Dolayısıyla sosyal devlet olmanın gereklerinin vergisel boyutunun bu ilke esas olmak kaydıyla gerçekleştirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Yüksek Mahkemenin birçok kararında mali güce göre vergilendirme ilkesinin verginin dengeli ve adaletli dağılımı, sosyal devlet, fırsat eşitliği¹²⁹ ile birlikte ele alındığı görülmektedir.

¹²⁷ 26.06.1985- 18793 , E.No: 1984/9, K.No: 1985/4 Sayılı Kararlar

¹²⁸ Anayasa Mahkemesi 13.07.1995, E.No: 1994/85, K.No:1995/12, Nolu Kararı

¹²⁹ Anayasa Mahkemesi, E.No: 1994/80 , K.No: 1995/27 , T.06.07.1995(02.02.1996 Tarih Ve 22542sayılı Resmi Gazete) ;

E.No: 1995/4 , K.No: 1995/28, T.06.07.1995(02.02.1996 Tarih Ve 22542 Sayılı Resmi Gazete) ;

E.No: 1995/6 ,K.No: 1995/29, T.06.07.1995,(10.02.1996 Tarih Ve 22550 Sayılı Resmi Gazete),

E.No 1989/6 ,K.No: 1989/42, T. 07.11.1989 (A.M.K.D.sayı 25,s.403)

Kanun koyucunun elinde mali güce göre vergilendirilmeyi sağlamak için çeşitli araçlar vardır. Bu araçlardan biri de sosyal amaçlı vergi, muaflık ve istisnalarıdır. Vergi yükünün o verginin istisna, muafiyet, indirim, matrah ve tarife yapısına bağlı olduğu düşünüldüğünde, bu unsurların vergi adaletine ulaşmada çok önemli bir yeri olduğu görülmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi, kararlarında, kamu yararı, mali politikaya da sosyal gereklerle farklı uygulamalar olabileceğini değerlendirmektedir: "...Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar kamu yararı veya başka bir haklı nedene dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiğini göstermez." ¹³⁰

Böylece "eğer aynı hukuksal durumlar arasında bir farklılaşma yaratılacak ise bunun haklı neden kapsamında değerlendirilecek bir nedene dayanması gerekmektedir." ¹³¹

Tüm bu bilgiler ışığında esnaf muaflığının kabul edilmesindeki amacın, sosyal ve ekonomik nedenlerin yanısıra, vergide adalet ve mali güce göre vergilendirme ilkelerinin uygulanması olduğunu görürüz. Gelir vergisi kanunu'nun muhtelif istisnaları sayılan maddeleri, sosyal devlet ilkesinin uygulaması inancı ile uygulanır. Çünkü " tacir sıfatını kazanacak kadar sermayesi olmayan, geliri daha çok emeğe dayanan ister gezici ister sabit olsun iktisadi faaliyeti nakdi sermayesinden çok bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek kadar az olan ticaret erbabı " ¹³² olarak tanımlanan esnaf, tam da sosyal devletin, vatandaşlarının sosyal durumlarıyla ilgilenip, onlara asgari bir yaşama düzeyi sağlamayı ödev bilen devlet olma anlayışıyla örtüşmektedir.

Ülkemizde esnaf muaflığı ile, sayıları üreticilerden sonra ikinci kalabalık kesimi oluşturan esnaf ve zanaatkarların üzerindeki vergi yükünün azaltılması, böylece vergi yükünün adil dağılımının gerçekleşmesi hedeflenmektedir.

¹³⁰ Anayasa Mahkemesi, E.No: 1994/80 ,K.No : 1995/27, T.06.07.1995;
E.No: 1995/4, K.No:1995/28,T.06.07.1995,
E.No: 1995/6,K.No:1995/29, T.06.07.1995

¹³¹ Tülin Kıranoglu, "Vergi Adaleti", **Vergi Sorunları**, Mart 2003, Sayı 174, s.137

¹³² Selçuk Demirbulak, **Küçük Esnaf Ve Sanatkarın Vergilendirilmesi**, İstanbul, 1994, s.48

Esnaf ve zanaatkar vergilendirilirken ekonomik gerçeklerden hareket etmek zorunluluğu vardır. Örneğin eğer hızlı enflasyon vergi yükünü dar gelirli üzerine yoğunlaştırıyorsa, vergi yükünün adil ölçüler taşıması anlamında önlemler alınması, çeşitli muafiyetlerin getirilmesi, sosyal devlet olmanın bir gerçeği olarak kaçınılmaz olmalıdır.

Sonuç olarak "nüfus artışının yüksek ve iç göçlerin yoğun olduğu ülkemizde emek - yoğun faaliyet gösterdiklerinden istihdam yaratma kabiliyetleri yüksek olan ve daha ziyade öz kaynakları kullandıkları için elde ettikleri karları tüketim yerine yatırım harcamalarına yöneltten" ¹³³ esnaf ve zanaatkarlarla tanınan belirli ölçülerde vergiden muaf tutulma ya da vergi oranlarının makul düzeye çekilmesi anayasanın mali gücüne göre vergilendirme ilkesini kabul eden 73. maddesi ile genel bir ilke olan sosyal devlet ilkesini daha somut bir duruma dönüştürmüştür. Çünkü Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkesi, sosyal hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucudur ve devletin vergilendirme alanında sosyal ödevlerini göz önünde tutması gereğine işaret etmektedir. Vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak, anayasanın devlete yönelttiği ödevlerdendir.

1.2.YATIRIM İNDİRİMİ

1.2.1.Yatırım İndiriminin Amacı

Şuan yürürlükte bulunan mevzuatta, yatırımlarda devlet yardımlarının amacının; "kalkınma planları ve yıllık programlarda öngörülen hedeflere uygun olarak, bölgeler arası dengesizlikleri gidermek, sermayeyi tabana yaymak, istihdam yaratmak, katma değeri yüksek ileri ve uygun teknolojileri kullanmak ve uluslararası rekabet gücünü sağlamak için yatırımların uluslararası yükümlülüklerimize aykırılık teşkil etmeyecek şekilde teşviki olduğu " belirtilmektedir.¹³⁴

¹³³ Selçuk Demirbulak, a.g.e.,s.88

¹³⁴ Abdullah Kiraz, "Yatırım İndirimi Müessesesinin 4842 Sayılı Kanundan Önceki Ve Sonraki Durumu", Vergi Sorunları, Ağustos 2003, Sayı 179,s.162

Yatırım indirimi, bu amacı gerçekleştirmeye yönelik yatırımlara devletçe sağlanabilecek destek unsurlarından biridir. Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan bir vergi istisnası ile ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, kamu finansman problemlerinin azaltılması ve ekonominin kalıcı bir iyileştirme sürecine taşınabilmesi amaçlanmıştır. Aynı zamanda vergi yükünün adil dağılımı ve kayıtlı mükellefler üzerindeki yükünün zaman içinde mümkün olduğu ölçüde azaltılması da amaçlar arasındadır .

1.2.2.Yatırım İndirimin Günümüzdeki Durumu

193 sayılı Gelir vergisi kanunu'nun 2. kısmında, Ek 1-6. maddeleri arasında yer alan yatırım indirimi 4842 sayılı kanunla¹³⁵ 19. maddede "ticari ve zirai kazançlarda yatırım indirimi istisnası" olarak yeniden düzenlenmiş genel ve basitleştirilmiş bir yapıya kavuşturulmuştur. Bu yapı ve içerik itibariyle yatırım indirimi net bir şekilde istisnadır ve literatürde yer alan tartışma ve ihtilaflar son bulmuştur. Çünkü daha önce 146 sayılı G.V.K. genel tebliğinde yatırım indirimi istisnası şeklinde açıklamalar bulunmasına rağmen, diğer genel tebliğlerde yatırım indiriminin bir indirim müessesesi olarak tanımlandığı görülmüştür. Böylece, 4842 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonrası yatırım indirimi istisna olarak kabul edilmektedir.

Diğer bir önemli husus yatırım indirimine başlanılacak zamanda kendini göstermektedir. Değişiklik öncesi yatırım indirimi uygulanmasında yatırım teşvik belgesinin alındığı tarih baz alınırken, yeni düzenlemede yatırım indirimine başlangıç olarak harcamaların yapıldığı yıl baz alınmıştır.

Yatırım indirimin konusu, işletmelerin faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın aldığı veya imal ettiği amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdir.¹³⁶ Eski düzenlemede yatırım indiriminden faydalanması kabul edilmiş bulunan yatırımlar kapsamında yapılan yatırım

¹³⁵ 24.4.2003 Tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete'de Yayınlanmıştır.

¹³⁶ Aykut Kellecioğlu, "4842 Sayılı Kanunla Yatırım İndirimi Uygulamasında Yapılan Değişiklikler", Vergi Sorunları, Mayıs 2003, Sayı 176 ,s.71

harcamaları (bina, makine, tesisat, araç, vb.) yatırım indiriminden faydalandırılırken, yeni düzenlemede amortismanına tabi iktisadi kıymetler diye genel bir ifade kullanılmıştır. Böylece yatırım indirimine konu şeylerin sınırı geniş tutularak, faaliyet alanı ile ilgili tüm satın alınan veya imal edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler (maliyet bedelleri) yatırım indiriminden faydalandırılmaktadır.

Yatırım indiriminden faydalananlar yönünden, 4842 sayılı kanun değişikliği ile bilanço esasına tabi olma hükmü getirilerek, herhangi bir farklılaştırılmaya gidilmemiştir. "Dar mükellefiyete tabi olanlar dahil ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen vergiye tabi mükelleflerin (adi ortaklıklar, komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil) yatırım indiriminden faydalanabilecekleri bildirilmiştir.¹³⁷

4842 sayılı kanunun yatırım indiriminde getirdiği önemli kolaylıklardan birisi de yatırım indirimi uygulamasından yararlanmak için teşvik belgesinin aranılmayacak olmasıdır. Önceki düzenlemede de, yatırım indiriminden faydalanmak için yatırıma başlamadan önce Hazine Müsteşarlığı'ndan teşvik belgesi alınması gerekiyordu. Bu kanunla yatırım indirimi kapsamındaki tüm mükellefler için teşvik belgesi aranılması şartı kaldırılmıştır.

4842 sayılı kanunla, diğer bir sadeleştirme de yatırım indiriminde bölgesel ve sektörel ayrımlara son verilerek yapılmıştır: Bu kanundan önceki düzenlemede, yapılacak yatırım türü ve miktarının, yöreler ve sektörler itibariyle Maliye Bakanlığı ile Hazine Müsteşarlığı'nın müştereken yetkili olduğu belirtilmiştir. Yeni düzenleme ise, yatırım indiriminden yararlanabilmek için yatırımın herhangi bir yörede veya sektörde yapılması şartı aranmaktadır.

4842 sayılı kanunla vergisel teşviklerin en önemlilerinden birisi olan yatırım indirimi konusunda önemli değişiklikler yapılmış; bu teşviğin kapsamı daraltılmakla birlikte daha sade ve etkin bir yapıya kavuşturulmuş, böylece yatırım indiriminin bir istisna olup olmadığı tartışmalarına son verilmiştir.

¹³⁷ Osman Saraç, "Tüm Yönleriyle Yatırım İndirimi", *Yaklaşım*, Yıl.11, Sayı 126, Haziran 2003, s.91

1.2.3.Sosyal Devlet Açısından Yatırım İndirimi

Sosyal devletin temel amacı, toplumda sosyal refah ve ekonomik gelişmeyi sağlamaktır. Bu amaçlara ekonomik krizleri önlemek, yatırımları ve kalkınma hızını yükseltmek, dış ticaret açıklarını kapatmak gibi amaçları da ekleyebiliriz. Bu amaçlar, çeşitli vergi ve yerel düzenlemelerle gerçekleştirmeye çalışılır.

Ekonomik kalkınmada devletin üstlendiği bir çok görevden biri de "özel sektör yatırımlarının artırılmalarına yönelik teşvik uygulamalarıdır. Gelişmiş ülkeler başta olmak üzere hemen tüm ülkelerde ekonomik kalkınma, işsizliklerle mücadele, bölgesel dengesizliklerin giderilmesi veya sektörel darboğazların aşılması ve bunun gibi amaçlara dönük teşvik politikaları uygulanmaktadır."¹³⁸

İçinde bulunduğumuz yüzyıl ortalarına kadar tarım ekonomisinin hakim olduğu ülkemizde de, "sanayileşme çabaları ile başlayan hareket modern yaşamın temel koşulunu oluşturan sosyal devlet yapısına uygun nitelikte politikaların benimsenip uygulanmasını zorunlu kılmıştır."¹³⁹ Bu politikalardan biri olarak uygulamaya gelen teşvikler, Osmanlının son döneminden başlayarak sistemli olarak uygulanmıştır. Bazı dönemlerde teşvik sisteminde parasal teşvikler önemli olurken, bazı dönemlerde vergisel teşvikler ön plana geçmiştir. Bu anlamda yatırımlara devletçe sağlanan bir teşvik olarak yatırım indirimi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınan bir vergi istisnasıdır. Vergiden istisna edilen ve hazineye ödenmeyen kısım, işletmenin finansman gücünü artıran bir teşviktir. Uygulanan oranlar ve kapsamı zamanla değişmesine rağmen, teşvik sistemimiz içinde en yaygın ve temel teşvik amacı olagelmıştır.

Nitekim sosyal devlet açısından baktığımızda yürürlükte bulunan " yatırım indirimini kapsayan 4842 sayılı kanunun amaçları ile sosyal devletin ekonomik amaçlarının örtüştüğünü görürüz. Kanunun gerekçesinde son yıllarda birçok ülkenin vergi sistemlerinin yeni ekonomik gelişmelere uyum, vergide adalet, vergi rekabeti, basitlik,

¹³⁸ Sungur Duran - Begüm Aydın, "Türkiye'de Yatırım İndirimi Uygulaması Ve Bir Teşvik Aracı Olarak Etkinliği", *Vergi Sorunları*, Sayı 137, Şubat 2000, s.104

¹³⁹ www.Google.Com. Sosyal Adalet, s.5, (13.3.2004)

etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde yeniden yapılandırıldığı, birçok ülkenin ise aynı amaçlar doğrultusunda yeniden yapılanma çabası içinde olduğu, bu bağlamda ülkemizde de ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, kamu finansman problemlerinin ve ekonominin iyileştirilme sürecine taşınabilmesinin amaçlandığı vurgulanmıştır. Kanunda da esas olarak vergi yükünün adil dağılımı ve kayıtlı mükellefler üzerindeki yükünün zaman içinde mümkün olduğu ölçüde azaltılmasına yönelik düzenlemelere yer verildiği belirtilmiştir.

Uygulamada ise, son yıllarda yatırım indiriminden yararlanan işletmelere katkısı yatırım sektörüne, bölgesine, büyüklüğüne ve karlılığına göre değişmekle birlikte özellikle parasal teşviklerin sistemden çıkarılmasıyla birlikte yatırım indirimin teşvik sistemi içindeki önemi ve ağırlığı artmış ve vergi öder durumda olan büyük işletmelerin yatırım kararlarını etkileyecek duruma gelmiştir.

Bu durum uluslararası boyutta da görülmektedir. Ülkelerin verdikleri teşviklerin boyutu konusunda kesin rakamlara ulaşılamamakla birlikte, önemli büyüklüklere ulaştığı ve giderek artış eğiliminde olduğu görülmektedir.¹⁴⁰

2.SOSYAL DEVLET AÇISINDAN ZİRAİ KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

Türkiye'de son yapılan düzenlemelere kadar, tarımsal kazançların bir kısmı küçük çiftçi muafılığı kapsamında vergi dışı bırakılırken kalan kısım götürü gider usulü ve gerçek usulde vergilendirilmiştir. Ayrıca gelir vergisi kanunu'nda 1981 ve 1982 yıllarında yapılan değişikliklerle "tarım ürünlerinin alış bedelleri üzerinden vergi tevkifatı" yapılması usulü de kabul edilmiştir. Bu yöntemle tarımdaki vergi gelirlerinin artırılması hedeflenmiştir.

Bugüne kadar zirai kazançların vergilendirilmesindeki güçlükler; tarımsal vergi ödeme gücünün tam olarak belirlenememesi, ekonominin az gelişmişliği ve vergi idaresi ile

¹⁴⁰ Sungur Duran- Begüm Aydın, a.g.e., s.104

mevzuatından kaynaklanan güçlükler gösterilmektedir.¹⁴¹ Bu nedenle uygulamada yer alan küçük çiftçi muaflığının temel gerekçelerinde şunlar yatmaktadır. Tarım kesiminde nüfusun yoğunluğu nedeniyle kişi başına düşen gelir düşük ve dağılımı dengesizdir. Bu nedenle tarım kesimlerinin vergilendirilmesi hem sosyal adalet hem de vergide eşitlik ilkesine ters olabilir. Tam anlamıyla piyasa ekonomisine geçilmediği için üretimin büyük bir kısmı aile tüketiminde kullanılmaktadır. Bu durum vergileme açısından üretimin tamamının kavranması imkanını ortadan kaldırmaktadır.¹⁴² Yine az gelişmiş ülkelerdeki işletme türleri ve işletmecilik anlayışı da gelişmemiştir. Bu nedenlerden dolayı da tarımsal işletmelerin belirlenerek, vergi kapsamına alınması zorlaşmaktadır.

Ancak gelişmekte olan ülkelerde ekonomiye hakim sektör tarımdır. Bu nedenle, gelişmekte olan ülkelerde tarım kesiminin vergilendirilmesi ile kalkınma ve kamu hizmetleri finanse edilebilir.

Ayrıca iyi bir vergi sistemi bütün fertleri milli gelirden aldıkları pay oranında vergilendirmeli ve devlet harcamalarına katılımı sağlamalıdır. Herkes mali gücüne göre vergi ödemelidir, bir kesimin vergi dışı bırakılması ile vergi adaleti sektörlerdeki mükelleflerin kazançlarını tarımdan kazanılmış gibi göstererek vergi kaçırmalarına sebep olabilir. Bunun yanında tarım sektöründe iyi bir vergilendirme, tarım işletmelerini daha rasyonel bir çalışmaya teşvik ederek üretimi artırabilir.¹⁴³ Zira çiftçiler vergiyi ödeyebilmek için üretim seviyelerini yükseltmek ve vergi vermede kullanacakları nakdi sağlamak için de piyasaya açılmak zorunda kalacaklardır.¹⁴⁴

Tarımsal kazançların vergilendirilmesi vergi tekniği bakımından da gerekli görülmektedir. Buna göre geniş tarımsal kazançlar vergi dışı kaldığında, endüstriyel faaliyetlerin alışveriş ilişkilerinde tarımsal faaliyetlerle temas edildiği noktalarda

¹⁴¹ İsmail Atabay, "Türkiye Ekonomisinde Tarım Sektörü Ve Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesi", Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1995, s.91

¹⁴² Tufan Guruşçu, "Türk Vergi Sisteminde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi Ve Stopaj Usulü Uygulaması", Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1992, s.36

¹⁴³ Mehmet Palamut, "Tarım Ve Vergileme (Sektörel, Yapısal, Vergisel Açılardan Bir Yaklaşım)", Uludağ Üniversitesi Yay.No: 3-028-0076, Bursa, 1982, s.16-40

¹⁴⁴ Cemil Kıvanç, "Tarımın Vergilendirilmesinde Kooperatif İşletmeleri", Maliye Enstitüsü Konferansları, 24. Seri, Güryay Matbaası, İstanbul, 1978, s.1-2

belgesiz olarak ticari ve sınai hayata intikal eden tarım ürünlerinin kayıt dışı ekonominin önemli bir kaynağını oluşturmasına¹⁴⁶ son verilebilecektir.

Sonuç olarak gelir vergisinin uygulandığı ilk dönemlerden bu yana tarımın vergi kapsamı dışı tutulması vergide eşitlik ve adalet ilkelerine son derece aykırıdır. Kuşkusuz yeni düzenlemeler bu sakıncayı gidereceği ölçüde olumludur.

3. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN ÜCRETLERE İLİŞKİN İSTİSNALAR

3.1. Ücretlerde İstisnalar

3.1.1. Ücretlerde İstisnanın Amacı

Gelir vergisi mevzuatında yer alan ücretlerde istisna iktisadi, sosyal ve özellikle vergilendirme tekniği açısından gereklidir. Gelir vergisinden istisna tutulan bu grup içinde, gerçek usullere göre mükellefiyetlerini yerine getiremeyecek çoğunluk bulunmaktadır. Maddede tamamen vergi dışı bırakılmış bulunanların bir kısmını gelir vergisine tabi tutmak mümkün olsa bile, bugün için bu mükelleflerin yine istisna kapsamında tutulması teknik sebeplerden dolayı mükellefler ve idare yönünden zaruri görülmüştür.

G.V.K.'nın 23-29. maddeleri ile, tamamına yakını ücretlerle ilgili çok sayıda istisna öngörülmüştür. Bunlar esas olarak sosyal ve ekonomik amaçlı düzenlemelerdir. Yani düzenlemenin amacı, vergi mükelleflerinin özel durumlarını ve bazı toplumsal öncelikleri dikkate alarak, bunlara verginin mali fonksiyonuna göre öncelik vermektir. Böylelikle gelir vergisi vergi adaletini sağlayıcı rol oynamaktadır.

¹⁴⁶ Vergi Tasarısı Genel Gerekeçe, İçinde:Yaklaşım, Yıl 6, Sayı 63, Mart 1998,s.174

3.1.2. Ücretlerde İstisnanın Günümüzdeki Durumu

G.V.K.'nın 61. maddesinde ücret tanımı yapılmıştır. Ücretin genel tanımı “ işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler” şeklindedir.

Bu tanıma göre ücretin unsurları işverene tabi olma, belirli bir işyerine bağlı olma ve hizmet karşılığı ödeme yapılmasıdır. Bu belirleme ücret-serbest meslek ayrımı konusunda yargı kararları çerçevesinde işverene, işverenin göstereceği işyerine ve bir kadroya bağlı olmak şeklinde yapılmaktadır.¹⁴⁷

Maddenin düzenleniş şekline göre genel tanımı yapıldıktan sonra değişik adlar altında ücret ödemesi yapılmasının ücretin niteliğini değiştirmeyeceği hükmü getirilmiş ve daha sonra genel tanıma göre ücret kapsamına girmeyen ancak ücret olarak vergilendirilmesi uygun görülen bazı ödemelerinde ücret olduğu hükme bağlanmıştır.

¹⁴⁸

Ücretlerde istisnaları düzenleyen 23.maddede yapılan değişiklikler aşağıdaki noktalarda toplanmaktadır.

Bent1. Maddenin sakatlarda ücret istisnası ile ilgili 1 nolu bendi 31. maddede yeniden düzenlendiğinden bu maddeden çıkarılmıştır. Çıkarılan bu bende yeni getirilen hükümlerle, köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000' i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el dokuması halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri vergiden istisna edilmiştir.

Böylece ihracat imkanı çok geniş olan geleneksel Türk halıcılığı ve kilimciliğinde maliyetlerin düşürülmesi ve bu yolla ihracatın artırılması amaçlanmıştır. Ayrıca köylerde ve nüfusu az olan yerlerde kurulacak bu tür işletmelerin teşviki yeni iş alanları

¹⁴⁷ 34 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği

¹⁴⁸ Kazım Yılmaz, a.g.e., s.7

açarak köyden şehirlere olan göçü azaltacak ve düzensiz şehirleşmeyi de bir ölçüde önleyecektir.¹⁴⁹

Uygulanacak istisna ise sadece halı ve kilim imalinde çalışan işçileri kapsamaktadır. Bununla birlikte işletmede halı veya kilim dokumanın yanında başka işlerde yapıyorsa istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca 128 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde (31.01.1981 tarihli) belirtilen kişilerde* istisnadan yararlanamayacaklardır.

Bent 2. Yalnızca küçük çiftçi muaflığından yararlanan veya basit usulüne göre gelir vergisine tabi olan çiftçilerin ziraat işlerinde bilfiil çalışan işçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

G.V.K.'nın 23. maddesinin 2. bendinde yer almakta olan bu hüküm 2361 sayılı kanunla küçük çiftçi muaflığının ve zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespit yönteminin kaldırılmasına paralel olarak gelir vergisinden muaf esnafın ve gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri olarak değiştirilmiş¹⁵⁰ ve günümüzde uygulamada olan şeklini almıştır.

Yapılan bu değişiklikle gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin yanında çalışan işçiler istisna kapsamı dışında bırakılarak işçi ücretleri yolu ile gerçek giderlerin fazla gösterilmesinin önlenmesi amaçlanmıştır.

Gerçek usulde gelir vergisine tabi çiftçilerin yanında çalışanların (hizmetçiler hariç) ücretleri hangi işte çalışırlarsa çalışsınlar istisnadan yararlanamaz ve gerçek usulde vergilendirilir.¹⁵¹

¹⁴⁹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., 1987, s.745

* Halı ve kilim imalinde bedenen çalışan işçiler dışında müdür, nezaretçi, şef, ressam, muhasebeci v.b. hizmet erbabı istisnadan yararlanamaz.

¹⁵⁰ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., 1998, s.191

¹⁵¹ Kazım Yılmaz, a.g.e., s.84

Bent 3. G.V.K.'nın 2361 sayılı kanunla değişik 23/3. maddesinde toprak altı işletmesinde bulunan madenlerde cevher üretimi ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların sadece yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri yer altında çalışmanın yıpratıcılığı gözönünde tutularak gelir vergisinden istisna edilmiştir.

2361 sayılı kanundan önce istisna, sadece bedenen çalışanlar için uygulanmış, mühendis v.b. teknik elemanlar kapsam dışı tutulmuştur. 2361 sayılı kanun değişikliğinden sonra işçilerle birlikte mühendis, topograf ve jeolog gibi teknik elemanları da kapsayacak şekilde bütün hizmet erbabını kapsamına almıştır.

İstisna sadece yeraltında çalışılan zamanlara ait ücretlere özgüdür. İlgili hükümde “münhasıran” yeraltında çalışılan zamanlara ait ücretler ifadesine yer verilme suretiyle bu hususta doğabilecek tereddütler bütünüyle ortadan kaldırılmıştır.¹⁵²

Bu madde gereğince istisna, toprak altı işletmesi halindeki madenlerde yer altında çalışanlar için öngörülmüştür. Açık işletme şeklinde maden işletmelerinde yer altı çalışması yapılsa bile istisna uygulanmamaktadır. Ayrıca çalışma cevher üretimine yönelik yapılmalıdır. Doğrudan cevher üretimi ile ilgili olmayan, örneğin maden arama faaliyeti dolayısıyla yeraltında çalışanların ücretlerine istisna uygulanmaz. Nitekim Maliye Bakanlığı'nın bir genel yazısında da ¹⁵³ yeraltında çalışan personele ödenen ücretler ile fazla çalışma ücretlerinin, yeraltında çalışılan sürelerle ilişkin bölümünün vergilendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.

2361 sayılı kanun değişikliği ile ilgili olarak vergi dairesince yayınlanmış olan 128 nolu Genel Tebliğ yıllık dönemler itibariyle yapılan ikramiye ve benzeri nitelikteki ödemelerin yer altında çalışılan süreye isabet eden kısımları gelir vergisinden istisna tutulur. Resmi tatil günleri dışındaki izin günlerine isabet eden kısımlar ise 135 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca istisnadan yararlanamaz ve tamamen vergilendirilir.

¹⁵² Yılmaz Özbacı, a.g.e., s.174

¹⁵³ Maliye Bakanlığı'nın 1981 tarih ve 2-2176-221/20069 sayılı genel yazısı

Bent 4. 4369 sayılı kanununun 82/ 3-b (2361 sayılı kanun 23. maddesinin 4. numaralı bendi) maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Bent 5. G.V.K.'nın 23.maddesinin 2361 sayılı kanunla değişik 5 nolu bendinde ;

- Köy muhtarları
- Köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine,

köy bütçesinden ödenen ücretler vergiden istisna edilmiştir. Bunlar genel bütçeden aylık aldıklarında, istisna geçerli olmayacaktır.

Aynı bent hükmü ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri de istisna kapsamına alınmıştır. Bu bekçilerdeki istisna ücretin köy bütçesinden ödenmesi şartına bağlı değildir. Bunun nedeni de çiftçi mallarını koruma bekçileri ücretlerinin genel olarak doğrudan çiftçiler tarafından ödenmesidir.

Bir diğer istisna da köy tüzel kişiliği adına kayıtlı ve köy tüzel kişiliği adına yolcu taşıyan minibüste çalışan şoförlere köy bütçesinden ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olmasıdır. Fakat köyde müezzin ve kayyım olarak çalışan mükellefin aldığı ücretin vergiden muaf olmadığını belirtmek gerekir. Çünkü kanunda sayılan köy muhtarları, korucu, imam, bekçi vb. ücretleri köy tüzel kişiliğince verilir. Ancak köyde müezzin olarak çalışanlar, Diyanet İşleri Başkanlığı'nda yer alırlar ve 657 sayılı kanuna tabidirler.¹⁵⁴

Bent 6. Hizmetçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu maddede ayrıca hizmetçi deyiminin tanımı yapılmıştır. Buna göre hüküm, "özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, sütninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanları" kapsamaktadır.

İstisna sadece özel hizmetlerde çalıştırılanlarla ilgilidir. Bu husus ilgili bent hükmünde açıkça belirtilmiştir. Ticaret mahalli olan yerlerde çalışan kapıcı, kaloriferci gibi hizmet erbabının ücretleri istisnadan yararlanamaz. G.V.K.'nın 64. maddesinde gayrimenkul

¹⁵⁴ D.4.D.01.05.1976 gün ve E.: 1975/2380 , K: 1976/ 1384

sermaye iradı sahibi yanında çalışanlarda gerçek usulde vergilendirilecek olanlar dışındaki diğer ücretler kapsamına alınmıştır. Gayrimenkul sermaye iradı yanında çalışanlar deyimi, kapıcı ve kaloriferci gibi hizmet erbabını da kapsadığından bu hallerde de istisnanın geçerli olmayacağı sonucuna varılır. Bununla beraber 23.maddenin izah konumuz bent hükmündeki sınırlama sadece ticaret mahalleri itibari ile yapılmıştır.¹⁵⁵

Madde hükmünde 'gibi' edatı kullanıldığından, durumları bunları benzer işleri yapanlara da bu istisnadan yararlanma imkanı verir. Ancak madde metninin sonunda bu işlere benzeyen mürebbiyelerin ücretinin bu istisnadan yararlanamayacağı özel bir şekilde belirtilmiştir. Bu nedenle mürebbiyeler bu istisnadan yararlanamazlar ve G.V.K.'nın 64/5 . maddesine göre basit usulde vergilendirilirler.(G.V.K . Genel Tebliği No: 128). Mürebbiye ücretlerinin yüksekliği yanında, bunların belli bir meslek grubu teşkil ettiği, bu nedenle izlenebilmelerin imkan dahilinde bulunduğu hareketle istisna kapsamı dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır.

Hizmetçi ücretlerinin vergiden istisna edilmesi veya eşitliğin sağlanması ile ilgili değildir. Bir ticarethane kapıcısı istisnadan yararlanmazken, özel hizmetlerdeki kapıcı veya ücreti çok daha yüksek olan dadıların ücretleri vergi dışında kalmaktadır. Bundan anlaşılacağı üzere, istisnanın nedeni, yukarıda değinildiği gibi ilgililerin mükellefiyet durumunun tespitindeki güçluktur. Dolayısıyla bu güçlük ortadan kalktığı anda vergileme yapılmamasının gerekçesi kalmaz.¹⁵⁶

Bent 7. Bu bent hükmü ile sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde ve ceza ve islahatlarında, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrenci, hükümlü ve tutuklularla, düşkünlere verilen ücret gelir vergisinden istisna edilmiştir.

¹⁵⁵ Yılmaz Özbalcı , a.g.e. , s.176

¹⁵⁶ Yılmaz Özbalcı , a.g.e. , s.177

Belirtilen atölyelerde çalışan diğer kimselerin ücretleri ile maddede sayılan kimselerin diğer yerlerdeki çalışmaları karşılığı sağladıkları ücretler için istisna hükmü geçerli değildir.

Bent 8. Hizmet erbabına verilen yemek, hizmet karşılığında aynı şekilde yapılan bir ödeme veya sağlanan menfaat olarak ücretin unsurunu teşkil eder. Ancak sosyal nedenler gözönünde tutularak, bunlar Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1950 yılından beri vergiden istisna edilmiştir.

Madde hükmünde en son 4108 sayılı kanunla yapılan ve 1 Temmuz 1995 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle 2361 sayılı kanun düzenlemesi aynen korunmuştur. Yani yemeğin işveren tarafından işyerinde hazırlanması veya dışardan alındığında da işyerinde veya işyerinin müstemilatında verilmesi şartı ile herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın istisna uygulanacaktır.

4108 sayılı kanun düzenlemesinde, ilaveten, işyeri veya müstemilatında yemek verilmeyen hallerde yemek karşılığı yapılan nakdi ödemeler için de istisna uygulaması kabul edilmiştir. Ancak ödemenin yemek verme hizmetini sağlayan mükellefe yapılması şarttır. Ayrıca istisna fiilen çalışılan günle sınırlıdır.¹⁵⁷

Bent 9. Hizmet erbabına tahsis edilen konutlar ile sağlanan menfaatlerin bazı şartlarla gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu olan konut tahsisi ikili bir ayırıma tabi tutulmuştur. İlk ayırımda maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilerle özel yasalara göre barındırılması gereken memurlarla – hizmetlilere konut istisnası öngörülmüştür. Bu durumda sağlanan konuta ilişkin aydınlatma, ısıtma ve suyunun işveren tarafından sağlanması durumunda söz konusu giderlerde istisna kapsamındadır.

İkinci ayırımda ise söz konusu bentte 2574 sayılı kanunla yapılan değişiklikle 1.1.1982'den itibaren başlayarak uygulanmakta olan, genel olarak her nitelikteki hizmet

¹⁵⁷ Yılmaz Özbacı, a.g.e., s.178 -179

erbabına tahsis edilen konutlar için belli şartlar ve sınırlar içinde öngörülmüş olan istisna yer almaktadır.¹⁵⁸

1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3239 sayılı kanunla yapılan değişiklikle mülkiyeti işverene ait olup, personele konut olarak tahsis edilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin vergi dışı bırakılmasındaki vergi değerini esas alan kıstas metrekare esasına dönüştürülmekte ve 100 m²'ye isabet eden menfaat mutlak istisna haline getirilmektedir. Bununla birlikte aydınlatma, ısıtma ve su bedelleri işveren tarafından ödendiğinde istisnadan yararlandırılmayacağı belirtilmiştir.¹⁵⁹

Bent 10. Hizmet erbabının meskeninden iş yerine gitmek için yaptığı yol giderleri ücretinin safi tutarının tespitinde matrahtan indirilmez. Yani, G.V.K. bu tür giderleri gelirin elde edilmesi ile ilgili görmemiş, mükellefin özel harcamaları arasında düşünülmüştür. Böyle olunca yol giderlerinin işveren tarafından ödenmesi halinde de ücretin bir unsuru sayılması gerekeceği tabidir.¹⁶⁰

Söz konusu bent hükmü ile tanınmış istisna bu tür ödemeleri şarta bağlı olarak vergi dışı bırakmaktadır. Uygulanan istisna, hizmet erbabının servisle işe gelip gitmesi durumunda işveren tarafından servis için yapılan giderlerin ücret olarak vergilenmemesi amacıyla getirilmiştir.

Taşıma giderlerinin vergiden istisna edilmesinde hizmet erbabının toplu olarak götürülüp getirilmesi bir şart olarak öngörülmüştür. Buna karşılık personelin toplu taşıma araçları ile işe gelip gitmesinin söz konusu olduğu durumda istisna uygulanıp uygulanmayacağı hususu tartışma konusu olmaktadır. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede şu açıklama yapılmıştır.¹⁶¹

Bu durumda, hizmet erbabının işyerine gidip gelmelerini sağlamak amacıyla, işverence vasıta temin edilmemesi durumunda toplu taşıma kartı uygulaması olan illerde toplu

¹⁵⁸ Yılmaz Özbacı, a.g.e., s.180

¹⁵⁹ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., 1987, s.949

¹⁶⁰ Yılmaz Özbacı, a.g.e., s.183

¹⁶¹ Maliye Bakanlığının 16.05.1995 tarih ve 4213 – 61/ 26434 sayılı özalgesi

taşıım bedelinin, toplu taşıım uygulaması olmayan illerde personele ödenen yol parasının vergiden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Uygulamada sıkça karşılaşıldığı üzere personele özel araç tahsisi veya kiralanan bir taksi için bedel ödeniyor olabilir. Böyle durumlarda yapılan harcamalarda da ücretin bir unsuru sayılıp, vergiye tabi tutulmalıdır.

Yine personelin işe gidip gelmede kendi aracını kullanması ve yakıt giderlerinin işverenden alınması halinde de istisna uygulanmayacak, yapılan ödemeler ücretin bir unsuru sayılarak vergilenecektir. Yani hizmet erbabının kendi arabasıyla işe gidip gelmesi durumunda arabasının yakıtının verilmesi veya taksi parasının ödenmesi şeklindeki ödemeler net ücret ödemesi olarak kabul edilir ve brütleştirilerek vergiye tabi tutulur.¹⁶²

Bent 11-13. Bu istisna başlığı gelir vergisi 23.maddesinin 11 ve 13'üncü bentlerinde iki farklı başlık altında ele alınmıştır.

G.V.K.'nın 23/11'inci maddesi ile emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları vergiden istisna edilmiştir. Buna göre :

- Emekli sandığının kanunla kurulmuş olması ,
- ve 506 sayılı S.S.K. Kanununun geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından aylıkların ödenmesi gerekmektedir.

Kanun metninde, kanunla kurulan emekli sandıklarınca ödenecek, emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıklarındaki istisna, devlet memurlarına ödenecek aylıkla sınırlandırılmıştır. Ödenen aylıklar toplamı en yüksek devlet memurlarına ödenen tutarda fazla olduğunda arasında fark ücret sayılarak vergiye tabi tutulması gerekir.¹⁶³

En yüksek devlet memuru Başbakanlık Müsteşarıdır. Dolayısıyla kıyaslamaya Başbakanlık Müsteşarlığının alacağı en yüksek emekli aylığı esas alınacaktır.

¹⁶² Kazım Yılmaz, a.g.e , s. 101

¹⁶³ 29.12.1981 tarih ve 22.115 -7414 / 96.433 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ,

G.V.K.'nın 23/13'üncü maddesinde "yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları da" gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu durum 147 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile de açıklığa kavuşturulmuş tebliğde "uluslar arası kuruluşlar bünyesinde kurulu (Birleşmiş Milletler Teşkilatı, NATO gibi) sosyal güvenlik kurumları dahil olmak üzere yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren gelir vergisi kanununun 23/11 numaralı bendinde yer alan istisna hükmü ile ilgilendirilmeksizin tamamen vergiden istisna tutulacağı" belirtilmiştir.¹⁶⁴

Bent 12. 2089 sayılı çırak, kalfa ve ustalık kanunu hükümlerine tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca 128 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde istisnanın uygulanması ile ilgili olarak şu açıklamalar yapılmıştır.

- İstisnanın uygulanması için ücreti alanın 2089 sayılı Çırak, Kalfa ve Ustalık Kanununda belirtilen niteliklere sahip olması ,
- ve aldığı ücretin günün şartlarına göre tespit edilen asgari ücret tutarını geçmemesi gerekir.

Çıraklara ödenen ücretin asgari ücreti aşması durumunda, vergilendirme, asgari ücreti aşan kısım üzerinden değil, tüm ücret üzerinden yapılacaktır. 3308 sayılı kanunun çıraklar için öngördüğü niteliklere sahip olmayanlarla, bu niteliklere sahip olmakla birlikte, asgari ücretin üzerinde ücret alanlara yapılan ücret ödemelerinin işverenin tabi olduğu vergilendirilme biçimine göre, yani işveren gerçek usulde gelir vergisine tabi ise gerçek usulde, basit usulde vergiye tabi ise basit usulde vergilendirilmesi gerekmektedir.

¹⁶⁴ Şükrü Kızılot , a.g.e. , s.352

Bent 14. Yurtdışından döviz olarak ödenen ücretlere sağlanan gelir vergisi istisnası, 3239 sayılı kanunla G.V.K.'nın 23. maddesine eklenen bu bent hükmü ile 1986 tarihinden itibaren sağlanmıştır.

Söz konusu bent hükmüne göre “kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler” gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Kanun ve madde gerekçesinde konuluş amacı açık ve net olarak ifade edilmeyen ve “Türkiye’ye döviz girişi ve yabancı kurumların Türkiye’de eleman bulundurmasını özendirmek amacıyla” yapıldığı düşünülmektedir.

Ayrıca kanunun yasal düzenlemede açık olmaması nedeniyle uygulamada bir çok sorun yaşanmış ve bu sorunlar özelgelerle çözümlenmeye çalışılmıştır. Maliye Bakanlığı’nın konuyla ilgili özelgelerindeki açıklamalar anılan genel yazı çerçevesinde yapılmıştır. Yargı organlarına götürülen uyuşmazlıklarda da kararlar aynı çerçevede oluşmuştur.¹⁶⁵

Bu istisnanın uygulanması için iki şartın bir arada bulunması gerekir. Bu şartlar ;

- 1- İşverenin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilen bir mükellef olması gerekir. Dar mükellefiyet için K.V.K.’da Türkiye’de kanuni ve iş merkezinin bulunmaması koşulu aranmaktadır.
- 2- Ücret ödemesinin, dar mükellefiyete tabi kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması gerekir.

İstisnadan yararlanacak ücretin yurt dışından getirilmesinin yanı sıra Türkiye’de gider yazılmaması gerekir. Aksi halde ücret yurtdışından getirilmekle birlikte, Türkiye’deki kazançlarından karşılanmış, getirilen para ise ücret ödemesi değil, sermaye transferi olur. Kanunda yer alan kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması koşulu bunu

¹⁶⁵ Azmi Demirci, “Yurtdışından Döviz Olarak Ödenen Ücretlere Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası”, *Vergi Dünyası*, Sayı 243, Kasım 2001, S.54

gerektirir. Bunun yanı sıra yurt içinde kazanç elde eden işverenin bu kazançla ilişkilendirilmeksizin yurtdışından getirerek ödediği ücretler de istisnadan yararlanır.

Maliye Bakanlığı'nca bu "ilişkilendirmeme" ödemenin, kurumun Türkiye'deki işletmesinden karşılanmaması veya hizmet erbabının kurumun Türkiye'deki işinde çalışmaması olarak açıklanmaktadır.¹⁶⁶

İstisnadan yararlanabilmek için iki şartın bir arada bulunması yeterlidir. İstisnadan yararlanma bakımından ücretin miktarı önemli değildir. Ancak ücretin istisnadan yararlanması için döviz olarak ödenmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Bent 15. G.V.K.'nın 23'üncü maddesine 3239 sayılı kanunun 42'nci maddesi ile eklenen 15 numaralı bent hükmü ile "yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler (asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla) istisna kapsamına alınmıştır.

Madde hükmüne göre istisnadan yararlanabilmek için :

- sporcunun amatör olduğunun belgelenmesi ,
- amatörlüğü kanıtlanmış bulunan sporcunun her yıl milli müsabakalara katıldığıının Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü'nden veya genel müdürlüğün yerel teşkilatlarından bir belge alarak kanıtlanması gerekmektedir. Milli olan sporcunun milli olduklarını belgelendirdikleri tarihten takvim yılı sonuna kadar almış oldukları ücretlerin yürürlükteki asgari ücretin iki katını aşmaması kaydıyla G.V.' den istisna edilmesi gerekir.¹⁶⁷

Maliye Bakanlığı tarafından 147 seri numaralı G.V. Genel tebliği ile yön verilen uygulamaya göre gerekli koşullara sahip amatör sporcuları çalıştıran işverenlerin, işyerinde çalıştırdığı işçi sayısı yüz ve daha aşağı sayıda ise bir amatör sporcuya, işçi

¹⁶⁶ Maliye Bakanlığının 12.12.1986 tarih ve 2-2-128-22041 sayılı özelgesi

¹⁶⁷ 02.05.1995 tarihli ve 11023 -30/ 5352 sayılı M.B. Özelgesi ,

sayısı yüzden fazla ise iki amatör sporcuya ödediği asgari ücretin iki katını aşmayan ücretleri vergiden istisnadır.

İşyerinde çalışan amatör sporcu sayısının istisna uygulanabilecek amatör sporcu sayısından fazla olması durumunda hangi sporcuların ücretlerine istisna uygulanacağı Beden Terbiyesi Genel Müdürlüğü veya bu genel müdürlüğün yerel örgütü tarafından belirlenir. Bunun için işverenin diğer belgelerin temini için başvuru yaparken bu konuda belirleme yapılması içinde başvuru yapması gerekir

3.1.3.Sosyal Devlet Açısından Ücretlerde İstisnalar

Mali refah sisteminde, sosyal amaçlar vergileme yoluyla gerçekleştirilir. Ancak " verginin mali ve sosyo-ekonomik fonksiyonlarının gerçekleştirilebilmesinin taşıdığı önem yanında vergilerin toplum üzerindeki dağılımının dengeli olmasının da büyük önemi vardır." ¹⁶⁸ Vergi adaleti, kişilerin vergi ödeme güçlerine göre vergilendirilmesi şeklinde ele alınabileceği gibi, sosyo- ekonomik düzenlemelere de imkan sağlayacak bir uygulamanın oluşturulması şeklinde ele alınabilmektedir. Çünkü vergilemenin amaçlarında meydana gelen gelişmeye paralel olarak "önceleri, vergilemenin mali amaçları ağır basarken, sonraları, iktisadi, sosyal ve siyasal hayatta oluşan şartlara bağlı olarak vergileme bu amaçlar içinde bir araç olarak kullanılmaya başlanmıştır." ¹⁶⁹

Gelir, servet veya harcamanın sadece vergiye konu olmasıyla adaletin sağlanması beklenemez. Önemli olan verginin kişilerin vergi ödeyebilme gücünü (mali güç) ortaya çıkaracak şekilde gelir, servet veya harcama üzerine konulmasıdır. Verginin ödeme gücü gözetilerek alınmasıyla farklı ödeme gücüne sahip olanların farklı vergi yüküyle karşı karşıya kalmaları sağlanmaktadır. Vergi yükünün o verginin istisna, muafiyet, indirim, matrah ve tarife yapısına bağlı olduğu düşünüldüğünde bu unsurların vergi adaletine ulaşmada çok önemli bir yeri olduğu görülmektedir. ¹⁷⁰

¹⁶⁸ Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 5. Baskı, Gazi Büro Kitabevi, Ankara, 1996, s.206

¹⁶⁹ Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.221

¹⁷⁰ Doğan Şenyüz, **a.g.e.**,s.7

Bu durum, gerçek vergi ödeme gücüne ulaşmak için daha objektif, uygulanması kolay ölçülerin ele alınmasını gerektirmiş, ayırma prensibi, muafiyet ve istisna uygulamaları gibi ölçüler diğer tekniklere dahil edilmiştir. Günümüzde, gerek ekonomik, gerekse sosyal ve politik nedenlerle vergi yükümlülerine çeşitli indirimler, bağışıklıklar ve istisnalar tanınmakta, böylece bir kısım vergi konuları ve vergi yükümlüleri vergi dışında kalmaktadır. Bu şekilde, "ekonomik, sosyal ve hukuki nedenlerle bir kısım vergi konuları yada mükelleflerinin vergi dışı bırakılması veya vergi karşısında korumalara gidilmesi vergi ödeme gücüne ulaşmada etkili olabilmektedir."¹⁷¹

Adalet, eşitlik ve genellik ilkelerinin bir gereği olmanın yanında, ekonomik ve sosyal nedenlerden dolayı vergi sisteminde, buna bağlı olarak da gelir vergisi sistemimizde yer alan muafiyet ve istisnalardan biri olan ücretlerde istisna konusunda, "vergilendirme tekniğine ilişkin gerekçelerle ücret geliri elde eden yükümlüler bakımından, verginin kaynağa kesilmesi usulü kabul edilmiştir."¹⁷² Gerçek usullere göre mükellefiyetlerini yerine getiremeyecek çoğunluk grubun gelir vergisinden istisna tutulmasını kapsayan ücretlerde istisna, vergi sistemimizde, vergi yükünün adalete uygun dağılımı ile mali güce göre vergilendirmenin araçları olan istisna ve muafiyet uygulamalarının bir parçasıdır.

Bu uygulamalarla, "herkes için mutlak adalete ulaşmak vergilemede çok zor olduğuna göre, bazı teknik ve esaslardan yararlanılarak mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine ulaşmaya çalışılmaktadır."¹⁷³ Bu amaçla, mükelleflerin hayatlarını idame ettirebilecekleri kısımdan vergi alınmaması, yani mükelleflerin gelirinin bir kısmının vergi dışı bırakılması, yüksek gelirli mükelleflerle düşük gelirli olanların aynı oranda vergiye tabi tutulmaması gibi yöntemlere başvurulmaktadır. Bu noktada karşımıza sosyal devletin ayırma ilkesi çıkmaktadır.

¹⁷¹ A. Akdoğan, a.g.e., s.206

¹⁷² Fatih Acar, "Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları*, Mayıs 2003, Sayı 176, s.50

¹⁷³ Halit Çiçek, "Vergilemede Genellik, Eşitlik, Adalet İlkesi Ve Türk Gelir Vergisi", *Maliye Yazıları Dergisi*, Sayı 67, s.110

Mali güce göre vergilendirmeyi sağlamak için kullanılan araçlardan önde gelenleri, sosyal amaçlı vergi muaflik ve istisnaları ile, emek - sermaye gelirlerinin ayrılarak farklı bir vergilendirme düzenine bağlanması anlamına gelen 'Ayırma Kuramı'dır.

Emekten kaynaklanan gelirin, sermaye gelirlerine kıyasla, korunmaya ihtiyaç gösterdiği varsayımından hareketle, emek gelirlerinden servet ve sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranda vergi alınmasını savunan ayırma prensibi, 19. yüzyılda sosyal nedenlerle ortaya atılmış ve günümüzde önemini halen korumaktadır. "Uygulaması ise, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gelirlerine indirim uygulanması, vergi tarifelerine sınırlamalar konması ve bireylerin medeni durumlarının dikkate alınması şeklinde görülmektedir." ¹⁷⁴

Ayırma ilkesinde, gelirin elde edildiği kaynak ve yükümlünün sosyal durumu göz önünde bulundurulmaktadır.Çünkü "gelir vergisi uygulamasında, gelirin elde edilışindeki zorluk ve devamlılık nedeniyle, sermaye gelirleri ile emek gelirleri arasında bir ayırım yapılır ve emek gelirleri daha düşük oranda vergilenir."¹⁷⁵ Örneğin Türk Gelir Vergisi Sistemi'nde 4369 sayılı kanun ile ücretliler ile ücret harici gelir elde edenler arasında 5 puanlık bir vergi oranı farkının konması ayırma ilkesi bağlamında atılan bir adımdır.

"Anayasamızın sosyal güvenlikle doğrudan ilgili hükümlerinin yanısıra sosyal güvenlikle dolaylı ilgisi bulunan birçok hükmü bulunmaktadır. Ücrette adalet sağlanması"¹⁷⁶ da bu hükümlerden biridir ve ücretlilere uygulanan istisnalar da bu kapsamda değerlendirilebilir. Nitekim, Anayasa Mahkemesi kararlarında da, sosyal amaçların gerçekleşmesi gibi haklı nedenlerin varlığı halinde farklılık yaratılmasının eşitlik ilkesini bozan bir durum olmadığına vurgu yapılmıştır." Ülkelerin sosyo-

¹⁷⁴ A.Akdoğan, a.g.e., s.202-206

¹⁷⁵ Selahattin Tuncer, a.g.e.,s.130

¹⁷⁶ Rıdvan Selçuk, "Türkiye'de Sosyal Güvenlik Sisteminin Mevcut Durumu, Sorunları ve Sistemin İyileştirilmesi İçin Alınabilecek Tedbirler", *Yaklaşım*, Şubat 2003, Sayı 122, Yıl 11. s.39

ekonomik amaçlarının gerçekleşmesine yönelik vergi nispetlerinde yaptıkları farklılıklar vergi adaletini sağlamaya yönelik bir eylem olarak görülmüştür.¹⁷⁷

"Sosyal devlet anlayışında emek kesiminin durumunun iyileştirilmesi, ücret düzeyleri ve çalışma hayatına ilişkin düzenlemeler sosyal politika alanındaki temel unsurlardan"¹⁷⁸ biridir. Nitekim, Anayasanın 2. maddesinde benimsenen sosyal devlet ilkesi, vatandaşın sosyal durumu ve refahı ile ilgilenme ve onlara asgari yaşam düzeyi sağlama görevini içerir. Aynı maddenin gerekçesinde, sosyal hukuk devleti, " çalışan, çalıştığı halde elde ettiği ürün ile mutlu olabilmek için, tasarladığı maddi ve manevi değerlere sahip olamayan kişilerin yardımcısı olduğu" bir devlet olarak tanımlanmıştır.

Yine Anayasa'nın 5. maddesi, devletin temel amaç ve görevlerini daha da somutlaştırarak "...kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak, kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ile bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmak..." biçiminde belirlemiştir.

Anayasa Mahkemesi de bir kararında,¹⁷⁹ demokratik sosyal hukuk devletini "...çalışanların insanca yaşaması ve çalışma hayatının kararlılık içinde gelişmesi için sosyal, iktisadi ve mali tedbirleri alarak çalışanları koruyan devlet" olarak tanımlamıştır. Anayasa Mahkemesi'ne göre, " ... vergilendirme yetkisinin kullanılması sırasında hem anayasal hem de vergisel ilkeler olan mali güce göre vergilendirmede eşitlik, vergilemenin genel olması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ilkelerine titizlikle uyulmalıdır. Zira, bu ilkeler sosyal devleti gerçekleştirmenin vergisel kriterlerini ortaya koyan önemli kılavuzlardır."¹⁸⁰

¹⁷⁷ Fatih Acar, a.g.e., s.60

¹⁷⁸ www.Google.Com. , Sosyal Devletin Araçları, s.7 (17.03.2004)

¹⁷⁹ 26.06.1985 Tarih ve 18793 Sayılı Karar

¹⁸⁰ Garip Ayaz, a.g.e., s. 86

Ancak ücretlilere uygulanan istisnalar konusunda, uygulamanın geçerli olduğu kesimler için rahatlıkla söylenebilen sosyal devlete uygunluk durumunu, asgari ücretli kesim için söylemek zordur.

"Asgari ücret, bir yandan işçiye insan hüviyeti sebebiyle sosyal bakımdan uygun asgari bir yaşam seviyesi sağlamaya elverişli olan; öte yandan da işverenleri daha düşük ücret ödemekten men eden, mecburi karaktere sahip bir ücrettir."¹⁸¹ Anayasamızda da, devletin, çalışanların, yaptıkları işe uygun ve insanlık haysiyetine yaraşır bir yaşayış seviyesi sağlamalarına elverişli adaletli bir ücret elde etmeleri için gerekli tedbirleri alması gerektiği hükmü yer alsa da, sınırlayıcı bir koşul getirilmiştir: "Asgari ücretin tespitinde ülkenin ekonomik ve sosyal durumu göz önünde bulundurulur."

Nitekim " ülkemizdeki asgari ücret hem yalnızca işçinin ihtiyaçları göz önüne alınarak hesaplanmakta, hem de önemli ölçüde vergi kesintileri yapılmaktadır. Bu kesintiler bir taraftan işçilerin net gelirlerini azaltırken, diğer taraftan işverenin mali yükümlülüklerini artırarak kayıt dışı istihdam şekillerini teşvik etmektedir."¹⁸²

Çalışanları korumaya yönelik bir taban fiyat olan asgari ücretin tespit edilmesindeki temel amaç sosyaldır. "Bu temel amaç, çalışanlara sosyal bakımdan uygun asgari bir yaşam düzeyi sağlamak suretiyle onların sefalete düşmelerini önlemektir."¹⁸³ Asgari ücretin daha kapsamlı diğer bir amacı ise, "çalışanların çalışma ve yaşama koşullarının iyileştirilmesi, ekonomik büyümeye yardımcı olunması ve ulusal gelir dağılımının daha adil, daha düzenli olmasına yardımcı olunmasıdır."¹⁸⁴ Nitekim Asgari Ücret Tespit Komisyonu'nun bir kararında¹⁸⁵ asgari ücretin, uzun dönemde ekonomik ve sosyal şartların iyileşmesine yardımcı, adil gelir dağılımını sağlayıcı olması gerektiği vurgulanmaktadır.

¹⁸¹ Metin Kutsal, "Teorik Esasları Ve Tatbikatı Bakımından Asgari Ücret", İÜHF. Yayını, İstanbul, 1969, s.6

¹⁸² Adem Korkmaz, "Türkiye'de Asgari Ücretin Mali Yönü, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi", Cilt 2, Sayı 1, s.2

¹⁸³ Sevgi Gerek, **Türkiye'de Asgari Ücretler Ve Enflasyon, 1974-1999**, Anadolu Üniversitesi Yay. 1999, s.9

¹⁸⁴ Sevgi Gerek, **a.g.e.**, s.11

¹⁸⁵ Ahmet Gökdere, "Asgari Ücretin Türk Ekonomisine Etkileri", AÜHF. Yayını, Ankara, 1997, s.104 / 29.7.1997 Tarih ; 1997/İnolu Kararı R.G. 3107 1997 Sayı : 23066, s.31-38

Bu noktada, vergi adaletinin sağlanması için vergi ödeme gücünün en önemli unsur olması anlamında, kişilerin aileleri ile geçinebilecekleri taban ücret olan asgari ücretin vergi yükünün azaltılması hatta vergi dışı bırakılması sosyal ve ekonomik bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. "Vergi adı altında uygulanan toplumsal yükün adaletli bir şekilde dağılım göstermesi ve çalışanların yaşamlarını insanca sürdürebilmeleri açısından, kendilerine ancak yetecek düzeydeki gelirin zorlanmaması gerekir."¹⁸⁶ Çünkü bu sosyal gereklilik sonucunda "işverenler kayıt dışı istihdam şekillerini daha az tercih edecekler ve devletin vergi gelirlerinde artış ortaya çıkacaktır. Yine, gelir düzeyi artan asgari ücretlilerin harcama eğilimlerinin yüksekliği, piyasaların canlanması ve dolaylı vergilerin artmasına neden olacaktır."¹⁸⁷

Türk mali sisteminde asgari ücret vergi dışı bırakılmamakla birlikte, genel olarak ücretlilerin, özel olarak da asgari ücretliler üzerindeki mali yükler, vergi istisnaları ve vergi indirimleri ile azaltılmaya çalışılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde istisnaya konu olan gelirlerin bir kısmı doğrudan asgari ücret ya da onun belirli bir oranını esas alırken, bazılarında ise mutlak olarak ücret geliri belirtildiğinden asgari ücret dolaylı olarak istisna edilmiştir.

Sonuç olarak, ekonomik büyüme, istihdam, gelir dağılımı üzerinde etkili, önemli bir iktisadi politika aracı olan asgari ücretin vergi dışı bırakılması uygulaması, vergi yükünün adaletli dağılımının sağlanması ve bireylerin yaşamlarını insanca sürdürebilmesi bakımından kendilerine ancak yetecek finansal güçlerin zorlanmaması açısından önem arz etmektedir. Sosyal devlet olmanın temel gereklerinden birisi herkesten mali gücü ölçüsünde vergi almak olduğundan, sosyal adalet açısından, kişinin kendisinin ve ailesinin geçimini asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirilmemesi gerekir. Çünkü asgari ücret geniş kesimler için önemli bir gelir tabanıdır ve mali sistem için de temel bir göstergedir. Sosyal amaçlar için belirlenmiş bir ücretin vergi konusu yapılmaması gerekir. Buna karşın ülkemizde yalnızca işçinin

¹⁸⁶ Ahmet Gökdere, a.g.e., s.109

¹⁸⁷ Adem Korkmaz, a.g.e., s.3

ihtiyaçlarının dikkate alınarak belirlenmiş bir ücretin doğrudan vergilendirilmesi sosyal devlet anlayışı ile bağdaşmamaktadır.

3.2.SAKATLIK İNDİRİMİ

3.2.1.Sakatlık İndiriminin Amacı

Sakatlık indirimi sosyal açıdan korunması gereken kişiler için G.V.K.'da yer almıştır. İndirim ile özürlü vatandaşlarımızın içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve özürlüler ile özürlü olmayanlar arasındaki rekabet eşiitsizliğinin giderilmesi amaçlanmıştır. Yani sosyal amaçlı bir koruma önleimidir.

3.2.2.Sakatlık İndiriminin Günümüzdeki Durumu

Ücretli ve serbest meslek erbabı ile bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilerin ve kazancı basit usulde tespit edilen bazı küçük esnaf ve sanatkarların sakatlık derecelerine bağlı olarak belirlenen tutarların bunların vergi matrahlarından indirilmesini sağlayan bir vergi istisnasıdır.

1981 yılına kadar "sakatlık istisnası" adı altında tam istisna olarak uygulanan bu müessese, 2361 sayılı kanun ile sakatlık indirimi olarak uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu düzenleme ile sakatların ücretlerinin tamamen vergiden istisna edilmesi uygulaması son bulmuş ve sınırlı bir indirim uygulamasına geçilmiştir.

Bu uygulamada sakatlık türlerinin ve derecelerinin tespiti objektif esaslara bağlanmadığı, ayrıca sakatlık yada malullüğün herhangi bir resmi tabip raporu ile tevsiki yeterli sayıldığı için, bu bent ile ilgili uygulamalarda ciddi aksaklıklar ve kötüye kullanmalar ortaya çıkmıştır. Daha sonra istisna 2361 sayılı kanunla kaldırılarak indirim haline getirilmiştir. Zaman içerisinde bir takım kanunlarla da¹⁸⁸ yeni değişiklikler yapılarak günümüz uygulamalarına gelinilmiştir.

¹⁸⁸ Sakatlık İndirimi Uygulamasına Değişikli Getiren Kanunlar Sırası İle

Günümüzde sakatlık indirimi müessesesi G.V.K'nın 31. ve 89/3. maddelerinde düzenlenmektedir. Ayrıca bu maddelerde belirtilen hususların uygulanmasıyla ilgili açıklamalar ve yönlendirmeler 222 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde (R.G.23621; 24.2.1999) yer almaktadır.

Son olarak 09.04.2003 tarihte 4842 sayılı kanunla sakatlık indirimi müessesesinde yeni bir düzenleme yapılmış ve bu müessesenin özel indirim müessesesiyle ilişkilendirilmesinden vazgeçilmiştir. Böylece sakatlık indirimi tutarı özel indirim tutarlarına bağlı olarak artmak yerine her yıl yeniden belirlenen tutarlarda uygulanacaktır. Son düzenleme ile sakatlık indiriminin yeni şekli aşağıdaki gibidir.

Çalışma Gücü Kaybı Sakatlık Derecesi Sakatlık İndirimi Tutarı

%80 ve fazlası	1.derece	440.000.000
%60-79	2.derece	220.000.000
%40-59	3.derece	110.000.000

G.V.K.'nın 89/3. maddesine göre de mesleki faaliyet icra edenler veya basit usulde vergilendirilenlerden tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat ve küçük sanat işleri ile uğraşan özürülülerin kazançlarına da indirim uygulanmaktadır. Bu indirim bakmakla yükümlü olduğu özürülü kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde edenler içinde uygulanır.¹⁸⁹

-5.5.1981 Tarih Ve 17331 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 2454 Sayılı Kanunla indirim Esasları Yeniden Düzenlenmiş

-11.12.1985 Tarih Ve 18955 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 3239 Sayılı Kanunla Sakatlık İndirimi Tutarı Artırılmış,

- 29.7.1998 Tarih Ve 23417 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 4369 Sayılı Kanunla Sakatlık İndiriminden Yararlanacakların Kapsamı Genişletilmiştir.

¹⁸⁹ Selçuk İpek, Sakatlık İndirimi Uygulaması, Vergi Sorunları, Haziran 2003, Sayı 177, s.190

3.2.3.Sosyal Devlet Açısından Sakatlık İndirimi

Anayasamızın 2. maddesi Türkiye Cumhuriyeti'nin "sosyal bir hukuk devleti" olduğunu belirtmektedir. Sosyal devlet vatandaşlarının sağlık, eğitim, istihdam, sosyal güvenlik gibi temel gereksinimlerini karşılamayı anayasal bir yükümlülük olarak üstlenen devlettir. Sosyal devlet olarak bu anayasal yükümlülüklerden biri olan sakatlığı doğuran koşulları ortadan kaldıramadığı için devletimizin sakatlıktan kaynaklanan sıkıntıları tazmin etme yükümlülüğü vardır. Sosyal devlet, özürliülerin karşı karşıya bulunduğu duruma duyarsız kalmaz. Zaten Anayasamızın 61. maddesi "sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunması gerekenler" başlığı altında "devlet sakatların korunmalarını ve toplum hayatına katılımı sağlayıcı tedbirleri alır." biçiminde özel bir hüküm getirmektedir.¹⁹⁰

Ayrıca bir özrü olanla olmayanı karşı karşıya bırakmak ve onların sosyo-ekonomik mücadelelerine seyirci kalmak, genel ahlak kurallarıyla bağdaşmadığı gibi vergi adaletiyle de bağdaşmamaktadır.¹⁹¹

Özürliülerin topluma kazandırılmasına ilişkin bu çerçevede yapılan düzenlemelerde, sosyal adalet, sosyal barış, sosyal dayanışma açısından büyük önem taşır.

Böylelikle sakatlık indirimini sosyal devlet açısından ele alacak olursak; gelirini sakat olarak elde edenlerin sakat olmayanlara göre daha fazla mali imkan ve korunması amacıyla getirilmiş bir uygulamadır, diyebiliriz. Çünkü vergilemede ödeme gücü ilkesinin araçlarından birisi ayırma ilkesidir.

Ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olan sakatlık indirimi de vergi adaletini sağlamaya yönelik olarak, çalışma gücünü kaybedenlere veya çalışma gücü olmayanlara uygulanan bir indirimdir.¹⁹²

¹⁹⁰ Turhan İçli, "Türkiye'de Sakatlar Ve Sakatlık Sorunu", www. Google.Com. (17.3.2004)

¹⁹¹ Mehmet Palamut, "Özürliülerin Vergilendirilmesi", Banka Ve Ekonomi Yorumlar Dergisi, 1990, Yıl 27, Sayı 8, s. 51

¹⁹² Selçuk İpek, a.g.e., s.187

Engelliler ve engelli aileleri, bireyin engelli olmasından kaynaklı olarak ek bir külfet üstlenmektedirler. Bu, engelli bireyin asgari yaşam koşullarında yaşaması için zorunlu bir durumdur. Sosyal devlet anlayışı bakımından sağlanan sakatlık indirimi ile engelli bireyin ve ailesinin yaşadığı bu ekonomik sıkıntı biraz hafifletilerek, vergisel açıdan bu kişilerin vergi yüklerinin azaltılmasına çalışılmaktadır. Böylelikle engelli bireyin asgari yaşam koşullarına sahip olması sağlanmaktadır.¹⁹³

3.3. ENAZ GEÇİM İNDİRİMİ

Sözcük anlamı itibariyle "En Az Geçim İndirimi" bireylerin geçinebilmeleri için gerekli olan en az gelir miktarının, vergiye tabi tutulmamasıdır. Bir başka tanımlamaya göre de en az geçim indirimi; kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmek için gerekli olan gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir.¹⁹⁴

Buna bazen asgari geçim indirimi de denilebilmektedir. İster biyolojik isterse kültürel düzeyde olsun, mükelleflerin vergi ödeme gücü asgari geçim haddinden sonra kalan gelir dilimi üzerinden başlar. Bu nedenle bütün vergi kanunları, o ülkenin sosyal ve ekonomik durumuna göre, belirli bir asgari geçim tutarını vergi kapsamı dışında tutarak bundan artı kalan geliri vergi matrahı olarak kabul eder. Bu temel bir vergi adalet kuralıdır.¹⁹⁵

En az geçim indirimi uygulaması vergi sistemimizde yerini ilk olarak 5421 sayılı G.V.K'nın 3. maddesinde düzenlenmiş, 1960 yılında G.V.K.'da yapılan değişikliklerle fert başına indirim tutarı artırılmış, çocuk sınırı kaldırılmıştır. 1970 düzenlemeleriyle indirim uygulaması, vergiden indirim şeklinde dönüşmüştür. 1980 yılında yapılan değişikliklerle en az geçim indirimi uygulaması çeşitlenmiş ve isim değişikliklerine uğramıştır. Bunlar genel indirim, özel indirim ve sakatlık indirimi şeklindedir. 1981'den 1986 yılına kadar genel indirim olarak uygulanan sistem 1986 yılında uygulamadan kaldırılmıştır. Günümüzde ise, Türkiye'de yalnızca ücretlilere "özel indirim" ve

¹⁹³ **Özürlüler Yasa Tasarısı**, www.KKK.TSK.Mil.Tr.(13.3.2004)

¹⁹⁴ A.Akdoğan, a.g.e., s.456

¹⁹⁵ Selahattin Tuncer, a.g.e.,s.129

sakatlara da "sakatlık indirimi" uygulanmasına karşın, yabancı ülkeler de, en az geçim indirimi öteden beri uygulanmaktadır.

Yabancı ülkelerde, Türkiye'den farklı olarak vergilemede iki temel özellik görülmektedir. Bunlardan birincisi "En Az Geçim İndirimi" adı altında, insanın insanca yaşayabileceği bir indirimin uygulanması ve bu tutara kadar olan gelirlerden vergi alınmamasıdır.¹⁹⁶

En az geçim indirimi olarak belirtilen tutarda mükellefin bekar yada evli olma durumuna ve çocuk sayısına göre değişmektedir.

İkincisi ise, vergi oranlarının özellikle gelir vergisi mükelleflerinde, düşük bir orandan başlatılmasıdır.

Birçok yabancı ülkede asgari geçim indirimi uygulanmasıyla en alt ve ortanın altındaki gelir gruplarının vergi yükünün hafifletildiği, böylece de ödeme gücü ilkesinin kavrandığı ve vergide adalet ilkesinin nispi olarak sağlandığı görülmektedir.

Bilindiği gibi asgari geçim indirimi sosyal devletin bir gereği olarak ödeme gücü ilkesi ve vergi yükü dağılımında eşitlik açısından önemli olduğu kadar, ekonomi boyutunda efektif satın alma gücü ve piyasa canlılığı açısından da hararetle savunulan bir uygulamadır. Bu nedenle Türkiye'de en az geçim indirimi sistemiyle ilişkili olan asgari ücretin, en az geçim indiriminde eşit düzeyde olduğu halde, vergi kapsamına girmemesi sosyal devlet anlayışının benimsenemediğinin bir göstergesi olmaktadır.

3.4.ÜCRETLİLERDE VERGİ İNDİRİMİ

3.4.1.Ücretlilerde Vergi İndiriminin Amacı

¹⁹⁶ Onur Kızılot, "İngiltere'de Ve Almanya'da En Az Geçim İndirimi Ve Vergi Oranları", *Yaklaşım*, Yıl 11, Sayı 121, Şubat 2003, s.261

İlk kez G.V.K' nın 63'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre 3846 sayılı kanunla eklenen 5 numaralı bent ile mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının bir kısmının safi ücretin tespitinde indirilmesi esası getirilmiştir. Bu indirim özel gider indirimi olarak adlandırılmaktadır. Özel gider indiriminin vergisel olarak iki anlamı bulunmaktadır. Bunlardan ilki özel gider indirimi yalnızca ücret gelirleri için öngörülmüş olduğundan ayırma kuramının bir uygulaması niteliğinde olmasıdır. İkincisi ise, belge düzeninin yerleşmesine katkıda bulunmasıdır.¹⁹⁷

Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan ücretlerde vergi indirimi uygulamasının amacı, ayırma ilkesinin uygulaması olarak ücretlerin daha hafif vergilendirilmesi değil, sermaye gelirlerinin vergilendirilememesi nedeniyle ücret gelirlerinin vergi yükünün çok ağır olması, dolayısıyla bir nebze de olsa vergi adaletine yaklaşılabilesidir.¹⁹⁸

Bir sorun olarak karşılaştığımız husus, kanun maddesinin bu şekilde olup bugüne kadar bu maddeye ilişkin olarak Maliye Bakanlığı'nca tebliğ bazında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda kanunla ilgili açıklamaların aksine yeni düzenlemeler olmadıkça 4842 sayılı kanunla kaldırılan ücretlilerde özel gider indirimi ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerden istifade edilerek yapılması yerinde olacaktır.

3.4.2. Ücretlilerde Vergi İndiriminin Günümüzdeki Durumu

Sözlükteki tanımı açısından indirim, ödenecek bir para tutarında azaltma yapma; yapılan azaltma; iskonto anlamına gelir.

Vergi hukuku bakımından indirim kavramı ise, bir vergi yükümlüsünün ödemesi gereken vergi miktarı üzerinden daha düşük bir vergiye tabi tutulmasıdır.

G.V.K.'nın mükerrer 121'inci maddesi 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmek üzere başlığı ile birlikte değiştirilerek, özel gider indirimi uygulamasına çok benzeyen

¹⁹⁷ Kazım Yılmaz , *Ücretlerin Vergilendirilmesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 1998, s.248

¹⁹⁸ Kazım Yılmaz , *a.g.e.* , s.205

“ücretlerde vergi indirimi” başlıklı yeni bir düzenleme yapılmıştır. 01.01.2004 tarihinden itibaren özel gider indirimi ve G.V.K.’nın 31’inci maddesinin 1 nolu bendinde yer alan özel indiriminin (4842 sayılı kanunu’nun 3’üncü maddesi ile 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.) kaldırılması sonucunda doğacak olan boşluk telafi edilmiştir.

Bu maddenin getirilmesindeki gerekçelerden biri de ülkede belge düzeni ve hesap işlemlerinin kayıt altına alınmasının istenilen boyutlara gelmesinin sağlanması amaçlıdır.

4842 sayılı kanunun 15’inci maddesi ile G.V.K.’nın mükerrer 121’inci maddesine getirilen düzenlemeye göre, ücretlilerin kendisi, eşi ve çocuğu için yaptığı eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamaları vergi indirimi kapsamına girer.

Kanaatimizce ücretlilerin yapmış oldukları harcamaları eski düzenlemede matrahtan, yeni düzenlemede ise belli bir tutarını vergiden indirebilmelerine ilişkin düzenlemelerin kesinlikle devam etmesi gerekmektedir.¹⁹⁹

Şu kadar ki, harcamaların Türkiye’de yapılması gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınan belgelerle ispat edilmesi ve bu belgelerin işverene verilmesi şarttır. Mahsup hakkı kazanılan tutarın mahsuplaşmasında dikkate alınan harcama tutarı vergi matrahını geçmez.

Ücretlilerin harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya vergi mahsup ve iadesine tabi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Vergi indirimi sadece gerçek usulde tespit edilen ücretlilere uygulanacaktır.

¹⁹⁹ Bekir Bayraktar, “4842 Sayılı Kanunla Getirilen Ücretlerde Vergi İndirimi Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Sayı 262, Haziran 2003, s.146

3.4.3.Sosyal Devlet Açısından Ücretlilerde Vergi İndirimi

Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının bir kısmının ücretin tespitinde indirilmesi anlamına gelen ücretlilerde vergi indirimi ya da emeklilerde vergi iadesi uygulaması ile esas olarak, ekonomik yaşamda belge düzeninin yerleşmesi ve böylece kayıt dışı ekonominin küçültülmesi hedeflenmektedir.

Bu uygulama ile fatura ve belge düzeni sağlanarak, hem harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş olarak değerlendirilebilecek katma değer vergisi hasılatında oluşan kaybın en aza indirilmesi hem de vergi beyanında oto-kontrolün sağlanması amaçlanmaktadır. Zira, mükellefler bazı malları daha düşük fiyatla alabilmek için faturasız alma yoluna gidilebilmektedir. Dolayısıyla belge düzeninin sağlanamaması ve kapsamının genişletilememesi önemli bir kaynak kaybına yol açmaktadır. Bu da hem vergi idaresine hem de yükümlülere bazı maliyetler yüklemektedir. Kayıt düzenine sokulamayan ya da eksik ve yetersiz muhasebe sistemine sahip gerçek kişilere karşı ücretlilerde vergi indirimi ile bu sorunların giderilmesi amaçlanmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçağı, vergilemenin olduğu her yerde görülebilecek evrensel bir olgudur. Bir ekonomide yüksek orandaki vergi kayıpları, vergileme ile varılmak istenen amaçlardan uzaklaşılmasına yol açmasının yanında, birtakım makro ekonomik göstergelerde sapmalara neden olmaktadır. İşte belge düzenini ve katma değer vergisi hasılatını artırmaya yönelik sözkonusu uygulama ile vergi kaçaklarının önüne geçilmeye çalışılmaktadır.

Konunun diğer boyutu, uygulamanın sosyal devlet niteliğine uygunluğu ve maliye politikasının sosyal amacına ters düşen düzenleme biçiminde bir görünümün söz konusu olmamasıdır. Ücretlilerde vergi indirimi uygulaması, günümüzde gerek ekonomik gerekse sosyal nedenlerle yükümlülere uygulanan indirimler, bağışıklıklar ve istisnaların bir şekli olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergilere tanınan istisnalar ve bağıışıklıkların, matrahtan yapılacak indirimlerin, anayasal doğrultulara uygun olması, nesnel gerçeklere dayanması gereklidir. Anayasanın, sadece hukuk devleti değil, aynı zamanda sosyal devlet olduğumuzu belirten ilkesi, bireylerin doğuştan sahip olduğu onurlu bir yaşam sürdürme, maddi ve manevi varlığını bu yönde geliştirme hak ve yetkisinin kullanılmasına, devletin, sosyal adalet gereklerince olanak sağlamak yükümlülüğünü içerir. Sosyal devlet, hukuk devletinin aksine, gelir, servet, harcama, aile durumu ve benzeri sebeplerle farklı durumda olanların korunması amacıyla sosyal ve ekonomik hayata müdahalesi meşru görülen devlettir.

İşte bu açıdan değerlendirildiğinde denebilir ki, "ücretlilerde vergi indirimi uygulaması, ücretlinin harcamalarından kesilen katma değer vergisinin bir kısmının iadesi yoluyla, yükümlülerin fazla vergi yükü altında kalmamalarını sağlamakta"²⁰⁰ ve enflasyondan dolayı uğranılan kayıpları telafi etmektedir.

3.5.TAZMİNAT VE YARDIMLARDA İSTİSNA

3.5.1.Tazminat Ve Yardımlarda İstisnanın Amacı

Bu istisnalar genel olarak sosyal amaçlıdır. Amaç, gelir gruplarındaki belli girdilerin vergi dışına çıkarılmasını sağlamaktır. Bu nedenle maddede öngörülen istisnalar, her bireyin ekonomik yaşamları boyunca elde ettiği tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden istisna tutulmasını gerekli kılmaktadır.

3.5.2.Tazminat Ve Yardımlarda İstisnanın Günümüzdeki Durumu

Genel olarak tazminatlar zarara uğrayan bir kişiye, uğradığı zararı karşılamak amacıyla yapılan ödemeleri ifade etmektedir. Maddeten uğranılan zarara karşılık olmak üzere

²⁰⁰ Yusuf Karakoç, Sosyal maliye, Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Yayını, İzmir, 1995,s.80

ödenek şey maddi tazminattır. Bu genel olarak paradır. Manen uğranılan zarara karşılık olmak üzere ödenen şey veya yapılacak işlem manevi tazminattır.²⁰¹

Yardım ise muhtaç durumda olan kişilere maddi anlamda hiçbir karşılığı olmadan yapılan ödemeleri ifade eder.²⁰²

Gelir vergisi kanunu'nun 25'inci maddesinde açıklanan ve gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlar aşağıda açıklanmıştır

Bent1. G.V.K.'nın 25/1'inci maddesine göre ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden istisnadır, hükmünde ödeyen, ödenen veya ödemenin tutarı ile ilgili herhangi bir sınırlama olmaksızın bütün ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik tazminat ve yardımları istisna kapsamına alınmıştır.

Söz konusu ödemelerin vergiden istisna edilebilmesi için, ödemenin zararı veren tarafından veya bir başka gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması gerekir ve yapılan ödemenin bir önemi yoktur.

G.V.K.'nın bu maddesinde sayılan bu ödemelerin vergiden istisna edilebilmesi için resmi yada özel bir kuruluş tarafından ödenip ödenmemesinin, mahkeme ilamına veya müessese statüsüne yada özel bir kanuna dayanmasının önemi yoktur. Yapılan ödemelerin miktarı sınırlandırılmadığından, yardımın ve tazminatın miktarı ne olursa olsun, tamamı vergiden istisnadır.²⁰³

Ölüm tazminatı konusunda, hizmet erbabının yakınlarının ölmesi durumunda hizmet erbabına ödenen ölüm yardımları da istisna kapsamındadır.²⁰⁴

²⁰¹ Şakir Atay, **Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü**, 1.Basım, Bilgi-Yayın Evi, Ankara, Kasım, 1983, s..439

²⁰² Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, S.383

²⁰³ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s. 384

²⁰⁴ M. Bakanlığının 27.03.1986 tarih ve 2-2150/ 95206 sayılı özelgesi

Vergi idaresinin yayınlamış olduğu bir müktezada*193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 25/1. maddesinde ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebebiyle verilen tazminat ve yapılan yardımların, aynı kanunun 26/3. maddesinde de şehitlerin dul ve yetimlerine şehit dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Müktezada G.V.K.'nın 26/3. maddesiyle birlikte 25/1. maddesinin dayanak gösterilmiş olması önem taşımaktadır. Vergi idaresinin, genelde, hizmet erbabının ölümü dolayısıyla varislerine yapılacak ödemeyi istisna kapsamı içinde değerlendirdiğini göstermektedir.

Sakatlık tazminatı konusunda, hizmet erbabına sakatlanarak iş görme gücünü kısmen veya tamamen kaybetmesi nedeniyle yapılan ödemeler gelir vergisinden istisnadır. Yapılan ödemenin bireysel iş sözleşmesi veya toplu sözleşmeye yada mevzuatlara dayanmasının önemi bulunmamaktadır. Önemli olan yapılan ödemenin sakatlanma dolayısıyla yapılmış olmasıdır.

Hastalık tazminatı konusunda ise, işverenler tarafından hastalığı dolayısıyla çalışamayan hizmetliye çalışmadığı dönemde ödenen yardımlar tutarına ve bu sürenin uzun ya da kısa olmasına bakılmaksızın gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, ödemenin gelir vergisinden istisna olması için hastalık süresinden daha fazla süreyi kapsamaması gerekmektedir.²⁰⁵

Vergi idaresi hastalık halinde hizmet erbabına yapılan ödeme ile ilgili görüşünü 89 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde açıklamıştır. G.V.K.'nın 25/1. maddesinde tazminat ve yapılan yardımlar vergiden istisna edilmiş olduğundan söz konusu iş görmezlik tazminatının da anılan hükme istinaden vergiden istisnası gerekmektedir.

Tebliğdeki ifade bir yönüyle belirsizlik taşımaktadır. S.S.K.'dan alınan iş görmezlik tazminatının istisnadan yararlanacağı açık olmakla beraber işverenin tamamlayıcı ödemelerinin (işçinin ücreti gibi) durumu belirsizdir.

²⁰⁵ Kazım Yılmaz, a.g.e., s.129

Vergi idaresi bu belirsizliği 25.10.1982 tarih ve 2-2128/2489 sayılı müktezasında işverence yapılacak ilave ödemelerin istisna kapsamında olmadığını belirtmek suretiyle gidermiştir.²⁰⁶

Bent 2. Emekli Sandığı Kanunu'nun 108'inci maddesine göre; kendisini ve Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre bakmaya mecbur olduğu aile fertlerini geçindirmeye yetecek geliri, malı (para veya o mahiyetteki kıymetler dahil) veya kazancı bulunmayanlara muhtaç denir.

Söz konusu bentte muhtaç olanlara belli bir süreyle veya hayat kaydıyla yapılan yardımların vergiden istisna olduğu öngörölmüştür. Hükümün parantez içi ifadesinde asker ailelerine yapılan yardımlarla, hayır dernekleri ve yardım sandıklarının yardımlarının mutlak olarak bu istisnaya dahil olduğu belirtilmiştir.

Madde uygulamasında şu hususların göz önünde bulundurulması gerekir.

- 1- Yardım, muhtaç olanlara hizmet karşılığı olmadan verilmelidir.
- 2- Yardım, ayni veya nakdi olabilir.
- 3- Asker ailelerine yapılan yardımlar ve hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları da istisna kapsamındadır.
- 4- Yapılacak yardımlarda miktarla bağlantılı olmaksızın istisna hükmü uygulanacaktır.

Yardımlar maddi karşılığı olmayan ödemelerdir. Maddi karşılığı olan ödemeler, yardım olarak değerlendirilemez. Bu ödemeler bir mal yada hizmetin karşılığını oluşturduğundan verilen hizmetin yada devredilen malın verilış ya da devrediliş şekline göre vergisel durumlarının belirlenmesi gereği doğar.²⁰⁷

²⁰⁶ Yılmaz Özbacı, a.g.e., s.214-215

²⁰⁷ Aynı , s.134

Hayat kaydıyla yapılan yardımlar çoğu zaman ödemeyi yapanın gayrimenkul şeklinde bir varlık tahsis etme koşuluna bağlıdır. Günlük yaşamda rastlandığı üzere, yaşlı ve bakıma muhtaç bazı kimseler, gayrimenkullerini bağışlamak suretiyle bakımlarını temin ettirme veya aylık belli bir para alma yoluna giderler. Bu durumlarda karşılıksız bir yardım değil, kısmen gayrimenkul sermaye iradı niteliği taşıyan gelir elde edilmektedir.

Alınan veya sağlanan hizmetin bir kısmı gayrimenkul sermaye iradı, bir kısmı ise terk edilen servetin karşılığıdır.²⁰⁸

Yardımanın istisnaya girebilmesi için bir menfaat karşılığı olmaksızın yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde yapılan yardım istisna kapsamına girmez.²⁰⁹

Bent 3. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı S.S.K.'nın geçici 20. maddesinde belirtilen sandıklar tarafından, kendilerine zat aylığı bağlananlara aylıkları dışında, kanunları veya statüleri gereğince verilen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduatı ve sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükme göre ödenen tazminat ve yardımların toplamı, aynı aylık seviyesi ve hizmet süresine sahip devlet memuruna ödenen miktardan fazla olduğu takdirde, fazla olan kısım ücret olarak vergilendirilir.134 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de vergilendirilecek fazlalıkların G.V.K.'nın 94 ve 104'üncü maddesi uyarınca, ücret olarak tevkif yoluyla vergilendirilmesi uygun görülmüştür.

Bent 4. Hizmet erbabına ödenen çocuk zamları G.V.'den istisna edilmiştir. Ancak bu zamlar devlete verilen miktarı aştığında, bu sınırı aşan kısım ücretin bir unsuru olarak vergiye tabidir.

Çocuk zammının vergiden istisna edilmesinin amacı çocuk yapılmasını teşvik etmeye yöneliktir. Ancak nüfus artışına bağlı olarak çocuk zammı iki çocukla sınırlandırılmıştır.

²⁰⁸ Yılmaz Özbacı , a.g.e. , s.217

²⁰⁹ Şükrü Kızılot , a.g.e. , s.388-389

İstisnanın bir başka amacının sosyal içerikli olarak çocuk bakımında ailelere yardım sağlamak olduğu düşünülebilir.

Devlet memurlarına hangi hallerde, ne miktarda ve ne kadar süre ile çocuk zammı verileceği 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nda düzenlenmiştir. (Md.202, 203, 204, 205, 206)

657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 202'nci maddesi uyarınca evli bulunan devlet memurlarına aile yardımı verilir. Bu yardım memurun çalışmayan eşi ve çocuklarından her biri için 50 gösterge rakamının aylık katsayısı ile çarpılması sonucu elde edilecek miktar üzerinden ödenir. Ancak 2'den fazla çocuk için aile yardımı ödenmez. Aile yardımı ödendiği hiçbir vergi ve kesintiye tabi tutulmaksızın ödenir. Memur, çocuk için ödenen yardıma, çocuğun doğduğu tarihi takip eden aybaşından itibaren hak kazanır.

Bu açıklamalara göre, 657, 926 ve 2914 sayılı kanunlara tabi olmayan hizmet erbabına ödenen zamların her bir çocuk için ödenen tutarın 50 gösterge rakamının devlet memuru aylıklarına uygulanan cari katsayı ile çarpılması sonucu bulunan tutarı aşmaması koşulu ile gelir vergisinden istisnadır. Memur aylık katsayısı ise sürekli değişmektedir. Bu nedenle istisna tutarının tespiti için memur aylık katsayılarının sürekli izlenmesi gerekmektedir.²¹⁰

Devlet memurlarına çocuk zammı verilmeye çocuğun doğduğu tarihi izleyen ay başından itibaren hak kazanıldığı belirtilmiştir.

İstisna uygulanma hakkının kaybedilmesi ise ;

- Çocuğun öldüğü
- çocuğun evlendiği,
- 19 yaşını doldurduğu veya yaşla ilgili diğer koşulların kaybedildiği,
- kendi adına ticaret yapmaya başladığı ,

²¹⁰ Kazım Yılmaz , a.g.e. , s.140

- gerçek veya tüzel kişilerin yanında menfaat karşılığı çalışmaya başladığı, tarihi izleyen aybaşından itibaren gerçekleşir. (657 sayılı kanun Md. 205)

Bent 5. Evlenme yardımları, çalışanların evlenmeleri durumunda, evlilik harcamalarına katkıda bulunabilmek üzere çalıştıkları kurum tarafından yapılan yardımdır. Doğum yardımları ise, çalışan kadınların ve erkeklerin eşlerinin doğum yapmaları durumunda, bağlı oldukları işveren tarafından doğum harcamalarının karşılanması için yapılan yardımlardır.²¹¹

Bu bent ile evlenme ve doğum dolayısıyla hizmet erbabına yapılan yardımlar istisna kapsamına alınmıştır. Ancak istisna tutarı parantez içi hükümlerle yapılacak ödemelerin miktarını iki aylık veya 60 günlük maaş tutarı ile sınırlandırmıştır.

Evlenme veya doğum dolayısıyla yapılan yardımı bu tutarın üzerinde olması durumunda aşan kısım vergiye tabi tutulur. Zaten uygulamada bu tutarı aşan bir ödeme yapıldığına rastlanmadığından konu ile ilgili olarak tartışmalara ve oluşmuş içtihadı da rastlanılmamaktadır.

Doğum yardımının hesaplanmasında 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 207'nci maddesine göre, çocuğu dünyaya gelenlerin 75 gösterge rakamının aylık katsayısı ile çarpılması sonucu elde edilecek miktarın doğum yardımı ödeneği olarak verilmesi öngörülür.

Bent 6. Sosyal amaçlarla kurulmuş sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler gelir vergisinden istisnadır. (G.V.K.25/ 6)

Bent hükmü sosyal sigorta kurumları tarafından iş görmezlik, emeklilik vb. durumlarda yapılan ödemelerin vergiye tabi tutulmasını önlemek amacıyla getirilmiştir. Öte yandan, toplu iş sözleşmesi uyarınca hasta bulunulan dönemde ayrıca işveren tarafından ödenen

²¹¹ Şükrü Kızılot , a.g.e. , s. 397- 398

ücretler ise hasta bulunulan devrenin ücretini teşkil edeceğinden bu kısmın gelir vergisi kanunun ilgili hükümleri uyarınca vergiye tabi tutulması gerekmektedir.²¹²

Sosyal amaçlar dışında ticari amaçlarla kurulmuş sigorta tarafından yapılan ödemeler ise istisnadan yararlanamayacaktır.

Bent 7. Kıdem tazminatı; kavram olarak, belirli bir süre çalışıp iş sözleşmesi sona eren işçiye, yasada sayılan durumlarda ve hizmet süresi ile ücretine göre değişen miktarda işverence ödenmesi gereken parayı anlatır.²¹³

Diğer bir deyişle, kıdem tazminatı, kanunda belirtilen asgari bir çalışma süresini dolduran işçinin hizmet akdinin kanunda sayılan nedenlerden biriyle son bulması durumunda işverence işçiye yada mirasçılara ödenen bir paradır.

Kıdem tazminatı gelir vergisi kanununda bir işten çıkarma ve çıkarılma tazminatı olarak nitelendirilmiştir.²¹⁴

İstisna düzenlenirken üç ayrı kanuna atıf yapılmıştır. Bu kanunlardan 1475 sayılı kanun İş Kanunu, 854 sayılı kanun Deniz İş Kanunu, 5953 sayılı kanun ise basın mesleğinde çalışanlar arasındaki münasebetlerin tanzimi hakkında kanundur.

Anılan kanunlardan 5953 sayılı kanuna göre ödenecek kıdem tazminatına sınır getirilmişken, 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenecek kıdem tazminatlarında ise sınır bulunmamaktadır. Bu nedenle 1475 ve 854 sayılı kanunlara göre ödenecek kıdem tazminatlarının tamamı istisna edilirken, 5953 sayılı kanuna göre ödenecek kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan kısmı istisna edilmiştir.²¹⁵

²¹² 25.10.1982 tarih ve 2- 2128 – 2489 sayılı M.B. Muktezası

²¹³ Tankut Centel, **İş Hukuku**, Cilt: 1, Bireysel İş Hukuku, Beta Basın Yayın –Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1994, s.205.

²¹⁴ Ş..Kızılot a.g.e., s. 400

²¹⁵ Kazım Yılmaz, a.g.e., s.145

G.V.K' nın 25/ 7'nci maddesi uyarınca, işten çıkma ve çıkarılma tazminatı olarak ödenen kıdem tazminatlarına uygulanacak olan 24 aylık istisna tutarı hizmet erbabına toplam çalışma hayatı boyunca yalnız bir defa uygulanacaktır.

G.V.K.'nın 25/7' nci maddesi uyarınca işten çıkma tazminatı sayılan kıdem tazminatının 24 aylık istisna tutarının hesabında İş ve Deniz İş yasası'nda yer alan , kıdem tazminatına esas olacak 30 günlük ücret tutarının ve her yıl için nazara alınacak miktarı 1475 sayılı İş kanununa göre tespit edilmiş olan günlük asgari ücretin 30 günlük tutarının 7,5 katından fazla olamaz, hükmündeki sınırlayıcı azami tutar göz önünde bulundurulmak zorundadır.

Bir başka ifade ile, vergiden istisna edilecek kıdem tazminatının her yıl için ödenecek azami kıdem tazminatı tutarını aşmaması ve ayrıca bu tutarın 24 yıl hizmeti olan işçiye ödenecek tutardan da fazla olmaması gerekir.

Kıdem tazminatına hak kazanılabilmesi, 1475 sayılı İş Kanunu'nda belirtilen şartların gerçekleşmesine bağlıdır.Bu şartlar şunlardır:

- Her şeyden önce hizmet sözleşmesinin tazminata yol açmayacağı belirtilen sebepler dışındaki bir sebeple iş akdini feshedilmesi gerekir.
- Kıdem tazminatı hakkının doğabilmesi için ikinci şart ise işçinin işyerinde belli bir süre çalışmış olmasıdır. Bu süre farklı kanunlara tabi olarak çalışanlar için 1-5 yıl arasında değişmektedir. İş kanunu'nun 14 . maddesine göre; kıdem tazminatında bir yıl çalışmış olmak kadıyla, ilk yıl olduğu gibi, yıldan fazla çalışılan süreler içinde çalışılan süreye isabet eden kısım kadar kıdem tazminatı ödenir. Örneğin, beş yıl altı ay çalışan bir işçiye 5 yıllığı tam, 6 aya isabet eden kısımda ilave olarak ödenir.

Kıdem tazminatının hesabı sırasında önemli olan hususlardan biri hizmet erbabının işyerindeki çalışma süresi, diğeri ise hizmet erbabının sözleşmesinin sona ermesinden önce işverenden aldığı ücret tutarıdır.

5953 sayılı basın mesleğince çalışanlarla çalıştıranlar arasındaki münasebetlerin tanzimi hakkında kanununa göre ödenecek kıdem tazminatında herhangi bir sınırlaması yoktur. "...Basın işkolunda çalışmanın yıpratıcılığı, riski ve aynı zamanda bu iş kolunda işsiz kalınmasının riski 2320 sayılı kanun çıkarılırken de kabul edilmiş olmalıdır ki; anılan kanuna göre ödenecek kıdem tazminatına bir sınır getirilmemiştir. Dolayısıyla bu ödemenin sözcüğün anlamı ile tam bir yıpranma ve işsiz kalma tazminatı olarak düşünülmesi yanlış olmaz."²¹⁶

Ancak gelir vergisinden istisna edilecek kısım, hizmet erbabının 24 aylık tutarı ile sınırlandırılmıştır. 24 aylık tutarını aşan kıdem tazminatları istisnadan yararlanamayacak ve ücret olarak vergilenecektir.

Bent 8. Genel olarak nafakalar (alanlar için) gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Medeni Kanun'un 315'inci maddesine göre nafaka, yardım edilmediği takdirde zor duruma düşecek olan usul ve fûruğa ve kardeşlere yapılan yardıma denir.

Nafakalar, kazanç ve irat olmadıkları için 4369 sayılı kanunla G.V.K.'nın 1'inci maddesinde yapılan değişiklikle yeniden yapılan gelir tanımının kapsamına girmez. nafakanın ivaz karşılığı olup olmadığı ve dolayısı ile 81. maddenin 4 nolu bendindeki istisna kapsamına girip girmeyeceği açısından değişik değerlemeler söz konusu olabilir. Ancak istisna hükmündeki tartışmaları önlemek bakımından konumuz 25/8 hükmü ile mutlaklıdır. Nafakalar her hal ve takdirde gelir vergisi istisnasından yararlanacaktır.

Bent 9. Bu bentte yer alan yardım sandıkları tarafından statüleri gereği kendi üyelerine ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu madde gereğince yapılacak yardımların vergiden istisna edilebilmesi için aşağıda belirtilen esaslar dahilinde işlem yapılması gerekir.

²¹⁶ Kazım Yılmaz , a.g.e. , s.151

- Yardım , sandık üyesine yapılmalıdır.
- Yapılan ödeme karşılıksız yardım niteliğinde olmalıdır.
- Yardım statü gereğince yapılmış olmalıdır..
- Yardım ölüm, sakatlık, hastalık, doğum, evlenme gibi sebeplerle yapılmış olmalıdır.

Bent 10. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, dul, yetim ve evlenme ikramiyeleri veya iade olunan mevduat sürelerini doldurmamış bulunanlarla dul ve yetimlerine toptan ödenen tazminat ve yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna uygulamasında bir sınırlama yoktur. Yapılan ödemenin tutarı ne olursa olsun vergilendirilmez.

Bent 11. G.V.K.'nın 26'ncı maddesinde 4 bent halinde belirtilen aşağıda yer alan yardımlar vergiden istisna edilmiştir :

- 1- Harp malullüğü zamları
- 2- Harp malullerine ve şehit , dul ve yetimlerine verilen tekel teyiyeleri,
- 3- Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit , dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilimum ödemeler (bu hükmün uygulamasında , hususi kanunlarına göre kendilerine şehit sıfatı verenlerle harp, isyan, eşkıya, kaçakçı takip ve müsademesi, sanıkların mahkumların takibi, manevra, talim ve tatbikat esnasında görev başında veya görevden doğan sebeplerle ölenler şehit sayılırlar.), Maliye Bakanlığı verdiği bir özelgede şehit edilen polis memurlarının varislerine yapılan ödemelerin istisna kapsamında olduğunu belirtmiştir.²¹⁷
- 4- Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar

Maddede istisna olarak sayılan ödemelerin tamamı devlet tarafından yapılan ödemeler olup, daha çok tazminat ve acıların belli ölçüde dindirilmesi veya zaten acılı olan insanların geçimine katkıda bulunmaya yönelik ödemelerdir. Bu ödemelerin vergilendirilmesi sosyal açıdan uygun düşmeyeceği gibi G.V.K.'nın 2.maddesindeki gelir unsurlarından birine dahil edilmesi de mümkün değildir.

²¹⁷ Maliye Bakanlığının 25.7.1983 gün ve 26815- 2076 / 47814 sayılı özeldesı ,

3.5.3.Sosyal Devlet Açısından Tazminat Ve Yardımlarda İstisna

Devletin gelir dağılımını düzenleme araçlarından biri de sosyal güvenliktir.Sosyal güvenlik sistemi içinde sosyal sigortalar kadar kamu sosyal güvenlik harcamaları da (sosyal yardım ve sosyal hizmetler)özellikle gelirin yeniden dağılımında önemli role sahiptir.Bu yolla devlet kendi zorunlu fonksiyonlarının(barış,huzur ve adalet gibi) sağlanması için çeşitli gruplar arasında yeniden gelir dağıtıcı harcamalar yapmaktadır.

218

Devletin yaptığı harcamalar ve hizmetlerden bölünebilir ve ölçülebilir fayda sağlayanlar yeniden gelir dağılımında önemli etkiye sahiptir.²¹⁹ Kamu sosyal güvenlik harcamaları da bunlar arasındadır. Kamu sosyal güvenlik harcamaları, bireyin ihtiyacı durumunda veya tehlikeye uğraması halinde, geçim garantisi sağlama amacı güder. Ancak geçim garantisi her zaman gelir garantisi anlamına gelmez.²²⁰ Devlet vergi politikalarının uygulanması yoluyla da bireylere sağlanan ilave gelirleri ellerinde kalmasına imkan tanımaktadır. Bu uygulamanın ihtiyacı olanlara sunulması, sağlanması ve yeniden gelir dağılımının düzenlenmesi,sosyal devlet anlayışının bir gereğidir.

Anayasamız açısından da sosyal güvenlik hakkı 60.md'de düzenleme konusu yapılmış ve herkesin sosyal güvenlik hakkına sahip olacağı öngörülmüştür. Sosyal güvenlik, toplumun parçası olan bireylerin, gelirleri ne olursa olsun doğal bir olay olan yaşlılık, hastalık, kaza, ölüm ve malullük gibi sosyal riskler karşısında asgari bir yaşam düzeyi amacına yöneliktir.²²¹

²¹⁸ Zerrin Yöney Fırat, "Küreselleşme Sürecinde Devletin Değişim Fonksiyonları Ve Sosyal Hizmetlerin Yeri, www.Google.Com.(17.03.2004)

²¹⁹ Turan Yazgan, "Gelir Dağılımı Açısından Sosyal Güvenlik", İstanbul Üniv.Yay., No.2116, İstanbul, 1976,s.63

²²⁰ Turan Yazgan, "İktisatçılar İçin Sosyal Güvenlik", Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı, İstanbul, 1998, s.200

²²¹ Anayasa Mahkemesi Kararı E.No: 1995/37 ,K.No: 1995/31, (11.7.1995)

Bu güvenliği sağlayacak gerekli tedbirleri de devlet alacaktır. Ayrıca Anayasa'nın 61.maddesinde de sosyal güvenlik bakımından özel olarak korunmaları gerekenler belirtilmiştir. Bunlar harp ve vazife şhitlerinin dul ve yetimleri, malul ve gazileri, sakatlar, yaşlılar ve korunmaya muhtaç çocuklardır.

Anılan maddede de vatandaşın sosyal durumu ve refahı ile ilgilenme ve onların ekonomik durumlarını iyileştirerek mutlu bir hayat sağlamak sosyal devlet ilkesini yansıtmaktadır.

Devletin sosyal devlet olması, güçsüzlerin gücünü devlet yapısında hissettirecek ²²² politikaların uygulanmasının mevcut oluşuna bağlıdır. Bu politikalardan biri de tazminat ve yardımlarda istisna ile amaçlanan hedeflere ulaşmayı öngören vergi politikalarıdır.

Bu istisna gerçek usulde vergilendirme yoluyla yüksek miktarda vergi ödeme veya vergi dışı bırakılmasına imkan sağladığından ilk bakışta vergi erozyonuna sebep olmakta ve vergi ödeme gücünün gerçek anlamda kavranılmaması sonucunu yaratmakta gibi görünebilir. ²²³

Ancak sosyallik kavramı, piyasada en düşük gelir grubunun yaşam standartlarının iyileştirilmesini ve tüm toplum üyelerinin ekonomik ve sosyal sorunlarına karşı korunmasını ifade etmektedir. Bu yüzden devletin bireylere fırsat eşitliği sağlayarak, sosyal ve ekonomik koşullarda eşitizliği azaltması ve böylece yasa önünde eşitlik ilkesini daha etkin bir hale getirmesi gerekmektedir. ²²⁴

Her bireyin ekonomik yaşamları boyunca elde ettikleri tazminat ve yapılan yardımların gelir vergisinden istisna tutulması ile öngörülen de, yukarıda sayılan hedeflerin gerçekleştirilmesine imkan sağlamaktadır. Bu noktada, sosyal devletin, "yoksullukla mücadele, adil gelir dağılımına ulaşma, fırsat eşitliğini sağlama ve sosyal güvenlik gibi amaçları ile uyumlu diğer bir yöntem, negatif gelir vergisi kavramında değinilmelidir.

²²² Mümtaz Soysal , 100 Soruda Anayasanın Anlamı, Gerçek Yayınevi, 6.Baskı, Ankara, 1986, s.232

²²³ Yusuf Karakoç, a.g.e.. s.82

²²⁴ Can Aktan-Özlem Özkıvrak, Sosyal Refah Devleti, www.Google.Com. (17.4.2003)

Negatif gelir vergisi, belli bir asgari sınırın altında geliri olanların vergi ödememesini, aksine devletin, bu sınırın altındakilere transfer yapmasını öngörür": devletçe ailelere yapılacak transferin miktarı ise ailenin fiili geliri ile belirlenmiş olan asgari geçim sınırı arasındaki farka bağlıdır. Yapılacak transfer bu farkın tamamını kapatarak kişilere belli bir asgari geliri garanti etme esasına göre düzenlenebileceği gibi, bu farkın belli bir oranı kadarda olabilir." ²²⁵

Sosyal devletin temel amaçlarından biri toplumu ve bireyleri yoksulluktan kurtararak, güvensizlik alanını daraltmak ve herkesin kendi kaderine hakim olmasını sağlayacak koşulları ve ortamı hazırlamaktır. Yoksullukla mücadelede temel hedef, herkese insanca yaşaması için gerekli minimum gelir düzeyini garanti etmektir. Ayrıca sosyal devlet taraftarlarına göre, mutlak anlamda yoksulluğu azaltmak için, bu kişilerin yaşam standartlarının belirli göstergelerle tespit edilen düzeye yükselmesini sağlayacak düzenlemelere gidilmelidir. İşte negatif gelir vergisi bu bağlamda anlaşılmalıdır.

Kişilerin elde ettikleri tazminat ve yardımların vergi dışı bırakılması ise, sosyal devletin "başta sosyal sigorta olmak üzere, sosyal tazmin , sosyal yardım ve sosyal hizmet araçlarından yararlanarak, tüm yurttaşlarının geleceğe güvenle bakmalarını sağlayacak önlemleri alması" niteliği ile olduğu kadar, "birey hizmet görevi gereği, kişileri sosyal hayatta karşılaşılabilecekleri kötü olasılıklar karşısında ekonomik açıdan güçlü kılması" niteliği ile de uyumaktadır.

3.6.GİDER KARŞILIKLARINDA İSTİSNA

3.6.1.Gider Karşılıklarında İstisnanın Amacı

İstisna hükmü ile ifade edilmek istenen, çalışan bir kimsenin ücretinin yanı sıra işin gereği olarak yolluk yardımında bulunulmasının gerekliliğidir. Bu gider karşılığının

²²⁵ Doğan Karaman, Yoksulluk Ve Ekonomik Eşitsizlikle Mücadelede Negatif Gelir Vergisi, Yüksek Lisans Tezi, A.Ü. S.B.E., 1997, s.81

vergiye tabi tutulması da sosyal adalete aykırı bir durumdur. Bu nedenle istisna kapsamına tabi tutulmuştur.

3.6.2. Gider Karşılıklarında İstisnanın Günümüzdeki Durumu

Gider karşılıkları esas olarak çalışmanın karşılığı olmayan, ancak, hizmet erbabının hizmetin görülmesi sırasında yaptığı giderlerin karşılanması için kendisine yapılan ödemelerdir. Dolayısıyla bu ödemeler nitelik olarak ücret sayılmaması gereken ödemelerdir. Ancak, yapılan gider ile ödeme arasında her zaman birebir eşitlik sağlanmasının mümkün olmaması ve Harcırah Kanunu'nda yasal ifadesini bulduğu gibi bir kısım harcamalar için götürü bir karşılık ödenmesi, bu ödemelerin ücret sayılması ve belli koşullarla vergiden istisna edilmesini zorunlu kılmıştır.²²⁶

Gelir Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesinde belirlenen bazı ödemeler gider kabul edilerek vergiden istisna edilmiştir.

Ancak istisnadan yararlanabilmek için 24'üncü maddede yer alan bazı koşullara uyulması gerekmektedir. Aksi takdirde ödeme yapılan kişi tarafından ücret şeklinde bir gelir unsuru elde edildiği kabul edilerek ücret hükümlerine göre vergileme yoluna gidilecektir.

Zaten ücret dışındaki gelir unsurlarında gider karşılıklarının vergiden istisna edilmesi için neden yoktur. Ücretler dışında gelirin safi tutarının tespitinde giderlere tahsis edilen kısım indirileceği için, bu kısım itibarıyla üzerinden vergi alınacak matrah teşekkül etmez. Ücretlerde ise indirilecek giderler kanunen sınırlandırılmış olduğundan, gider karşılığı olarak sağlanan hasılatın stopaj suretiyle alınacak vergiden istisna edilmesi suretiyle düzenleme yapılmıştır.²²⁷

Gider karşılığı yapılmış bu ödemeler aşağıdaki bentlerde ayrıntılı şekilde ele alınmıştır.

²²⁶ Kazım Yılmaz, *a.g.e.*, s.112

* 25.7.1983 gün, 26815-2076/43814 sayılı müktezada açıklanmıştır.

²²⁷ Yılmaz Özbacı, *a.g.e.*, s.199

Bent 1-2. 2361 sayılı kanunun 17. maddesi ile, Gelir Vergisi Kanunu'nun gider karşılıklarında, istisnaları düzenleyen 24. maddesinin 1 ve 2 numaralı bentleri 6245 sayılı Harcırah Kanunu'na atıf yapılarak yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemeyle 6245 sayılı Harcırah Kanununa göre devlet memurlarına yapılan ödemelerle Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından 2 numaralı bentte sayılan kimselere ödenen gerçek yol giderleri ve bu kimselere yemek ve yatmak giderlerine karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına Devletçe verilen gündeliğe karşılık gelen kısmı vergi dışı bırakılmıştır. Adı geçen kimselerin aylığı devlet memurlarına ödenen en yüksek aylığı aştığı takdirde mukayesede en yüksek aylığı alan devlet memuruna yapılan ödeme esas alınacaktır.

Diğer taraftan fiili yemek ve yatmak giderlerinin, yeni otel, lokanta v.b. yerlerde yapılan harcamaların doğrudan veya gider karşılığına müstahak kimseler vasıtasıyla işletme tarafından yüklenilmesi ve ödenmesi halinde bu ödemelerde yapılacak mukayesede gündeliğin bir bölümü veya başkaca bir ödeme yapılmamışsa gündelik olarak nazara alınacaktır.²²⁸

2574 sayılı kanunla 1 numaralı bentte yapılan düzenlemeyle Harcırah kanununa tabi kurumlar* tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemelerinde söz konusu bent gereğince vergiden istisna olduğu konusuna açıklık getirilmektedir. İstisna uygulaması Harcırah kanununda belirtilen şartlara uyulduğu takdirde başkaca bir kısıtlamaya tabi olmadan gerçekleşecektir.

Harcırah kanununa tabi kurumların aynı kanun hükümlerine göre belirlenen harcırah tutarından daha yüksek tutarda harcırah ödemeleri mümkün olmamakla birlikte, ödenmesi durumunda G.V.K. açısından yapılan ödemenin ücret olarak değerlendirilerek vergiye tabi tutulması gerekir.

²²⁸ Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.746

Sağlık hizmetlerinin sosyalleştirildiği bölgelerdeki sağlık personeline ödenen seyyar hizmet tazminatı²²⁹ ile normal mesai saatleri dışında çalışan personele ödenen zorunlu yol giderleri²³⁰ gelir vergisinden istisnadır. Ancak teknik elemanlara verilen şantiye ağırlık ve seyyarlık zamları harcırah niteliğinde olmadığından gelir vergisine tabidir.²³¹

Maddenin 2 numaralı bendi ise, 2772 sayılı kanunun 3. maddesi ile değiştirilerek; “Harcırah kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (harcırah kanununa tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatak giderlerine karşılık verilen gündelikler (bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)” şeklinde bugünkü uygulamada yer almıştır.

Madde metninde belirtildiği üzere Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseselerce ödenecek yol giderlerine herhangi bir kısıtlama yoktur. Yol giderlerinin belgelenmesi şartıyla tutarı ne olursa olsun istisna kapsamına girer.

Yol giderlerinin ödenmesi konusunda kurumlar açısından iki farklı durum söz konusudur.

Harcırah Kanunu’na tabi olan kurumlarda gerçek yol giderlerine bakılmaksızın kilometre hesabı ile ödenen harcırahların Gelir Vergisi’nden istisna olmasına karşın, anılan kanuna tabi olmayan kurumlar tarafından ödenen bu şekilde ödenen yolluklar için istisna uygulanması söz konusu değildir. Yeme ve yatma giderleri ile ilgili olarak ta karşımıza iki farklı durum çıkar.

*Genel bütçeye dahil dairelerle , katma ve özel bütçeli daireler , (köy bütçeleri hariç) ve bunlara bağlı sabit ve değişken sermayeli müesseseler, özel kanunlarla kurulmuş banka ve teşekküller, (Denizcilik Bankası T.A.O; T. Vakıflar Bankası, T.A.O. ve Türk Hava Yolları A.O. hariç), yukarıda sayılan daire, idare, banka, teşekkül ve müesseselerin sermayesinin yarısından fazlasına sahip oldukları teşekkül ve müesseseler olarak belirtilmiştir.

²²⁹ D.4.D.23.5.1970 gün ve E: 1969/ 3053, K: 1970 / 2943

²³⁰ D.4.D. 24.11.1970 gün ve E: 1970/4213 , K: 1970 / 6805

²³¹ D.4.D. 30.06.1973 gün ve E: 1972/ 5652 , K: 1973/ 3839

Yemek ve yatma giderleri, ya bu giderler belgelendirilerek gerçek tutarları ödenmek, yada bu harcamaların karşılanması belli bir harcırah ödemesi yapılmak suretiyle iki şekilde karşılanabilir.

Yeme ve yatma giderleri gerçek tutarları ile ödendiğinde tutarı ne olursa olsun bütünüyle istisnadan yararlanır.

Bent 3. 3946 sayılı kanununun 38. maddesiyle bent kaldırılmıştır. Yürürlük; 1.1.1994

Bent 4. Mevcut uygulamaya paralel bir şekilde 2361 sayılı kanunun 17. maddesiyle yeniden düzenlenerek devlet memurlarına 657 sayılı devlet memurları kanunu uyarınca ödenen yakacak yardımıyla memur, işçi ve bağ-kur emeklilerinde avans olarak ödenen yakacak yardımlarının vergiden istisna olduğu açıklanmıştır.

Hükümden anlaşılacağı üzere, istisna sadece kamu kesimindeki yakacak yardımıyla ilgilidir, devlet memurları kanununa göre verilen tutarla sınırlıdır. Özel kesimde yakacak yardımı karşılığı olarak veya diğer şekilde bu adla yapılacak ödemelerin istisnadan yararlanması söz konusu değildir.²³²

Bent 5. Eskiden daha geniş kapsamlı olan istisna, 2361 sayılı kanunla değiştirilerek sınırlandırılmıştır. Yapılan değişiklikle, “özel kanunlarla kurulan komisyonların memur olmayan üyelerine bu görevleri dolayısıyla yapılan ödemelere ilişkin istisna hükmü kaldırılarak, memur olan ve olmayan komisyon üyelerinin vergilendirilmelerindeki farklılığa son verilmiş ve bu konudaki ciddi sızlanmalar önlenmiştir. Yeni getirilen 5 numaralı bentle de “sayım ve seçim işlerinde çalıştırılanlara, özel kanunlarına göre verilen zaruri gider karşılıkları” vergiden istisna edilerek ve sayım seçim işlerinde görevlendirilen ve bir kamu hizmeti ifa eden kimselere bu görevleri dolayısıyla yapacakları masraflara karşılık verilen gider karşılıkları, verilmiş amacına uygun olarak vergi dışı bırakılmıştır.²³³

²³² Yılmaz Özbalcı, a.g.e., s.210

²³³ Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., s.746

3.6.3.Sosyal Devlet Açısından Gider Karşılıkları İstisnası

Kişisel gelirin teorik olarak anlamı, parasal gelir ve para dışı tüm gelirlerin toplamı, ücret ise hizmet erbabı için önemli bir gelir tabanı, aynı zamanda mali sistem için temel bir göstergedir. Gider karşılıkları ise, çalışmanın karşılığı olmamakla birlikte, hizmet erbabının hizmetin görülmesi sırasında yaptığı giderlerin karşılanması için kendisine yapılan ödemeleri kapsar ve bu ödemeler ücret sayılarak belli koşullarla vergiden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, çalışanın, sermaye sahibinden alarak çalıştığı işle ilgili yaptığı parasal harcamalar onun aldığı ücrete ek bir kazanç olarak değerlendirilmemekte, bu durumun ise sosyal devletin "kişilere minimum bir gelir düzeyini gelir düzeyinin garanti edilmesi", "belirli ihtiyaçların karşılanmasında minimum standartların sağlanması", "tüm vatandaşların yaşam düzeylerinin iyileştirilmesi" yada "adil gelir dağılımına ulaşılması" gibi amaçlarıyla uyum gösterdiği öne sürülebilir. Çünkü, çalışanın, yaptığı iş dolayısıyla yaptığı harcamalardan vergi alınması, gelir ve servet dağılımını olumsuz etkileyen bir nitelik taşıyarak, öncelikle mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık taşıyacaktır.

Sonuç olarak Türk Vergi Sistemi'nde gider karşılıklarının istisna kapsamına alınmış olması, vergilendirme politikasının temel amacı olan gelir dağılımındaki dengesizlikleri azaltmak anlamında atılmış bir adım olarak değerlendirilebilir.

3.7.TEŞVİK, İKRAMIYE VE MÜKAFATLARDA İSTİSNA

3.7.1. Teşvik, İkramiye Ve Mükafatlarda İstisnanın Amacı

İstisnanın amacı , ülke yararına olan ve ülkenin kalkınmasına hizmet eden hizmet ve faaliyetlerin teşvik edilmesi ve ödüllendirilmesidir. Dolayısıyla teşvik veya ödülün istisna kapsamında olabilmesi için yapılan hizmetin veya yaratılan yada geliştirilen şeyin faydasının genel ve genel olarak ülke ve insan yararına olması gerekir.

3.7.2. Teşvik, İkramiye Ve Mükafatlarda İstisnanın Günümüzdeki Durumu

Ekonomik literatürde teşvik kavramı, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve/veya gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanabilir.²³⁴

Teşvik önlemleri, sadece bazı ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla gelişmesini amaçlayan veya ülke ekonomisini başka ekonomilere göre koruyan veya teşvik eden araçlardan ibaret değildir. Ülke ekonomik politikasının gereği olarak bölgesel teşvikler, sektörel tercihler, çevre ile ilgili öncelikler ve çok sayıda sosyal amaçlı tercihler farklı teşvik önlemini gerektirebilir.

GVK'nın 29'uncu maddesinde teşvik amacına yönelik istisnalar düzenlenmiştir. 29'uncu maddede düzenlenen istisnalar bir şeyin yapılmasını, geliştirilmesini, yapılan şeyin ülke yararına olmasını ve bu yararın ülkeyi ilgilendirmesini gerektirmektedir.

Ayrıca ikramiye ve ödüller genel ücret olmaktan öteye bir başarının sağlanmasına yönelik veya bir başarının kutlanmasına yönelik istisnayı ödemeler olmalıdır. Maliye Bakanlığı tarafından bir özelgede bu hükme göre personele ödenen ikramiye veya mükafatın gelir vergisinden istisna edilebilmesi için, görülen hizmetin memleket çapında ve herkesin menfaatlerini korumaya yönelik olması gerekmektedir, denilmiştir.²³⁵

Özelgede belirtilen görüşe katılıyoruz. Çünkü, ülke çapında ve genelin menfaatini korumaya yönelik hizmetlerin teşvik edilmesinin ülke kalkınmasına katkısı olacaktır. Devletinde ülke kalkınmasını teşvik etmesi gerekir. Yoksa yalnızca işverenine faydalı iş yapan kişiyi işverenin teşvik etmesi veya ödüllendirmesi gerekir.

²³⁴ Ahmet İncekara, *Türkiye'de Teşvik Sistemi*, İTO Yayını, İstanbul 1995, s.9

²³⁵ Maliye Bakanlığının 1.3.1985 gün ve 2119 – 1304 sayılı özelgesi, Ş. Kızılot, a.g.e. cilt 1, s.148

Danıştayın vermiş olduğu bir kararda da²³⁶ belirtilen madde aynen kabul edilmiştir.

GVK'nın 29'uncu maddesi ile ülkenin kültürü , sağlığı ve güvenliği ile ilgili birtakım faaliyetleri teşvik etmek ve bazı sportif faaliyetleri de desteklemek amacıyla getirilen istisnanın yürürlükteki şekli şu şekilde açıklanmıştır. ²³⁷

Bent 1. GVK'nın 29/1' inci maddesinde bilimi, fenni, güzel sanatları tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik amacıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Sözü edilen ikramiye ve mükafatlar bir hizmet sözleşmesine bağlı olarak hizmetin başarılı bir şekilde yürütülmesinden dolayı hizmet karşılığı devamlı ödenen bir ücret değildir, kanunda sayılan alanlarda yapılan çalışmalar sonucu bilimin ve fennin , güzel sanatların, tarımın ve hayvancılığın gelişmesine katkıda bulunulmasında, katkıda bulunanları ödüllendirmek amacıyla yapılan ödemeler olmaktadır. ²³⁸ Buna örnek olarak bir çalışma dolayısıyla verilen ikramiye hakkında maliye bakanlığının görüşü şöyle olmuştur. ²³⁹

M.K.E. kurumu mensuplarından bir tekniker ve iki işçi dökümhanelerinde ithal etmek zorunda oldukları esperst tuğlayı yapmayı başarmışlardır.

Bu durumda adı geçenlere gösterdikleri başarıdan dolayı genel müdürlüklerince ödenen para mükafatının memleket bakımından faydalı iş ve teşvik maksadıyla 29/1 maddesi hükmüne göre vergiden istisnası gerekir.

²³⁶ D.4.D. 10.03.1997 t. E: 1997/815 sayılı kararı , Turgut Candan , Hüseyin Çevikbaş , a.g.e. , s.173

²³⁷ Ş.Kızılot ,a.g.e. ,s.436

²³⁸ K.Yılmaz ,a.g.e., s.177

²³⁹ Maliye Bakanlığının 14.3.1978 gün ve 2128-13460/20589 sayılı özelgesi , Ş. Kızılot , a.g.k. , cilt 1, s.151

Çünkü geliştirilen tekniğin uygulanması ile ülke ekonomisi kazanca geçmekte ve döviz transferi gerektiren mal ülkede üretilerek ödemeler dengesinin ülke yararına değişmesine katkıda bulunmaktadır.

Ayrıca söz konusu bu ikramiyelerin ve mükafatların istisnasından yararlanabilmesi için teşvik amacıyla verilen ikramiye ve mükafatların, telif haklarının, güzel sanat eserlerinin veya yetiştirilmiş bulunan hayvanların satın alınmasına karşılık verilen bir bedel niteliğinde bulunması gerektiği anlaşılmaktadır.

Bent 2. Bu bentin uygulamasında dikkat edilmesi gereken husus, söz konusu istisnanın fiili uçuş ve dalış hizmetleri karşılığında yapılacak tazminat, gündelik, ikramiye ve zam ödemelerinin gelir vergisinden istisna olmasını temin etmektedir.²⁴⁰

Bentte düzenlenen istisnanın ilk kısmı, askeri amaçlı uçuş ve dalışlar içindir. Bu uçuş ve dalışlar ülke savunmasına yönelik uçuşlar ve dalışlar olması bakımından personeli teşvik etmek amacıyla yalnızca uçuş ve dalış için verilen, uçuş veya dalış yapılmadığı zaman verilmeyen doğrudan uçuş ve dalış sayısı veya süresine bağlı ücretler için geliştirilmiştir.

İkinci kısımda ise, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan bütün kurumlarda uçuş ve dalışla görevlendirilenlere yapılan ödemeler istisna kapsamına alınmıştır. Buna göre söz konusu kurumlarda uçuş ve dalış amacıyla görevlendirilenlere hizmetleri karşılığında yapılan (uçuş veya dalış sayısı veya süresine bağlı olarak) ödemeler gelir vergisinden istisnadır. Bütün kurumlardan kastedilen ülkemizdeki sivil havacılık uygulamalarıdır. Bunun gerekçesi de, Türk hava yolları uçucu personelinin yegane kaynağının Türk hava kuvvetleri olduğu , pilot temin etmekte karşılaştığı güçlükler belirtilmekte; ve halen orduda görevli personelin uçuş tazminatlarının vergiye tabi tutulmasının hak ve adalet ilkelerine uygun düşmediği ifade olunmaktadır.

²⁴⁰ Hasan Yalçın , “ Teşvik Gayesiyle Verilen İkramiye Ve Mükafatlara İlişkin İstisna Uygulaması” , *Vergi Dünyası Dergisi* , Sayı : 176 , Nisan , 1996 , s. 91

Memleketteki sivil havacılığın önem taşımakta olması ve gelecek içinde bu mevcudiyetin zaruri görülmesi, ayrıca meslekteki eşitliğin sağlanması ve uçucu personelin teşvik edilmesi bakımından da yerinde görülmektedir.

Danıştay'ın verdiği bir kararında uçuş tazminatlarının herhangi bir kayıt belirtilmeden vergiden istisna olduğu hükme bağlanmış olup, bu hükmün 128 nolu tebliğ ile değiştirilerek istisnanın fiilen uçulan dönemlere hasredilmesinin yerinde olmadığı şeklinde karar verilmiştir.²⁴¹ Danıştay kararında uçuş tazminatının uçulan süreye bağlı olarak verilmesi zorunlu görülmemiş, uçuş süresine bağlı olmaksızın normal ücrete ek olarak verilen uçuş tazminatı da istisnanın kapsamında değerlendirilmiştir. her olay önce kendi bazında değerlendirilmelidir. Fiili uçuş veya dalış karşılığında yapılan bir ödeme var ise, fiili uçuş veya dalışa bağlı olmaksızın yapılan bütün ödemelerin normal ücret olarak değerlendirilerek vergilendirilmesi gerekir. Bir ödeme yoksa ve uçuş ve dalış için normal ücretin yanında ayrı bir ödeme yapılıyorsa bu ödemenin vergiden istisna tutulması gerekir.

Bent 3. G.V.K' nın 29/3. maddesi hükmüne göre; spor yarışmalarına katılan amatör sporcularına verilen ikramiyeler ve ödüller gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna sadece amatör sporculara tanınmış olup, profesyonel sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler ile başka surette sağlanan menfaatler ücret olarak vergiye tabi tutulur.

Aynı şekilde sporculara transfer ücreti veya diğer adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatlerde G.V.K' nın 61'inci maddesinin 6'ncı bendinde belirtildiği gibi vergiye tabidir.

Spor yarışmalarına katılmayı meslek haline getirmeyip, geçimini başka faaliyetlerden sağlayan, ancak bir zevk, sağlık ve eğlence olarak spor yarışmalarına katılan ikramiye ve ödül ödemeleri ise vergiden istisna edilmiştir.

²⁴¹ D.3.D 25.3.1997 t. E: 1996/1138 sayılı karar , Turgut Candan , Hüseyin Çevikbaş ,a.g.k.

Bentte ücretlerden bahsedilmeyip, yalnızca ödül ve ikramiyelerden bahsedilmesinin nedeni ücretli olarak spor yapan kişilerin amatör olmaktan çıkarak profesyonel olmalarıdır.

Bent 4. G.V.K.' nın 29/4. maddesinde spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler vergiden istisna edilmiştir. G.V.K.' nın 61/5. maddesinde spor hakemlerine ödenen veya sağlanan para aynı menfaatler ücret olarak sayılmıştır. 29/4. madde hükmü ile de spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler vergiden istisna edilmiştir.

Bu istisna hükmünün getirilmesinin mantığı, spor yarışmalarını yöneten hakemlerin hakemliği amatörce yapmakta olmalarında aranmalıdır. Çünkü bu kişiler geçimlerini sağlayacak başka iş yapmakta, spor yarışması hakemliği ise bu işlerin yanı sıra yürütmektedir.

Bu bentte düzenlenen istisnalar ilk bakışta genel olarak memleketin faydası için yapılan işler gibi görünmeyebilir. Ancak bir ülkenin kalkınması için zorunlu olan ruhen ve bedenen sağlam vatandaşlara sahip olmasında kitle sporunun önemi düşünüldüğünde kitle sporunun devlet politikası olarak teşvik edilmesi ülkenin gelişmesi için zorunludur.²⁴²

3.7.3.Sosyal Devlet Açısından Teşvik, İkramiye Ve Mükafatlarda İstisna

Anayasamızda ifadesini bulan sosyal devlet olma ilkesi nedeniyle devletin, temel varlık nedenine bağlı görevleri vardır. Bu görevlerden bazıları, refah düzeyinin yükseltilmesi, tüm toplum üyelerinin ekonomik ve sosyal sorunlara karşı korunması, sosyal adalet, sosyal eşitlik ve sosyal güvenliği sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılmasıdır.

"Devlet kendi temel görevlerini yürütmek için vergi yoluyla kaynak elde ederken, bir taraftan da ekonomiyi yönlendirip, gelir dağılımını düzenlemek suretiyle genel bütçeye kaynaklık eden vergi gelirlerinin sürekli artırılması için iktisadi faaliyetlerin

²⁴² Kazım Yılmaz ,a.g.e. , s.184

geliştirilmesini teşvik eder. ²⁴³Ülkenin bazı yörelerinde gelişmeyi hızlandırmak yada bazı faaliyet kollarını geliştirmek amacıyla getirilen birtakım iktisadi teşvikler bu amaca yöneliktir.

Diğer yandan, ülke çapında ve bilim, kültür, güzel sanatla v.b. alanlarında herkesin çıkarının korunmasına yönelik başarılar karşısında alınan ikramiye ve ödülleri gelir vergisinden istisna edilmesi de, bu başarıların ülke kalkınmasına katkıda bulunacağı inancına dayanmaktadır. "Kültürel ve sanatsal faaliyetlerin teşvik edilmesi, özendirilmesi sadece hukuki ve sosyal yönden korunması ile mümkün olmayacağına göre, bu alanda faaliyet gösterenlerin ekonomik ve mali yönden de korunması gerekliliğinin neticesi olarak böyle bir istisna hükmüne ihtiyaç duyulmuştur."²⁴⁴

Sonuç olarak, bir yandan teşvik uygulaması ile sosyal devletin, üretimin artırılarak, sosyal refahın yükseltilmesi ve ekonomik kalkınmanın sağlanması amaçlarına hizmet edilmekte, diğer yandan ikramiye yada ödüllere uygulanan istisna ile sosyal devletin, bireyin toplumun kaynağı ve amacı olduğu ve bireyin maddi manevi gelişmesini sağlamak amacını taşıdığı anlayışına uygun hareket edilmektedir.

4.SOSYAL DEVLET AÇISINDAN GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARINA İLİŞKİN İSTİSNA

Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisnanın Amacı

Bu kişilerin belli bir tutarı geçmeyen gelirinin vergiden muaf tutulması elde edilen gelirin tam olarak zamanında beyan edilmesini teşvik amacına yöneliktir. Bu amaçla, istisnada düzenlenmiş olan tutarın üstünde gelir elde edenlerin, gelirlerini beyan etmemeleri veya eksik beyan etmeleri durumunda bu mükelleflerin istisnadan yararlanmaları engellenmektedir.

²⁴³ Feyzullah Ayadenk, **Vergiciliğimiz**, www.Google.Com, (01.07.2003) ,s.1

²⁴⁴ Muhittin Altuntaş, **a.g.e.**, s.85

Böylece binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin zamanında ve tam olarak beyan edilmemesinin maliyeti artırılmaktadır. Diğer bir anlatımla bir binanın mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen hasılatın o yıl için uygulanabilecek istisna tutarını aşması ve bu kiralama işleminden elde edilen gelirin zamanında beyan edilmediğinin tespiti halinde, vergiye tabi gelirin hesabında istisna tutarı dikkate alınmayacaktır.²⁴⁵

Bu istisna ile vergi sistemimizde karşılaşılan bir sorun vardır. Vergilendirme ile ilgili bazı veriler enflasyonun yarattığı aşınmanın giderilmesi için her yıl değiştirilmektedir. Yapılan bu değişiklikler mükellefleri bildiği konularda da dahi konunun acemisi durumuna düşürmektedir. Esasen sadelikten uzak ve karmaşık yapısı itibariyle konunun uzmanlarının dahi zaman zaman duraksamaya düştüğü vergi mevzuatımızı mükellefin bilmesi ve izlemesi de zaten mümkün değildir.²⁴⁶

Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisnanın Günümüzdeki Durumu

G.V.K.'nın sermaye iratlarında istisnalar başlığını taşıyan bölümünde, sadece gayri menkul sermaye iratları ile ilgili istisna düzenlemesi yer almaktadır. Bu istisnaya bir tür konut istisnası da denebilir.

Görülmektedir ki gayrimenkul sermaye iratları bugün gelir vergisi yönünden en güç kavranılan alanlardan birini teşkil etmektedir. Şehirleşmenin hızla artması ve gelir teşkilatının bu hıza uygun biçimde otomasyona geçememesi sonucu kira gelirlerini tespit ve vergilendirmek güçleşmiştir.

G.V.K.'nın 21. maddesi ile gayrimenkul sermaye iratlarında konut istisnasına şöyle yer verilmektedir.

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 2004 yılında 1.800.000.000 TL'si gelir vergisinden istisna edilmiştir. İstisna haddi

²⁴⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, a.g.e., 1998, s.18

²⁴⁶ Ekrem Sarısu, "2002 Yılı Kira Gelirlerinin Beyan Esası", **Finansal Forum**, 15.07.2002

üzerinde hasılat elde edilip beyan edilememesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

İstisna hükmü sadece mesken olarak kullanılanlara ait olmak üzere sınırlandırılarak, mesken olarak kullanılan gayrimenkullere ilişkin kiralamalarda verginin kira fiyatına olan olumsuz etkisi giderilmek istenilmiş ve mevcut mesken açığının kapatılabilmesi için mesken edinmeyi teşvik amacı güdülmüştür. Esasen G.V.K.'ya yeni getirilen bir düzenleme ile 94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmak zorunda olanların ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerine ilişkin olarak ödedikleri kiralardan tevkifat yapmaları mecburiyeti de getirildiğinden bu nevi gayrimenkullerin kiralalarına istisna uygulama imkanı da mevcut değildir.²⁴⁷

Ayrıca halen G.V.K.'nın 76. maddesine eklenen fıkra hükmü ile bir kısım menkul sermaye iratları için istisna öngörülmüştür. Bunlar aşağıda iki başlık halinde ele alınacaktır.

Sosyal Devlet Açısından Gayrimenkul Sermaye İratlarında İstisna

Mali, iktisadi, sosyal, siyasi vb. nedenlerle getirilmiş olan, vergi mükellefleri ve konularındaki sınırlamaları ifade eden muafiyet ve istisnalar tam yada kısmi; devamlı yada geçici, mutlak yada şarta bağlı olabilirler.²⁴⁸

Daha çok iktisadi nedenlerle getirilmiş olan ve bir tür konut istisnası da denebilen menkul sermaye iradı istisnası, mesken olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen ve belli bir tutarı geçmeyen vergiden muaf olması uygulamasıdır.

Ülkemizde gelir bölüşümünde adaletsizliğin, ekonomideki istikrarsızlığın, bütçe gelirlerindeki yetersizliğin temelinde kayıt dışı ekonomi yatmaktadır. Vergi tahsilatında etkinliğin ve vergi adaletinin sağlanabilmesi içinse öncelikle verginin ödenebilir kılınması gerekir. Bu noktada denebilir ki, binaların mesken olarak kiraya

²⁴⁷ Maliye Ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 1987, s.744

²⁴⁸ Şerafettin Aksoy , a.g.e., s.248-249

verilmesinden elde edilen gelirin zamanında ve tam olarak beyan edilmesi durumunda belli bir tutar için istisna uygulaması ile, öncelikle, belge düzeninin sağlanarak önemli bir kaynak kaybının önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Bu sayede kayıt düzenine sokulamayan gerçek kişilerin yaratacağı vergi kaçağı önlenerek vergi tabanı yaygınlaştırılmaya çalışılmaktadır.

Ancak " mükelleflerin kanuni düzenlemeleri mümkün olduğu ölçüde kendi lehlerine zorlamak suretiyle vergi adaleti sağlayabilmesi" ²⁴⁹ nedeniyle bu istisna dolayısıyla vergi kaybı da oluşabilmektedir: " Gayrimenkullerini birden fazla kişi üzerine tapulayan yada her bir gayrimenkulünü ayrı bir kişi üzerine tapulayan bir ailede, aile fertlerinin her birinin istisnadan ayrı ayrı yararlanması söz konusu olmakta ve vergi avantajı yaratılmaktadır."²⁵⁰ Bu konuda yaşanan diğer bir avantaj, gelecek yıla ait olup, peşin olarak tahsil edilen kiraların, ait oldukları yılın geliri kabul edilmesi ve buna göre vergilendirilmesidir.

5.SOSYAL DEVLET AÇISINDAN MENKUL SERMAYE İRATLARINA İLİŞKİN İSTİSNALAR

5.1.BİREYSEL EMEKLİLİK SİSTEMİ

5.1.1. Bireysel Emeklilik Sisteminin Amacı

Bu hükmün istisna kapsamına alınması ekonomik gelişmelere bağlı olarak, bireylerin hizmet standartlaşması yerine çok basamaklı emeklilik sistemlerini, maaş veya sabit getiri yerine fonlu sistemleri tercih etmeleri; kendi tasarrufları üzerinde söz sahibi olma

²⁴⁹ A.Akdoğan, "Gelir Vergisi Kanunu Açısından Gayrimenkul Sermaye İratları İstisnasının Kapsamı Ve Sonuçları", *G.Ü.İİBF. Dergisi* , Cilt 3, Sayı 1-2,, s. 149-155

²⁵⁰ Fatih Saraçoğlu, "Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi", www.Google.Com. s.9

ve yatırım riski üstlenme konusundaki duyarlılığı ve ayrıca ekonominin uzun vadeli fon ihtiyaçlarına yeterli kaynak oluşturabilmesi sebebiyle, gerekli görülmüştür.²⁵¹

Çünkü bireysel emeklilik sistemi katılımcılarının vergiden istisnası öngörülerek bir yandan bireysel refahı, diğer yandan istihdamı artırmak suretiyle ekonomiye katkıda bulunmak gibi makro hedeflerin gerçekleştirilmesi sağlanacaktır.²⁵²

5.1.2. Bireysel Emeklilik Sisteminin Günümüzdeki Durumu

Bireysel Emeklilik uygulaması, sosyal güvenlik sistemimize yakın tarihlerde giren bir kavramdır. Ülkemizde geniş katılımlı özel emeklilik uygulamalarına imkan verecek olan 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu²⁵³ 2001 yılında yürürlüğe konulmuştur.

Bireylerin emekliliğe yönelik tasarruflarının yatırıma yönlendirilmesi ile emeklilik döneminde ek bir gelir sağlanarak refah düzeylerinin yükseltilmesi, ekonomiye uzun vadeli kaynak yaratarak istihdamın artırılması ve ekonomik kalkınmaya katkıda bulunulmasını sağlamak amacıyla, Bireysel Emeklilik Sistemi mevcut kamu sosyal güvenlik sistemine ilave olarak getirilmiştir.

Öte yandan, söz konusu uygulama ile bir yandan sosyal güvenlik sistemi üzerindeki yükün hafifletilmesi amaçlanırken, diğer yandan da ulusal tasarruflar artırılarak ve sermaye piyasasının gelişimine yardımcı olunarak ülkemizde yaşanan kaynak ihtiyacı sorununun bir ölçüde de olsa giderilmesi hedeflenmektedir.²⁵⁴

²⁵¹ Azmi Demirci, " Bireysel Emeklilik Sisteminden ve Özel Şahıs Sigortaları İle Emekli ve Yardım Sandıklarından Sağlanan Gelirlerin Vergilendirilmesi" *Vergi Dünyası*, Sayı 256, Mart 2003, s.10

²⁵² Mehmet Gültekin, "Bireysel Emeklilik Sistemi Ve Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi İle İlgili Hususlar", *Diyalog Dergisi*, Sayı 161 Eylül 2001, s.8

²⁵³ 7 Nisan 2001 Tarih Ve 24366 Sayılı R.G.' de Yayımlanmıştır

²⁵⁴ Rıdvan Selçuk, a.g.e.,s.45

Bir ülkede gönüllü emeklilik sisteminin kurulması, çalışması ve başarıya ulaşması, sisteme tanınan vergi istisna ve muafiyetlere bağlıdır.²⁵⁵ Burada önemli unsur katılımcılara sağlanacak vergi kolaylıkları olacaktır.

Bu bağlamda Bireysel Emeklilik Sistemi katılımı özendirmek ve böylece Bireysel Emeklilik Sisteminin faydalarını sağlamak amacıyla önce 4697 sayılı kanunla,²⁵⁶ daha sonra da 4842 sayılı bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkındaki kanunla²⁵⁷ bireysel emeklilik sigorta şirketleriyle bireysel emeklilik yatırım fonları ve katılımcılar ile ilgili olarak sistemin ikinci ayağı olan vergisel teşviklerin sağlanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Gelir vergisi kanunu'na 4697 sayılı kanunla eklenen mükerrer 21'inci madde de menkul sermaye iradı sayılan bu ödemelerle ilgili istisna getirilmiştir. Bu düzenlemelerle bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlara yapılan ödemelerle vefat, maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 25'i bireysel emeklilik sistemi dışında, Türkiye'de kain ve merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süre ile prim ödeyenlerle vefat, maluliyet ve tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin ise % 10'u ve tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı istisna kapsamına alınmıştır.

5.1.3. Sosyal Devlet Açısından Bireysel Emeklilik Sistemi

İnsanların, hastalık ve kazalar, yaşlılık, ekonomik kriz gibi sebeplerle işlerini kaybetme ve bunun sonucunda da kendileri ve ailelerinin geçimi için ihtiyaç duydukları gelirden mahrum kalma korkusu, sosyal güvenlik ihtiyacını ortaya çıkarmış; bu ihtiyacın karşılanması da " sosyal devlet" anlayışının 18. yüzyıldan itibaren tüm dünyada kabul görmesi ile birlikte, devletlerin temel görevleri arasında sayılmıştır.²⁵⁸

²⁵⁵ Selahattin Tuncer, "Türkiye'de Bireysel Emeklilik Sistemi", *Yaklaşım*, Kasım 2001, Sayı 107, s.21

²⁵⁶ 10.7.2001 Tarih Ve 24458 Sayılı R.G.'de Yayımlanmıştır

²⁵⁷ 24.4.2003 Tarih Ve 25088 Sayılı RG.'de Yayımlanmıştır

²⁵⁸ Hasan Güneş, "Bireysel Emeklilik Sisteminin Başarısı İçin Neler Yapılmalı", *Vergi Gündem Dergisi*, Temmuz 2002, s.15

Bir ülkede sosyal güvenlik sisteminin kurulması, çalışması ve vatandaşların sosyal güvenliklerinin sağlanması bir kamu hizmeti olup bu hizmetin devlet tarafından sağlanması ilke olarak benimsenmiştir. Nitekim vatandaşların sosyal güvenlik hakları da modern anayasalarda yer almış ve güvence altına alınmıştır. Ülkemizde devletin kurup çalıştırdığı yardımcı bir sosyal güvenlik sistemi de bireysel emeklilik uygulamasıdır.²⁵⁹

Bu sistemin özelliği, isteğe bağlı olması, yaşlılığında, çalışana ek bir gelir sağlamasıdır. Bu nedenle toplumsal yaşamımız bakımından böylesine önemli bir sistemin ayakta kalması, sisteme sağlanan vergi avantajları ile mümkün olmaktadır.

Bu adım, sistemden ek bir gelir sağlayan vatandaşların vergiden istisna tutulmasıyla refah düzeylerinin düşmesini engelleyerek çalışan ve çalışmayan arasındaki hayat standardı farkını mümkün olduğunca en aza indiren "sosyal devlet" anlayışına katkıda bulunacaktır.

5.2.DEVLET TAHVİLİ VE HAZİNE BONOSU FAİZ GELİRLERİNDE İSTİSNA

5.2.1.Devlet Tahvili Ve Hazine Bonosu Faiz Gelirlerinde İstisnanın Amacı

Devlete hazine bonosu ve devlet tahvili olarak borç veren bireylerin üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Böylece bu istisna hazinenin daha kolay ve daha az maliyetle borçlanması kamu finansman açıklarının kapatılması bakımından olumlu sonuçlar vereceği düşünülerek getirilmiştir.²⁶⁰

²⁵⁹ Selahattin Tuncer, "Bireysel Emeklilik Sistemi Yürürlüğe Giriyor", *Yaklaşım*, Yıl 9,Sayı 106, Ekim 2001, s.13

²⁶⁰ Mehmet Korkusuz, "Hazine Bonosu Ve Devlet Tahvillerinden Sağladığı Faiz Gelirleri İle Bunların Alım satımından Sağlanan Kazançların Gelir Vergisinden İstisna Edilmesinin Muhtemel Sonuçlar", *Yaklaşım*, Sayı 107, Yıl 9 , Kasım 2001, s.101

5.2.2.Devlet Tahvili Ve Hazine Bonosu Faiz Gelirlerinde İstisnanın Günümüz Durumu

G.V.K.'da devlet tahvili ve hazine bonosu faiz gelirleri menkul sermaye iradı olarak sayılmıştır. (G.V.K.Md.75/5)

Gelir vergisi kanunu'na 4710 sayılı kanunla eklenen geçici 59. madde hükmü ile 26.7.2001-31.12.2002 tarihleri²⁶¹ arasında ihraç edilen devlet tahvilleri ve hazine bonolarının faiz gelirleri ile elden çıkarılmalarından doğan diğer kazançlarının yıllık toplamının 2004 yılında 121.794.000 milyar lirası gelir vergisinden istisna edilmiştir

4710 sayılı bu kanunla²⁶² devletçe iç borçlanmanın devam ettirilebilmesi için söz konusu bu kazançlar üzerindeki vergi yükü belirli limitler altında sıfırlanarak vergileme rejiminden geçici olarak vazgeçilmektedir. Maliye Bakanlığı'nın vermiş olduğu bir muktezada²⁶³; "...dış borçlanma programı çerçevesinde yabancı para cinsinden ihraç edilen devlet tahvillerinden," elde edilen faiz gelirlerinin de devlet tahvili ve hazine bonosuna getirilen vergi avantajından yararlanacağı belirtilmiştir.

Ancak 26.7.2001 tarihinden önce ihraç edilen devlet tahvilleri ve hazine bonolarından elde edilen gelirler ile repo gelirleri istisna kapsamında değildir.

Söz konusu istisna düzenlemesinden gerçek kişiler yararlanacak olup, ticari işletmeler ve kurumlar tarafından elde edilen gelirler için, istisna ticari kazancın tespitinde dikkate alınmamaktadır.Yine düzenlemeye göre, istisna tutarları her yıl yeniden değerlendirilme oranında artırılmak suretiyle hesaplanacaktır.

Ayrıca 243 seri 10 nolu gelir vergisi genel tebliğinin 4. bölümünde yer alan faiz gelirlerinin elde edilmesinde G.V.K. 86/ 1- c bölümünde yer alan 2004 yılı gelirleri için

²⁶¹ 4783 sayılı kanunla GVK.nın geçici 59. md'sinde yapılan bir değişiklikle 2003 yılında ihraç edilecek devlet tahvili ve hazine bonolarından sağlanacak anılan kazançlarında yararlandırılması sağlanmış ve istisnanın sona erme tarihi 31.12.2005 olarak değiştirilmiştir.

²⁶² 24.10.2001 Tarih ve 24563 Sayılı RG.'de Yayımlanmıştır.

²⁶³ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 11.12.2001 tarih ve B. 07.0.GEL.0.40./ 4034 - 560/66321 sayılı muktezası (Yaklaşım dergisi, Sayı 110, Şubat 2002, s.284-285

121.794.000.000 TL haddin dikkate alınacağı açıklanmıştır. Buna göre söz konusu faiz gelirlerinde istisna sınırı 2004 yılı için 121.794.000.000 TL olmaktadır.

5.2.3.Sosyal Devlet Açısından Devlet Tahvili Ve Hazine Bonosu Faiz Gelirlerinde İstisna

Gelir vergisinin en önemli özelliği olan vergi ödeme gücüne ulaşma tekniklerinin en iyi uygulanabildiği vergi olması hususu ²⁶⁴ hazine bonosu ve devlet tahvillerinden sağlanan faiz gelirleri ile bunların alım-satımından sağlanan kazançların bir kısmının gelir vergisinden istisna edilmesi ile ortadan kalkmaktadır. Vergilemenin sosyal bir işlevi açısından bakıldığında bu durumun en önemli sakıncası, vergi adaletini bozucu etki yapmasıdır.

Bu istisnayı maliye politikasının vergi yükünün adil olarak dağılımını sağlama amacıyla bağdaştırmak mümkün değildir. Nitekim, gerçek gelir üzerinden vergi alınması yerine istisna haddini aşan tutar üzerinden vergi alınması yoluna gidilmesi, vergi adaletini bozabilir.²⁶⁵

Çünkü istisna ile yatırıma gitmesi gereken fonların bu yolda kullanılmayarak borç verme şeklinde rant gelirlerinin teşvik edildiği yönünde eleştiriler söz konusudur. Bu da yüksek gelirli kişilerin vergi yükünün düşük tutulmasını ortaya çıkarmaktadır.

Gelirin beyan edilmesinde, beyan sınırının yüksek olması vergi erozyonuna yol açabileceği gibi, mükelleflerin çeşitli yollarla bu sınırın altında kalarak matrahi daraltmaları da vergi erozyonuna neden olabilmektedir. Örneğin tek kişinin elde etmesi sözkonusu olan gelirin birden fazla kişi tarafından elde edilmesi sağlanarak vergi erozyonuna neden olunabilecektir. Bu bakımdan, bankalarda ortak hesabı bulunan kişilerin hesap kartında oran belirtilmemişse, tahakkuk eden faizi yarı yarıya elde ettiklerinin kabul edilmesi ²⁶⁶ aile bireylerinin, hazine bonosu ve devlet tahvili hesapları

²⁶⁴ Sadık Kırbaş , "Türkiye'de Vergi Kaçağı Sorunu" *Mali Hukuk*, Yıl 1993, Ocak Şubat , Sayı 43, s.2

²⁶⁵ Yusuf Karakoç,*a.g.e.* , s. 81

²⁶⁶ Ekrem Sarısu,"220 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğine Göre Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi", *Yaklaşım Dergisi*, 1999, Sayı 74, s.153-202

için bu uygulamadan yararlanarak gelirlerini beyan dışında bırakmalarına neden olabilecektir. Hazine bonusu ve devlet tahvilleri üzerindeki vergi yükünün azaltılması, hazinenin daha kolay borçlanabilmesini sağlarken, bu gelişme, " kaynakların daha büyük bir bölümünün kamuya aktarılması sonucunu doğuracağı için reel sektörde sorunların daha da ağırlaşmasına neden olabilir."²⁶⁷

Görülmektedir ki, kamu yönetimleri vergilerle karşılayamadıkları harcamalar için kolayca borçlanmaya başvurabilmektedirler. Oysa tam tersine, kamu harcamaları sadece vergi gelirleri ile karşılanmalıdır. Çünkü hazine bonusu ile devlet tahvili faiz gelirinin ve alım satım kazançlarının gelir vergisinden istisna edilmesinin sağladığı kolayca borçlanabilme durumu, kamuya transfer edilen kaynakların yerinde ve verimli kullanılmıyor olması sebebiyle, zaten kıt olan ekonomi kaynakların rasyonel kullanılmasının önünde önemli bir engel olmaktadır. Ayrıca hazine bonusu- devlet tahvili ihracı yolu ile kamunun borçlanmasında diğer bir sorun ise, borç faizlerinin toplumun ancak bir bölümü tarafından elde ediliyor olmasına karşılık, ödenen bu faizler dolayısıyla katlanılan yükün toplumun vergi ödeyen fertleri bakımından paylaşılıyor olmasıdır. Bu durumda gelir dağılımını bozucu etki yaratmaktadır.

Gelir dağılımında adaletsizliğe yol açan bir uygulamanın ise sosyal devletin, " toplumca kabul edilebilir bir gelir paylaşımını ifade eden adil gelir dağılımının sağlanması, toplumda kişilerin elde ettikleri gelirler arasında çok büyük uçurumların olmamasını, kamu gelirlerini ve kamu harcamalarını kullanarak, servet ve gelirler arasındaki dengesizlikleri azaltmaya çalışması" gibi özellikleri ile bağdaşması beklenemez.

6.SOSYAL DEVLET AÇISINDAN SERBEST MESLEK KAZANÇLARINA İLİŞKİN İSTİSNALAR

6.1.TELİF KAZANÇLARI İSTİSNASI

²⁶⁷ Mehmet Korkusuz, a.g.e., s. 104

6.1.1. Telif Kazançları İstisnasının Amacı

Bu istisna, telif kazancı elde eden kişilerin sosyal ve ekonomik nedenlerle korunmasını içermekle birlikte, özellikle ülkemizde kültürel ve sanatsal faaliyetleri ve yaratıcılığı teşvik amacıyla getirilmiş olup bunların geliştirilmesini hedef almıştır.

Çünkü ülkede kültürel ve sanatsal yönden gelişmemiş olan bir toplum oluşmuşsa, bu alanda faaliyet gösterenlerin kazançlarının normal olmayacağı, sınırlı kalacağı açık bir gerçektir. Bir ülkenin ve sanatının gelişmesine katkıda bulunan kişilerin ekonomik ve mali yönden korunması bu katkıların devamı açısından gereklidir. Telif kazançlarına getirilen bu istisna hükmünün amacı da bunu sağlamaya yöneliktir.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan bu istisna hükmü vergi tekniği açısından değerlendirildiğinde de ekonomik ve sosyal amaçlı bir istisna olduğu anlaşılmaktadır. Modern devlet anlayışının gereği olarak vergi politikasından yararlanmak suretiyle kültür ve sanatın teşviki, vergilendirme tekniği ve vergi adaletine de uygun düşmektedir.²⁶⁸

Telif kazançlarının vergilendirilmesinin gelişimine bakacak olursak; Cumhuriyet Döneminde⁴ sanat ve serbest meslek erbabının kazancı üzerinden vergi alınmasını öngören ilk vergi kanunu 1914 tarihinde geçici bir kanunla yürürlüğe konulmuş olan 1330 sayılı Temettü Vergisi Kanunu'dur. Bu kanunda telif kazançlarının ne şekilde vergilendirileceği veya bu kazançların vergiden istisna edilip edilmeyeceği hususunda herhangi bir hüküm mevcut değildir. Kanunda eksiklik olan bu durumun giderilmesi için 1926 tarihinde yürürlüğe giren 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile fikir ve sanat eserlerinin değerlendirilmesiyle elde edilen gelirler vergiden istisna edilerek, eser sahiplerinin korunması ilk olarak gerçekleştirilmiştir. Ancak kanunun bu düzenlemesinden de yalnızca müellif ve mütercimlerin korunduğu, diğer fikir ve sanat erbabının korunmadığı açıkça anlaşılmaktadır.²⁶⁹

²⁶⁸ Muhittin Altuntaş, **Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat Ve Uygulama Açısından Analizi**, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1996, s.88

²⁶⁹ Osman Selim Kocahanoğlu, **Kültürün Ve Sanatın Vergilendirilmesi**, Türk Kütüphaneciler Derneği Bülteni, cilt XXIX, sayı.1, 1980, s.40-41

Bu nedenle Kazanç Vergisi Kanunu, teknik yönden daha modern ve ülke şartlarına uygun hale getirilmek amacıyla günümüze kadar kapsam ve istisna miktarı bakımından bir çok kez farklı kanunlarla değişikliklere uğramıştır.*

6.1.2. Telif Kazançları İstisnasının Günümüzdeki Durumu

Bilim, sanat ve kültür alanlarında yapılacak kalkınmaya yönelik gelişmeler göz önünde tutularak, bu alanlarda çalışanları teşvik amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesi ile telif kazançları için bir istisna öngörülmüştür.

İstisna hükmünün açıklanmasına geçmeden önce bu istisnaya ilişkin eser, telif ve telif hakları kavramlarına değinilmesi gerekmektedir.

Eserin tanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun 1. maddesinde yapılmıştır. Anılan maddeye göre eser; "sahibinin hususiyetini taşıyan ve aşağıdaki hükümler uyarınca ilim ve edebiyat musiki, güzel sanatlar veya sinema eseri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulüdür."

Türkçe'de telif sözcüğü, bilimsel ve edebi bir eserin yada aslın yaratılması anlamında kullanılmaktadır. Ayrıca, resim , müzik , sinema ve benzeri güzel sanatlar alanında eser yaratılması da bu sözcük ile ifade edilmektedir. Tercümelerde bu sözcük kapsamında bulunmaktadır.

Telif hakkı ise, kısaca kanun tarafından eser sahibine tanınan imtiyaz ve tasarruf hakkı olarak tanımlanabilir. Bu hak sayesinde ilgili eseri yaratan yada meydana getiren eser sahibi, telif hakkı üzerinde hukuki tasarrufta bulunabilir. Başka bir ifade ile telif hakkı, fikir ve sanat ürünü olarak yaratılan yada meydana getirilen eserlerden; sahibinin kullanma, yararlanma ve imtiyaz hakkına yöneliktir.

* Madde metninde değişiklik yapan kanunların numaraları sıra ile 5421, 193, 202, 2361, 2395, 2574, 2772, 3239 ve 4369'dur.

İstisnayı düzenleyen G.V.K.'nın 18. maddesindeki eserler* ve bu mahiyetteki kazançlar G.V.'den istisna edilerek tevkifat yoluyla vergilendirme yoluna gidilmiştir.Uygulama esasları da kanunla getirilen düzenleme çerçevesinde Maliye Bakanlığı'nca 221 ve 223 sayılı gelir vergisi genel tebliğleri ile yayınlanmıştır.²⁷⁰

Böylelikle bu kanun tüm serbest meslek kazançlarını kapsamamakta, esas itibariyle telif haklarının değerlendirilmesinden doğan kazançlarla, mucitlerin kazançları madde kapsamına girmektedir.

Madde metninden anlaşılacağı üzere istisna kapsamına girecek kişiler kesin olarak belirtilmiştir.Yine istisna uygulamasında madde metninde belirtilen işlerin devamlı veya arızı olarak yapılmasında bir önemi olmadığı açıklanmıştır.

Öte yandan sözlü veya yazılı bir hizmet sözleşmesine dayanılarak eser meydana getiren hizmetin erbabının elde ettiği gelir ücret sayılır. Hizmet erbabının bu istisnadan yararlanması da mümkün değildir.

6.1.3. Sosyal Devlet Açısından Telif Kazançlarında İstisna

Fikir ve sanat eseri meydana getirmek genel olarak yaratıcılığın bir sonucudur. İnsanlığın ortak kültür hazinesini oluşturan fikir ve sanat adamlarının ve eserlerinin evrensel niteliğe sahip olması nedeniyle teşvik edilmesi ve korunması zorunluluğu, bu konuda ulusal düzeyde çeşitli yasal düzenlemelerin yapılması gereğini doğurmuştur. Bu düzenlemelerin yapılması, fikir ve sanat eserleri ile onların yaratıcılarının korunması ve teşvikine yöneliktir. "Bir fikir ürününün eser sayılmasındaki önem, onun korunmasıyla

* " Müellif , mütercim , heykeltıraş , hattat , ressam , bestekar , bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir , hikaye , roman ,makale , bilimsel araştırma ve incelemeleri , bilgisayar yazılımı ,röportaj , karikatür , fotoğraf ,film ,video , bant , radyo ve televizyon senaryo ve oyun gibi eserlerini gazete , dergi , bilgisayar ve internet ortamı , radyo , televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap , CD , disket , resim , heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat"

²⁷⁰ M.B. 'nin 221 nolu G.V. Genel Tebliği 19.02.1999 tarihli ve 23616 sayılı resmi gazete ile M.B. 'nin 223 nolu G.V. Genel Tebliği 4.3.1999 tarihle 23629 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır.

sıkı sıkıya ilgilidir."²⁷¹ Bu korumanın amacı, toplumun kültürünü geliştiren, zenginleştiren ve ona katkıda bulunan eserlerin devamını sağlamak, teşvik etmektir.

Ülkemizin sosyal, kültürel ve bilimsel alanda yapmak zorunda olduğu atılımların vazgeçilmez bir gereği olarak kültür ve sanat alanında çalışanların veriminin artırılması, teşviki ve eserlerinin çoğaltılmasında, verginin önemli bir rolü olmaktadır. Bu rolle eser sahiplerinin elde ettikleri gelirin Cumhuriyet'in ilk yıllarından beri vergilendirilmesine bir ayrıcalık tanınmıştır.

Telif kazançlarına tanınan ayrıcalıkla eser sahiplerinin artan oranlı vergi tarifesinden kurtarılması ve böylelikle vergi yüklerinin hafifletilmesinin sağlanması kültür ve sanatın gelişmesi için önemli bir atılımdır.²⁷²

Bir ülkeyi tanımak için önce onun kültürünü bilmek gerekir. O ülkenin kültürü ise yaratılan eserlerle ve o eserlerin okunması, izlenmesi, gözlenmesi ve uygulanması suretiyle bilinebilir. Ülkemizdeki teknolojiyi ve kültürel eserleri dış ülkelere göndermek ve kültürümüzü evrenselleştirmekte bu konuyla bağlantılıdır. Bu durumun gerçekleşmesi, ülkemizin dışa açılması, kültür ve sanatımızın dışa tanıtılmasına ve bu faaliyetlerin devlet tarafından gereken önemin verilmesine bağlıdır.

İşte yabancı memleketlerde elde edilen hasılatında bu istisnadan yararlandırılmış olması, kültürel ve sanatsal faaliyetlerin ve bunların temsilcilerinin yurtdışında ve uluslararası alanda ün ve yer kazanmasını teşvik edici bir amaca yöneliktir.

Telif kazançlarına getirilen istisna, kültürel ve sanatsal faaliyetlerin teşvik edilmesi, özendirilmesi kadar, bu alanda faaliyet gösterenlerin ekonomik, mali ve sosyal yönden korunması gerekliliğinin neticesi olarak getirilmiştir. Bu ihtiyaç, sosyal devletin " iktisadi ve mali tedbirler alarak ferdin huzur ve refahını gerçekleştiren ve teminat altına alan" devlet anlayışıyla uyumaktadır.

²⁷¹ Ahmet Erol, "Telif Hakkı Kazançlarının Vergilendirilmesi II", *Yaklaşım*, Ocak 2003 , Yıl II, Sayı 121, s.73

²⁷² Muhittin Altuntaş , a.g.c., s.122

Kanun koyucu, bu anlayışa hizmet etmek amacıyla, emek ve sermaye gelirlerinin ayrılarak farklı bir vergilendirme düzenine bağlanması demek olan Ayırma Kuramı'nı ve sosyal amaçlı vergi muaflik ve istisnalarını kullanır. Telif kazançlarının düşük oranda vergilendirilmesi ve stopaj yapmak mecburiyetinde olmayan kişilerden sağlanan kazancın istisna edilmiş olması, eser yaratma faaliyetlerinin teşviki ve geliştirilmesi amacına yöneliktir.

Vergi sistemimizdeki bu, telif kazançlarının vergi dışı bırakılması durumu, kültürel - sanatsal faaliyetlerinin geliştirilmesi açısından önemli bir teşvik unsuru olmakla birlikte, vergi adaleti ve ödeme gücü gibi ilkelere de uygunluk taşımaktadır. Çünkü telif kazançları tamamen vergi dışı bırakılmamaktadır. Vergi adaletini sağlamak, vergilendirilmemiş kazanç bırakmamak ve vergi gelirini artırmak amacıyla nihai vergileme niteliğinde olan stopaja tabi tutulmuştur. Zaten telif kazançlarının tamamen vergi dışı bırakılması, vergi ilkelerine; özellikle vergi adaleti ve vergi ödeme gücü ilkesine ters düşerdi. Bu nedenle düşük oranda vergilendirilmesi yerinde bir uygulama olarak düşünülebilir. Çünkü eser yaratma, fikri çalışmanın bir sonucu olup, emek geliri niteliğindedir. Emek gelirine sermaye kazançlarına oranla bir ayrıcalık tanınması hemen tüm ülkelerin vergi sistemlerinde yer almakta ve bu, ayırma kuramının doğal bir sonucu olmaktadır.²⁷³

Çağımızda önem kazanan bilgi toplumu olma olgusu ile fikir ve sanat hayatının gelişmesi düşüncesi göz önünde bulundurulduğunda,²⁷⁴ telif kazançlarına uygulanan istisnanın kaçınılmazlığı ve sosyal devlet niteliğine uygunluğu ortaya çıkmaktadır.

6.2.Sergi Panayır İstisnası

6.2.1.Sergi Panayır İstisnasının Amacı

²⁷³ Muhittin Altuntaş, a.g.e., s.113

²⁷⁴ Yaşar Methibay, "Türkiye'de Telif Hakları Ve Vergilendirilmesi", Vergi Sorunları, Sayı 116. s.71

Sergi ve panayır istisnası ile yabancıların ülkemizde düzenlenecek sergi ve panayırlara gösterecekleri ilginin vergi istisnası yoluyla teşvik edilmesi amaçlanmıştır. Diğer bir deyişle, işletmelerin girişeceği faaliyetler yönünden vergiye ilişkin uygulamaların taşıdığı önem ve işlev dolayısıyla, sergi ve panayırlara katılım düzeyinin, bu gibi yerlerde elde edilen kazançlara istisna uygulanmak suretiyle artırılması yoluna gidilmiştir.²⁷⁵

62.2.Sergi Panayır İstisnasının Günümüzdeki Durumu

Sergi sözlük anlamı satışa sunulmak üzere alıcının görmesi, seçmesi için dizilmiş şeylerin tümü ve bu nesnelere serildiği yerdir.

Panayır ise belli zamanlarda kurulan , sergi niteliğini de taşıyan büyük pazarlardır. Büyük sergi ve panayırlar, bölgesel , ulusal yada uluslar arası özel (belli bir sanayi dalı, belli bir iktisadi kesim yada belli bir grup) ya da evrensel (tüm ülkelerin etkinliklerinin tümüne açık) olabilir.

GVK'nın 30'uncu maddesi ile dar mükellefiyete tabi kişilerin, hükümetin izni ile açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Maddenin 2'nci bendiyle de dar mükellefiyete tabi kişilerin bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetinde elde ettikleri kazançlarda gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna uygulamasında özellik arz eden en önemli husus, yalnızca ticari ve serbest meslek kazançlarının vergiden istisna olduğudur.

Ayrıca ticari kazancı elde eden kişilerin başkaca işyeri veya daimi temsilcilerinin bulunmaması zorunluluğu da gerekmektedir.

²⁷⁵ Şükrü Kızılot, a.g.e., s.446

6.2.3.Sosyal Devlet Açısından Sergi Panayır İstisnası

Dar mükellefiyet, tam mükellefiyete tabi olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesini amaçlayan mükellefiyet şeklidir.

Dar mükellefiyete tabi kişilerin, açılan sergi ve panayırarda elde ettikleri ticari ve serbest meslek kazançlarının gelir vergisinden istisna edilmesi anlamına gelen sergi panayır istisnası, devletin yurt dışında ve uluslararası alanda ün ve yer kazanmasını teşvik edici amaca yönelik, ekonomik fonksiyonlu bir istisnadır. Bu anlamda uygulamanın başka ülkelerle olan ilişkilerin geliştirilmesi ve ülke kalkınmasına etkisi öne çıkmaktadır.

Belirtmek gerekir ki, istisna kapsamındaki dar mükelleflerle faaliyetleri bakımından aynı durumda bulunan tam mükellefler, vergi dolayısıyla bir ayrılık yaratmamak ve bu suretle vergi adaletini zedelememek için istisnaya alınmamışlardır.

Dar mükellef sayılanların istisnası, vergi tekniği açısından da öngörülmüştür. Bu kişilerin vergi kapsamı dışında bırakılmaması halinde, vergi dairesinde mükellefiyet tesis ettirmeleri ve her ay beyanname vermeleri gerekir. Bu durum ise bir çok formalite ve kırtasiyeciliği gerektirmektedir.

Sonuç olarak devlet, dar mükelleflerin bireysel vergi ödeme güçleri ve gerçek vergi matrahlarını dikkate almaksızın genel olarak istisna edilmelerini sağlayarak bu yönde düzenlemeler yapmış ve tedbirler almıştır. Böylece ülkenin servetinin artırılarak, bilim ve teknolojinin, sanayi ve ticaretin gelişmesi ve genişlemesinin sağlanması hedeflenmektedir. Bu hedefin ise sosyal devletin; yatırım ve üretim artışı, hızlı ve sağlıklı kalkınma sürecinin sağlanması yada mevcut kaynakların en verimli şekilde kullanılması için önceliklerin belirlenmesi anlayışıyla örtüştüğü söylenebilir.

7. SOSYAL DEVLET AÇISINDAN DİĞER KAZANÇ VE İRATLARDA İSTİSNA

Ticari, zirai, mesleki kazançlar, ücretler, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları kapsamına girmeyen diğer gelirler bu kapsamda vergilendirilecektir.

193 sayılı gelir vergisi kanununda diğer kazanç ve iratlar, arizi kazançlar ve değer artış kazançları olarak iki başlıkta ele alınmaktadır. Kanunun 82. maddesi başlığında yer alan arizi kazançlar şunlardır.

1. Arizi olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar
2. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat
3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallikler
4. Arizi olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat
5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar
6. Dar mükellefiyete tabi olanların 45. maddede yazılı işleri arizi olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar bir takvim yılında 1-2-3-4 numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar yıllık toplamının on milyar liralık kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer kazançlar ve iratlarda istisnaların sosyal devlet açısından ilişkisinin nötr kaldığı düşüncesi ile tezimizde inceleme konusu yapılmamıştır.

8.TÜRKİYE'DEKİ G.V.K. İSTİSNA VE MUAFİYETLERİNİN SOSYAL DEVLET İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

8.1. Vergi Adaletinin Sağlanması Açısından Değerlendirilmesi

Vergi, her ne kadar devlet geliri olarak önemli fonksiyonunu elden bırakmamış ise de, hemen tüm vergi sistemleri sosyo – ekonomik sebeplerle belirlenmiş birtakım sebeplere uymak zorunda kalmıştır. Buna bağlı olarak , vergilerin tarihsel gelişimi boyunca gerek yasal düzenlemeler ve gerekse uygulama bakımından dikkate alınan en önemli vergi ilkelerinden biri de, vergilerin adil olmasını sağlamaktır. Vergide adalet, ilgili yasal düzenlemeler yapılırken, yasa koyucunun adalet düşüncelerine ve temel vergi ilkelerine göre oluşmakla birlikte, gerçekleştirilmesi öngörülen adaletin uygulama bakımından da sağlanması büyük önem taşır. Başka bir deyişle, adil olarak hazırlanmış olan vergi yasalarının, uygulama itibariyle de adalete ters düşmeyecek etkinlikte uygulanması gerekir.

Vergilemede adalet kavramı, zamana, mekana, ideolojilere ve kurumlara göre değişmektedir. Vergilemede adalet, tarihsel süreç içinde değişik şekillerde değerlendirilmiş, ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde sınırlarını çizme olanağı hala bulunamamıştır.²⁷⁶ Yine de, vergi adaletini, vergi yükünün bireyler arasında toplumdaki hakim anlayışa göre adil kabul edilen bir tarzda paylaşılması şeklinde tanımlayabiliriz.

Günümüz toplumlarındaki mevcut genel kaniya göre, vergi adaletine ulaşabilmek için yapılması gereken, “çok kazananın çok, az kazananın az” vergi alınması neticesinde bireyler arasındaki gelir ve servet dengesizliğinin mümkün mertebe giderilmesi düşüncesidir. Yani vergileme ile gelir ve servet eşitliğinin sağlanmasıdır. “Vergilemede adaletin sağlanabilmesi büyük ölçüde, eşit durumdakilerin eşit muameleyle tabi

²⁷⁶ Şerafettin Aksoy ,a.g.e. , s.246

tutulmalarına ve verginin ödeme gücü ile orantılı olmasına, gelir ve servetlerin belli bir düzen içinde yeniden dağılımının gerçekleştirilmesine bağlıdır.”²⁷⁷

Vergi adaleti ile sosyal yapı arasında sıkı bir ilişki mevcuttur. Toplumun kabul ettiği yada istediği bir gelir bölüşümü ile ilgili düzenlemeler vergi adaletinin de temelini oluşturur. “Buna göre en adil vergi sistemi, toplumda varolan düşünce birliğine göre en adaletli olarak kabul edilen reel gelir bölüşümünün ölçülerine uygun olanıdır”²⁷⁸

Bu noktada vergi adaleti kavramını sosyal devlet kavramı açısından yorumlamaya çalışırsak öncelikle, sosyal devletin, sosyal eşitsizliklerin düzeltilmesini amaçlayan ve bundan dolayı adil bir vergi sisteminin en önemli işlevinin yeniden dağıtım olduğunu ifade eden bir anlayışa sahip olduğu söylenebilir. Buna göre vergi adaleti, sosyal dengeyi, verginin mali güçle orantılı olması ilkesinin uygulanması yoluyla sağlar. Sosyal devlette, verginin yeniden dağıtım işlevinin gerçekleşebilmesi içinde, artan oranlı bir vergi yapısının varlığı kabul edilir. Anayasamızın 2. maddesince mali güce göre vergilendirme ilkesi, sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Bu ilkeye uyulmakla, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı sağlanır.

Vergileme de adalet ilkesine göre, vergilerin mükellefler arasında adil ölçülere göre dağılımı gerçekleştirilmelidir. Ancak vergilemede adalet duygusunu sarsabilecek şiddetli ve taraflı muamelelerden kaçınılması ve sermaye birikimine veya reel gelirin artmasına engel olunmaması gerekmektedir. Bu anlamda zengin ve fakirden aynı miktarda vergi alınmaması, bir insanı ancak yaşatabilecek gelirin vergi dışı bırakılması, iş ve sermaye gelirin vergilendirilmesinde farklı muamele yapılması vb. gibi esaslar vergi adaletine belli ölçülerde ulaşılmasını sağlayabilmektedir.²⁷⁹

Bu noktada karşımıza izlenen vergi politikasında indirim, muafiyet ve istisnalar, çıkmaktadır: Vergi politikası ile bir taraftan ekonomik, sosyal ve mali sorunlara çözüm bulunmasına çalışılırken, öteki taraftan özellikle vergiler açısından ortaya çıkacak yük

²⁷⁷ Fritz Neumark, “Gelişmiş Ülkelerde Maliye Politikasında Yeni Eğilimler”, Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferans Heyeti Yay., İst., 1970, s.21

²⁷⁸ Apdurrahman Akdoğan, *Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ank., 1980, A.İ.T.A. Yay., s.7

²⁷⁹ Akif Erginay, *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ank., 1995, s.35

dağılımının adalet ilkesinin gerekleri göz önünde tutularak yapılmasına çaba harcanmaktadır. Başka bir deyişle, verginin adaletli bir biçimde dağılımı yanında, ekonomik, sosyal ve mali sorunların etkin ve gereksinimlere uygun bir biçimde çözümlenmesi üzerinde durulmaktadır. Bu nedenle, bütün ülkelerde bir kısmı sosyal başka bir kısmı ekonomik nedenlerden kaynaklanan, bazen de ekonomik ve sosyal nedenler dışında bazı koruyucu yada özendirici vergi önlemlerine başvurulduğu görülmektedir.

Bireylerin ödeme güçlerinin saptanmasında, esas alınacak ölçülerin ne olacağını belirlemeyi amaçlayan sosyal içerikli indirimler, muafiyetler ve istisnaların hacmi, ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel gelişmişlik düzeyine göre büyümekte yada küçülmektedir. Söz konusu indirimler, muafiyet ve istisnalar iyi ve gerçeklere uygun bir biçimde düzenlenmiş olmaları halinde, vergi adaletini olumlu yönde etkilemektedir. Bu uygulamalar, sağlamış oldukları kazançlar ile yaşamını sürdürecektir olanakları bile zaman zaman elde edemeyen finansal güçleri yetersiz kimselerin yaşamlarını asgari düzeyde sürdürebilmeleri için gerekli olan kazançlarının vergi dışı bırakılması biçiminde yürütülmektedir. Modern vergi teorisinin dayandığı ilkelerin başında gelen ödeme gücü ilkesinin doğal bir sonucu olarak herkesin, ödeme gücü oranında vergi ödemesi gerekmektedir. Olanakları, ancak yaşamlarını sürdürmeye yetecek düzeyde bulunan kimselerin ödeme güçlerinin varlığından söz edilemez.

Bu nedenle söz konusu kimselerin vergi yükümlülüğünün dışında tutulmaları, aynı biçimde, belirli bir yaş düzeyinin üzerine bulunan mükelleflere, sosyal amaçlarla yapılan bazı (ölüm, hastalık, işsizlik, sakatlık, nafakalar) ödemelere vergi uygulanmaması, vergide adalet ilkesinin bir gereğidir.

Olayın bir başka yönü ekonomiktir. Ekonomik birtakım beklenti ve amaçlarla uygulanan bu istisnalar ile (döviz girdisi sağlamak, sermaye piyasasının yapısının güçlendirilmesi, yatırım ve istihdamın artırılması gibi) devlet, klasik yapısını terk ederek düzenleyici, gözetici ve destekleyici bir kişilik kazanmaktadır.

Özetle vergi adaletini ve aynı zamanda vergi verimliliğini etkileyen söz konusu indirimler, muafiyetler ve istisnaların çoğu, başlangıçta, mükelleflerin ödeme güçlerinin değerlendirilmesi, vergi yönetiminin kolaylaştırılması, kamu yararına yönelik uygulamaların özendirilmesi gibi amaçlarla uygulamaya getirilmişlerdir. Ancak daha sonraları, çeşitli çıkar gruplarının baskısı sonucunda birçok başka muafiyet ve istisnalar elde edilmiş, kısmen haklı sayılabilecek bu uygulamalar, zaman zaman indirim, muafiyet ve istisna kurumunun suistimaline neden olmuştur.

Dolayısıyla vergi adaletinin sağlanması ve korunması bakımından çok dikkatli olunmasını gerektiren muafiyet ve istisna uygulamaları, aşırı ve gereksiz boyutlara ulaştığı takdirde hem idare hem de mükellefler açısından olumsuz sonuçlarla karşılaşılmasına neden olabilir.

GVK'nda esnaf muaflığı hükümlerine yer verilmesinin başlıca nedeni esnaf durumundaki kimselerin elde ettikleri gelirin belli tutarlar altında kalması veya bu bireylerin vergi ödeme güçlerinin bulunmaması özellikle de vergi adaletine yaklaşmak amacı üzerinedir.

Vergi adaletinin sağlanması ve korunması bakımından, çok dikkatli olunmasını gerektiren esnaf muaflığı uygulamaları aşırı boyutlara ulaştığı zaman bazı olumsuz sonuçlara sebep olabilir.²⁸⁰

Keza uygulamada da bu tür olumsuz sonuçlarla karşılaşılmaktadır. Örneğin, M.B. lığının 20.12.1999 tarih ve 55981 sayılı özelgesinde, “mükelleflerin seyyar el arabasını sabit hale getirerek sandviç satışı faaliyetinde bulunması nedeniyle esnaf muaflığı ihlal edilmiş sayılmaz.” sonucu yer alırken bir başka M.B. lığının 10.10.2001 tarih ve 53726 sayılı özelgesinde “evlerde imal edilen ürünlerin , sabit bir mekanda (stand, peron vb.) satılması halinde dükkan açılmadan faaliyette bulunma şartı ihlal edilmiş olacağı”ndan, bu şekilde faaliyette bulunanların esnaf muaflığından faydalanmaları mümkün olmayacaktır, açıklaması kanaatimizce vergi kaynaklarında çelişki sorununu doğurmaktadır.

²⁸⁰ Apdurrahman Akdoğan , Kamu Maliyesi , 5.Baskı , 1996 , s.132

Diğer bir açıdan bakıldığında, günümüz Türkiye'sinde esnaf muaflığı, ekonomik ve sosyal yönden büyük bir önem göstermektedir. Bugün işsizlik dolayısıyla insanlarımız, iş bulabileceği yerlere göç etmektedir. Bu göç şehirlerimizde bir yığın sosyal sorunların baş nedeni olmaktadır. Göçün hızını kesebilmenin en önemli çaresi ise, insanlarımıza buldukları yerde iş imkanı bulmaktır. Özellikle kırsal alanlarda, gelişmemiş yerlerde esnaf muaflığının çerçevesinin geniş tutulması, bu göçün ve işsizliğin önlenmesinde yararlı olacaktır. Bu bakımdan esnaf muaflığı koşulları arasından yıllık alım, satım ve hasılat tutarlarına ilişkin sınırlamanın kaldırılması olumlu bir gelişmedir. 215 sayılı GVK genel tebliğinde açıklandığı gibi, 4369 sayılı kanunla getirilen düzenlemelerin amacı, kayıt dışı ekonominin kontrol altına alınması ve belge düzeninin yerleştirilmesidir.

Özellikle küçük sanat işlerinde ve ev sanatlarında esnafın yapacağı alımlar önemsiz olup, belge düzenini bozacak ölçüde değildir, bu nedenle özellikle küçük sanat işlerinde esnaf muaflığı koşullarını daha geniş tutmak gerekir.

Türk vergi sistemi esas itibariyle beyan esasına dayanmakla birlikte, beyan esasının istisnasını teşkil eden muafiyetlere yer vermektedir. Beyan usulünün en önemli yararı yükümlüde vergi bilincinin oluşmasıdır. Belge düzeni yükümlüyü düzenli, hesaplı, rasyonel ve basiretli bir tacir gibi davranmaya yöneltmektedir. Nitekim, gelir vergisinde esnafıktan muaf olanlar hem defter tutma yükümlülüğü altında değildir, hem de sattıkları mal ve yaptıkları iş karşılığında belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. Bu tür işletmelerin sayısal çokluğu dikkate alındığında belge düzeninde ortaya çıkan aksaklığın hacmi konusunda gerekli fikir elde edilecektir. Gerçek usulde vergilendirilen yükümlülerle bu muafiyet hükümlerinden faydalanan gruplar arasındaki ticari ilişkilerde belge sisteminin çalışması menfaat zıtlığı değil, menfaat birliği yönünde gelişmiştir. Muafiyetten yararlanan bu gruplar belge almayarak gerçek yükümlülüğe geçiş sınırlarını aşmamaya özen göstermekte, hasılatlarını gizleme imkanı elde etmektedirler.²⁸¹

²⁸¹ Mustafa Özdil , Vergi Usul Kanununda Öngörülen Belge Düzeninin Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar , Türkiye Bankalar Birliği , Ankara 1992 , s.27

Buna bağılı olarak gelir vergisinde otokontrol esasının gerçekleştirilememesi sonucu ortaya çıkan vergi kayıpları oranında vergi adaletsizliğine de sebep olmaktadır. Kısacası muafiyet ve istisnaların vergilendirilmemesi, sosyal sebeplerle getirilmiş olmakla birlikte, vergi adaleti yönünden önemli sakıncaları bulunmaktadır.

8.2. Vergide Eşitlik İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Vergide eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilemenin yapılmasını öngörür. Vergide adaletin gerçekleştirilebilmesi bakımından önemli bir fonksiyonu bulunan bu ilke, vergi yükünün mükelleflerin, şahsi, ailevi, sosyal ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını gerekli kılmaktadır.²⁸²

Vergilemede eşitlik ilkesine göre, bireyler genel vergi yüküne, kendi ödeme güçlerine göre katılmalıdırlar. Diğer bir ifade ile, vergilemede eşitlik ilkesi, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini dikkate almak suretiyle vergilendirilmesidir. Bu ilkenin vergilemede adaleti sağlama açısından çok büyük bir önemi bulunmaktadır. Bu ilke, genel vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında mükelleflerin kişisel, ailevi, ekonomik durumlarına göre dengeli bir şekilde dağılmasını gerekli kılmaktadır. Burada bireylerin hangi ölçülerde vergi ödeyecekleri sorunu önem kazanmaktadır. Bu sorun, en az geçim düzeyi, indirim ve oran uygulamalarında farklılaştırma gibi daha objektif ölçülerin esas alınması gereğini ortaya çıkarmıştır. Kuşkusuz esas alınan ölçüler ne kadar etkin olurlarsa olsun, mutlak anlamda bir vergi eşitliğinin sağlanması beklenemez.²⁸³

Vergide eşitlik kavramı, yatay ve dikey eşitlik olmak üzere ikiye ayrılarak incelenebilir. Yatay eşitlik, aynı durumda ve aynı miktar gelir elde eden mükellefleri aynı vergiye tabi tutmak; dikey eşitlik de sosyal ve ekonomik durumları aynı olmayan mükelleflerin, birinin diğerinden farklı olarak vergi ödemesi şeklinde tanımlanmaktadır.

²⁸² Akif Erginay , a.g.e. , s.35

²⁸³ Apdurrahman Akdoğan , Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım , Ank. , 1980 , A.İ.T.A. Yay. , s.7

Yatay eşitlik konusunda çıkan aksaklıklar, genellikle vergi sisteminden mali amacın haricindeki amaçlar için yararlanılmasının bir sonucudur. Günümüzde gerek ekonomik, gerek sosyal ve politik nedenlerle yükümlülere, indirimler, muafiyetler ve istisnalar tanınmakta, böylece bir kısım vergi konuları ve vergi yükümlülere vergi dışında kalmaktadır.²⁸⁴

Teoride, mükelleflerin gerçek vergi ödeme güçlerinin belirlenmesi bakımından ödedikleri vergi sonucunda katlanacakları fedakarlıkların dikkate alınmasının yerinde olacağı ileri sürülmüştür.²⁸⁵ Uygulamada ise, fedakarlığın ölçülmesi ve değerlendirilmesi, refahın belirlenmesi ve değerlendirilmesinde ortaya çıkan zorluklar nedeniyle, vergide genellik ve adalet ilkelerine ters düşebilmektedir. Bu nedenle gerçek vergi ödeme gücüne ulaşılması daha objektif, uygulanması kolay ve mümkün olan ölçülerin ele alınmasını gerektirmiş, böylece yeni ölçüler olarak ta artan oranlılık en az geçim indirimi ve ayırma prensipleri gibi teknikler uygulanmaya başlanmıştır.²⁸⁶ Bu üç tekniğe muafiyet ve istisnalar da dahil edilebilmektedir.

Bir kimsenin maddi imkanları ancak varlığını devam ettirmeye yetecek kadar ise, o kimsenin ödemeye gücü yok demektir. Toplumdaki bireylerin yaşam ve varlıklarını devam ettirmeye yeten kısmın üstündeki maddi olanaklardan vergi alınması yani, yaşam ve varlıklarını devam ettirebilecek kadar olan kısmın vergi dışı bırakılması fikri genel kabul görmüş bir fikirdir.

Sonuç olarak, mükelleflerin yaşam düzeyleri ve ekonomik düzeylerinin farklı yapılarda olması, bir kısım vergi mükellefinin, ötekilerine kıyasla ek olanaklar elde etmelerini sağlamaktadır. Ayrıca, vergi mükelleflerinin vergi ödemesi yaptıkları ülkede, yönetimin demokratik yada totaliter olması, ülkenin savaş veya barış döneminde bulunması, mükelleflerin vergi kanunlarına duydukları saygı, mali yönetim etkinliği, uygulanan oranların yapıları, parlamentonun oluşum biçimi, vergi kanunlarının alanı, vergi ve ceza

²⁸⁴ Mehmet Akbay , **Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları** , Maliye H.U.D.Yay. , No: 3 , Ank. , 1995 , s.13

²⁸⁵ Apdurrahman Akdoğan , **a.g.e.** , 1996 , s.164

²⁸⁶ Şerafettin Aksoy , **a.g.e.** , s.239-240

uygulamalarının alanı, vergi kaybı , vergi yargısının etkinliği ve benzeri faktörler vergi eşitliğinin olumlu yada olumsuz yönde etkilenmesine neden olmaktadır.²⁸⁷

Ücretlerde vergi indirimine konu harcamalar sadece gıda, eğitim, sağlık, giyim ve kira harcamaları ile sınırlı kalmamalıdır. Maliye Bakanlığı kanunun kendine verdiği yetkiyi kullanarak harcama türlerini kesinlikle çoğaltmalıdır. Bu uygulama alışverişlerde belge düzenlemesinin sağlanmasında doğrudan etkilidir. Hepimizin bildiği gibi ülkemizde belge düzeni, hesap ve işlemlerin kayıt altına alınması, ödemelerin bankalar vasıtası ile yapılması konusunda her ne kadar ilerleme sağlansa da, istenen seviyelere gelinememiştir. Ücretlilerde vergi indirimi ve emeklilerde de vergi iadesi uygulamasına devam edilmesi uygulamada belge düzeninin sağlanmasında doğrudan etkili olmaktadır. Bu nedenle bu uygulamalara devam edilmesi gerekmektedir.

Mal ve hizmet gruplarının genişletilmesine mali kaygılarla itiraz edilmemelidir. Bu genişletme mali açıdan ek bir yük getirmeden de sağlanabilir. Yapılan harcamaların tamamı değil de, belli bir oranı mesela % 25' i vergi indirimde kabul edilse, diğer taraftan da mal ve hizmet grupları genişletilse ve matrah yine üst sınır olarak belirlense bu düzenleme de mali açıdan eskiye oranla ciddi bir yük getirmeyecektir. Diğer taraftan ise belge düzeninin yerleşmesine doğrudan katkı sağlayacaktır. Harcama türleri genişletilmediği durumlarda belge düzeninin olmadığı ve ödemelerin nakit olarak yapıldığı bir piyasada her zaman belgesiz mal alımına yönelik pazarlıklar yapılacaktır.

Vergi indirimlerinin üçer aylık dönemler itibari ile yaptırılması alışverişlerde belge düzeninin sağlanması bakımından daha yerinde olacaktır. Eski uygulamalar göstermektedir ki, ücretliler daha çok yılın son aylarında ve ilk aylarında alışverişlerde belge alma gayreti içine girmektedirler. Bunun nedeni de özel gider indiriminin yıllık bazda yapılması ve mükelleflerin gündemlerine bu tarihte gelmesidir. Oysaki harcamaya dayalı indirim üç ayda bir ücretlilerin gündemine gelse belge alma konusundaki duyarlılıkta daha çok olacaktır.²⁸⁸

²⁸⁷ A.Akdoğan , a.g.e. , s.12-15

²⁸⁸ Bekir Bayraktar , “Ücretlilerde Vergi İndirimi Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 262, 2003, s.14

Bir diğer sorun; profesyonel sporculara transfer ücreti olarak yapılan ödemeler 4842 sayılı kanun ile 193 sayılı gelir vergisi kanununun geçici 64.maddesinde 31.12.2007 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır. Bu ücretler üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır. Bu da transfer ücreti net olarak belirlendiği için klüp tarafından karşılanmaktadır.

Yeni düzenleme ile uygulamaya konulan istisna transfer ücretleri ile sınırlı olmayıp sporculara yapılan ücret ödemelerinin tamamını içermektedir. Anılan kanun maddesinin gerekçesinde, “sporculara yapılan ücret ödemeleri %15 oranında nihai olarak vergilendirilmektedir.”ifadesinden başka bir açıklama yer almamaktadır.

Öte yandan amatör sporcular hukuken bir transfer ücreti almadıklarından, bunların transfer ücretlerinin vergilendirilmesi yönünden bir sorun yoktur. Ancak gelir vergisi yasasının 23- 15. maddesi istisna hükmünün uygulanmasına göre amatör sporcunun milli müsabakaya katıldığıının her yıl belgelendirilmesi ve ödenen ücretin de asgari ücretin iki katını aşmaması gerekmekte, söz konusu ücretlerin yürürlükteki asgari ücretin iki katını aşması halinde de tamamının vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Bu iki istisna hükmü arasındaki çelişkiyi açık bir şekilde ortaya koymaktadır.

Anayasamızın 73’ üncü maddesine göre; herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı , maliye politikasının sosyal amacıdır, denilmektedir. Öyleyse asgari ücret alan birinin dahi gelir vergisi ödediği bu ülkede milyarlarca transfer ücreti elde eden bir sporcunun ödeme gücünün olmadığından söz edilemez.

Profesyonel sporculara uygulanan söz konusu istisnanın ekonomik ve sosyal açıdan görünür bir gerekçesi de bulunmamaktadır. Verginin geliri yeniden dağıtma işlevi göz önüne alındığında, ulusal gelir yeniden üst gelir grubunda yer alan sporcular lehine dağıtılmış olmaktadır. Gelir dağılımı eşitsizliği yeni düzenleme ile daha da artmaktadır. Bu nedenle profesyonel sporculara tanınan bu vergi istisnasının kaldırılması gerekmektedir. Asıl olan amatör sporculara tanınan vergi istisnasıdır.

Sorun kapsamına, konut olarak kullanılan apartmanlarda çalıştırılan kapıcı ve kalorifercilere öden ücretler gelir vergisinden istisna iken , ticaret mahalli olan yerlerde kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanların ücretleri gelir vergisi kesintisine tabidir. Söz konusu istisna hükmü kapıcılık hizmeti gören kimseleri hizmet alanları bakımından ayırma tabi tutmuştur. Bu uygulama haklı bir gerekçeye tabi olmaksızın yatay eşitlik ilkesi dolayısıyla vergide adalet olgusunu zedelemektedir.

Bir soruna daha değinecek olursak ; gelir vergisi yasasınının 23. maddesinin 12 numaralı bendi ile 2089 sayılı çırak, kalfa ve ustalık kanunu hükümlerine tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu hükme göre, çırakların ücretlerinin gelir vergisinden istisna olması için kendilerinin 2089 sayılı kanun hükümlerine tabi çırak olmaları ve ücretlerinin de asgari ücreti aşmaması gerekir.

Hükümde atıf yapılan 2089 sayılı yasa çıraklık, kalfalık ve ustalık kurumlarını sistematize ederken, örgün öğretim kurumlarında yapılan mesleki eğitim alanları düzenleme dışında kalmıştır. Mesleki eğitimin örgün eğitim kurumlarını kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi 3308 sayılı yasa ile yapılmıştır. Bu yasanın yürürlüğe girmesi ile 2089 sayılı yasa yürürlükten kalkmıştır. 3308 sayılı mesleki eğitim yasası özel yasadır. Bu özel yasada aday çırak , çırak ve öğrencilere ödenecek ücretlerin her türlü vergiden istisna olduğuna dair özel hüküm bulunmaktadır.

Buna göre, yukarıda belirttiğimiz gelir vergisi yasasınının çıraklara ödenen ücretlere ilişkin 23/ 12. madde hükmü değil, özel yasada yer alan özel hükmün uygulanması gerekmektedir. Çünkü GVK da yer alan hüküm, 2361 sayılı yasa 24.12.1980 tarihli olup 1.1.1981 den itibaren yürürlüğe girmesine karşın, 3308 sayılı yasa 5.6.1986 tarihlidir ve 19.6.1986 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Yani 3308 sayılı yasa sonraki tarihlidir. Bu açıdan da 3308 sayılı yasa hükmünün uygulanması gerekir.

Diğer taraftan 3308 sayılı yasa kapsamında öğrencilerin işletmelerde yaptıkları çalışmalara karşılık ödenecek ücretin tutarı ne olursa olsun vergiden istisna olacaktır. GVK.'da ise md. 23/ 12 de asgari ücreti olarak belirlenen sınır konulmuştur. Ancak

asgari ücretin asgari gereksinimleri karşılamaktan kaldığı zamanlarda verimli çırak ve öğrencilere asgari ücretin üzerinde ücret yapılabileceğinin de kabul edilmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Sonuç olarak gelir vergisi yasasının 23/ 12 md.si vergi hukuku açısından yürürlük kazanabilmesi için hükmün değiştirilmesi ve istisna kapsamının asgari ücretle sınırlandırılmaması gerekir.

Son olarak yurtdışından döviz olarak ödenen ücretlere sağlanan GV istisnası düzenlemesiyle ilgili idari görüş ve açıklamalar, vergileme ve kanun tekniğine aykırı özellikler taşımakla birlikte, birbiriyle de çelişmektedir. Bu durum tamamen yasal düzenlemenin yetersizliğinden ve bu düzenleme de yeterli ve gerekli tanımların yapılmamasından kaynaklanmaktadır. Düzenlemede ücret gelirini ödeyenler ve elde edenler bakımından yeterli tanımlama yapılmamış ve farklı şekillerde yorumlanmaya açık ifadelerle “dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler”in gelir vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

İdari görüş ve açıklamalarda ise; ücret ödemesi yapan dar mükellef kurumun Türkiye’de herhangi bir şekilde ticari faaliyetinin (hatta faaliyetinin) bulunmaması gerektiği vb. şeklinde, kanun metninde bulunmayan ifadeler kullanılarak kanun metni ile çeliştiğini kendi içinde de tutarlı olmadığını ortaya koymaktadır. Yani “dar mükellef kurum” olmak ve Türkiye’de herhangi bir faaliyette bulunmamak ve dolayısıyla kazanç elde etmemek birbiriyle çelişen iki kavramdır.

Diğer yandan beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde , kazanç vergileri ile ilgili olarak kazandığını beyan edenlere istisna sağlanması vergilemede yatay ve dikey adaletin sağlanması bakımından toplumun adalet duygularını ve vergi bilincini zayıflattığı gibi gelir dağılımını da olumsuz yönde etkilemiştir. Belirtilen nedenlerle gelir vergisi kanunu 23/ 14 üncü maddesinde yer alan düzenlemenin yürürlükten

kaldırılması vergi sisteminde sağlam kaynaklara ihtiyaç duyan ülkemizin kamu finansmanı içinde önemli bir kaynak yaratacaktır.²⁸⁹

Türkiye'de kaynak sıkıntısı gerekçesi ile sakatlık indirimi, ücretlerde vergi indirimi ve yatırım indirimi gibi bir kısım kişilere yapılan veya yaşam standardıyla karşılaştırıldığı vakit çok komik durumda kalan indirimler dışında indirim uygulaması bulunmamaktadır. Kaldı ki asgari ücretten dahi vergi alınmaktadır.

Kısa vadeli gerekçelerle yapılan bu uygulamanın da etkisi ile gelir dağılımındaki dengesizliğin en çok olduğu ülkelerden biriyiz. En kısa zamanda , insanlara asgari yaşam seviyesini tutturabilecekleri indirimleri yapabilecek hale gelmeliyiz.

8.3.Sosyal Adalet İlkesi Açısından Değerlendirilmesi

Sosyal adaletin gerçekleştirilmesinde bir sosyal politika aracı olarak vergiler önemlidir. Çağdaş devletlerin sosyal amaçlı vergileme ilkelerine dayalı olarak kabul ettikleri vergilendirme teknikleri, gelir dağılımında eşitsizlikleri törpüleyici yönde etkide bulunmaktadır.

Sosyal devletin vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmesinde temel amaç, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme düşüncesidir. Serbest rekabete dayanan piyasa ekonomisinde çok çeşitli nedenlerle (ekonomik bakımdan üstün durum, tekelleşme, piyasa oyunları vb.) başarılı bir gelir ve servet dağılımı gerçekleşmemekte, kişiler arasında fırsat ve olanak eşitsizlikleri meydana gelmektedir. Sosyal devlet vergiyi ekonomik bakımdan tarafsız bir mali araç olarak ele almamakta, tersine, bu aracı sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıf ve gruplar arasındaki gerginlikleri azaltmak amacı ile kullanmaktadır.

Gelirin ve servetin daha adaletli yeniden dağılımını gerçekleştirebilmesi için mali güce göre vergilendirmeye yönelik tedbirleri daha uygun biçimde kullanmak gerekir.²⁹⁰

²⁸⁹ Azmi Demirci , Yurtdışından Döviz Olarak Ödenen Ücretlere Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası, Vergi Dünyası Dergisi , Sayı 243 , 2001 , s.58- 60

Vergilemede ödeme gücü kuramı, vergilerin mali ve ekonomik güce göre alınmasını amaçlayan bir görüştür. Bu ilkeye göre vergi yükü, vergi mükellefinin ödeme kapasitesine uygun olarak dağıtılmalıdır.

Günümüzde vergi yükünün dağılımında daha çok ödeme gücü ilkesinden yararlanılmaktadır. Aynı ödeme gücüne sahip olanların aynı miktarda vergi vermeleri, ödeme gücü yüksek olanların daha fazla vergi vermeleri şeklinde açıklanabilecek olan bu ilke vergi sistemlerinin kurulmasında genel kabul görmüştür.²⁹¹

Doğal olarak mükelleflerin gelir ve servet düzeyleri birbirlerinden farklıdır. Vergilendirme sırasında bu farklılığın dikkate alınması, herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi, vergi adaletinin temel direğidir. Bu nedenle ,vergi yükünün dağılımının adil ve mükellefleri güç durumda bırakmayacak şekilde yapılması gerekmektedir. Bunun için, yukarıda da değinildiği gibi, mali güce göre vergilendirilmeye yönelik tedbirleri daha yoğun bir şekilde kullanmak gerekir. Örneğin, gelir vergisi tarifesine daha belirli bir artan oranlılık kazandırılabilir; geliri belli bir düzeyin altında olanlara devlet yardımı yapılabilir ; lüks mallardan alınanlar dışında katma değer ve özel tüketim vergileri hafifletilebilir, zorunlu gereksinim maddeleri üzerinden alınanlar kaldırılabilir. Veraset ve intikal vergilerinin oranı yükseltilebilir. Sosyal amaçlı vergi muafık ve istisnalarının kapsamı genişletilebilir.²⁹² Ancak, dar gelirliiler yararına gelir ve servetin yeniden dağılımı sağlanmaya çalışılırken getirilen düzenlemelerin ekonomik etkileri göz önüne alınmalıdır.

Sosyal adalet bakımından göz önünde bulundurulması gereken bir husus, bir ülke sınırları içinde bulunan herkesin toplam vergi yüküne katlanmasını, ayırım yapmaksızın tüm toplum fertlerinin vergi ödemesi gerektiğini öngören, genellik ilkesidir. Herkesin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerektiğini belirten genellik ilkesi, günümüzde ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesi şeklinde ortaya konulmaktadır. Yasal düzenlemelerle vergi uygulamasının kapsam veya sınırlarında ayarlamalar söz konusu

²⁹⁰ Nami Çağan , a.g.e. , s.53-54

²⁹¹ Sabri Tekir , Vergi Teorisi , Güçbirliğı Yayıncılık , İzmir , 1987 , s.66

²⁹² Nami Çağan , a.g.e. , s.53-54

edilmek suretiyle sosyal, ekonomik, idari ve mali nedenlerle bazı kişiler yada vergi konuları vergi dışı bırakılabilmektedir.

Vazgeçilen vergi diyebileceğimiz bu uygulamalar, ülke kalkınmasına yönelik olarak yatırımları artırmak, döviz girdisi sağlamak veya sermaye piyasasını geliştirmek gibi ekonomik bazda olabileceği gibi, medeni durum, çalışma yetisi, eğitim ve kültür seviyesi gibi ölçütlerin dikkate alındığı sosyal; bürokratik işlemlerin artırılmaması ve işgücü verimliliğinin sağlanmasına önem verilerek yönetsel; vergi mükellefi olsun veya olmasın gelir elde etme iradesine sahip her bir kişinin aynı zamanda seçmen olması gerçeği ile siyasal açıdan yaşama geçirilmektedir. “Sosyal adalete yönelik ilkelerde, şahısların sosyal, ekonomik, şahsi ve ailevi durumları göz önünde bulundurulur. Bundan dolayı vergi uygulamalarında, politik ekonomik ve sosyal nedenlere bağlı olarak bazı vergi mükellef veya konular tamamen veya kısmen vergi dışında tutulmaktadır.”²⁹³

Sonuç olarak, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermek için devlet, vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale ederken sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıflar arasındaki adaletsizlikleri gidermek içinde, vergiyi bir araç olarak kullanmaktadır. Devletin bu amaca ulaşabilmesi ise, ödeme gücüne göre vergilendirmeye yönelik tedbirlerin kullanımına bağlı olmaktadır.

4697 sayılı kanunla gelir vergisi kanununun 75 inci maddesinin 2 fıkrasına eklenen ve 7 Ekim 2001 tarihinde yürürlüğe giren 15 numaralı bent hükmüyle ; bireysel emeklilik şirketlerinden elde edilen gelirler “ menkul sermaye iradı” olarak tanımlandığı gibi, daha önceki yasal düzenlemelerde “ücret” olarak kabul edilen özel sigorta şirketleri ile tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarından elde edilen gelirlerde bireysel emeklilik şirketlerinden elde edilen gelirler gibi “menkul sermaye iradı” olarak tanımlanmıştır.

Yapılan düzenlemeden görüleceği üzere, 30 12 2002 tarihinden itibaren geçerli olmak kaydıyla GVK nun 75/15 maddesinde menkul sermaye iradı olarak tanımlanan ve tüzel-

²⁹³ A.Akdoğan , a.g.e. , s.90

kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ;

-10 yıl süre ile prim, aidat ve katkı payı ödemediği ayrılanlara yapılan ödemelerden %15

-10 yıl süre ile katkı payı ödemiş olmakla birlikte, bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan 10 yıl süre ile prim veya aidat ödeyenlere ve vefat ,maluliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerden %10

-bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat , maluliyet ve tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerden ise % 5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

Bu maddede tanımlanan menkul sermaye iradının üç alt bent halinde farklılaştırılmasının ana sebebi, katılımcıların sistemde daha uzun süreyle kalmalarını teşvik etmek bakımından vergi tevkifat oranlarının da farklılaştırılmasına olanak sağlamaktır.

Ancak 4697 sayılı kanunla gelir vergisi kanununda yapılan değişikliklerle,

- bireysel emeklilik sisteminden elde edilen gelirlerle birlikte, 7.10.2001 tarihinden sonra faaliyete başlamış olan emekli ve yardım sandıklarının iştirakçilerine yapılan ödemeler ve yine 7.10.2001 tarihinden sonra akdedilen şahıs sigorta poliçeleri nedeniyle yapılan ödemeler menkul sermaye iradı olarak tanımlanarak gelir vergisine muaf kılınmışken ,
- 7.10.2001 tarihinden önce yapılan ödemeler ise gelir vergisi kanununun değişiklikten önceki hükümlerine göre “ücret ” geliri sayılmış ve bu ödemelerin ücretlerin tabi olduğu esaslarına göre vergilendirilmesi uygulamasına devam edilmesi sağlanmıştır.

Bu açıklamalar ışığı altında gelir vergisi sistemimizde yapılan değişiklikler 7.10.2001 tarihi esas alınarak emekli ve yardım sandıkları ile özel sigorta şirketlerinden elde edilen gelirlerin mahiyeti bakımından ikili bir yapı olduğunu göstermektedir. Bu yapı

içerisinde, aynı kaynaktan doğduğu halde farklı biçimlerde tanımlanan her iki gelir unsurları oran, istisna ve vergilendirme koşulları itibari ile farklı vergileme rejimine tabi bulunmaktadır.

Burada önem arz eden nokta, uygulama sürecinde sorun olarak belirginleşen hususların zamanında ve yeni sorunlara yer açmadan giderilmesinde gerekli duyarlılığın gösterilmesidir.²⁹⁴

Gelir vergisi kanununun 25/3 maddesinde sayılan ödeme türleri içerisinde tüzel kişiliği haiz olan emekli sandıklarınca kendilerine iade olunan mevduat ve on yıl süreyle prim veya aidat ödenmiş olmak kaydıyla Türkiye'de yerleşik ve merkezi Türkiye'de bulunan sigorta şirketleri ve yardım sandıkları tarafından iade olunan mevduatın düzenlenmiş olmasını da anlamak mümkün değildir. Bu ödemeler sigortalının ilgili kurum veya kuruluşa yaptığı prim veya aidat ödemelerinin kendisine iade edilmesinden ibarettir.

Bunu gelir olarak kabul etmek ve vergilemek olanaksızdır. Zira bu ödemeler, kişinin ödeme gücünü artıran bir ekonomik değer değildir, kendine ait varlıktır. Diğer bir deyişle, kendi servetidir. Sigortalıya mevduatının iade edilmesi halinde sigortalının gelir elde ettiğini kabul etmek mümkün değildir. Sigortalı kendi parasını geri almaktadır. Aksi bir düşünüş tarzında, emekli kurum veya kuruluşuna önceden yapılan prim yada aidat ödemesi nedeniyle de emekli kurum veya kuruluşunun gelir elde ettiğini kabul etmek gerekir.

Böyle bir yaklaşımın gerek ekonomik gerekse hukuki yönden açıklanması oldukça güçtür. Bu nedenle sigortalıya iade edilen mevduatın gelir olarak kabul edilmesi sonra da istisna kapsamına alınmasının doğru bir yaklaşım olduğu kanısında değiliz. Yasa metninde varolan bu durum söz konusu tebliğinde de yenilenmiştir. Yukarıda

²⁹⁴ Azmi Demirci , “Bireysel Emeklilik Sisteminden Ve Özel Şahıs Sigortaları ile Emekli ve Yardım Sandıklarından Sağlanan Gelirlerin Vergilendirilmesi” , **Vergi Dünyası** , Sayı 259 , s.11-12

bahsedilen gerçeklerle “iade olunan mevduat” ibaresinin yasa maddesi ve tebliği metninden çıkarılması uygun olacaktır.

8.4.Sanatsal Ve Bilimsel Teşvikler Açısından Değerlendirilmesi

Özel eğitim kurumlarına değinmemizdeki amaç, bu kurumlara bağlı olarak yada bağlı olmaksızın soru hazırlamak suretiyle hizmet veren öğretmenlere kurumlar tarafından yapılan ödemelerin vergilendirilmesinin TVS açısından tartışılmasıdır. Çünkü öğretmenlere özel eğitim kurumları tarafından yapılan ödemeler günümüzde çok büyük rakamlara ulaşmaktadır.

Özel eğitim kurumlarında görev yapan öğretmenler, 625 sayılı özel eğitim kurumları kanunu hükümlerine göre (görev yapacakları özel okullar ve / veya dershanelerle) hizmet sözleşmesi düzenlerler. Uygulamada bunun bir tek istisnası vardır. Hizmet verdiği özel eğitim kurumuna bağlı olmaksızın soru hazırlayan öğretmenler hizmet sözleşmesi düzenlememektedir. Bu nedenle hizmet veren bir öğretmene, bu kurumca yapılacak ödeme, serbest meslek ödemesi olarak kabul edilmekte ve gelir vergisi kanununun 18. madde hükmünce vergiden istisna edilmektedir. Mezkur kanunun 94. maddesinin 2- b bendi hükmünce % 10 tevkifat yapılmaktadır.

Bu uygulamanın dayanağı olarak ise Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 1 Eylül 1988 tarihinde özel dershaneler birliği derneğine vermiş olduğu 53941 sayılı mukteza gösterilmektedir. Muktezaya göre, herhangi bir özel eğitim kurumunda kadrolu olarak çalışan bir öğretmen sözleşmesine test sorusu hazırlayacağına dair bir hüküm koymamışsa (soruları hazırlaması karşılığında) kendisine yapılacak ödeme gelir vergisinden istisna edilecektir.

Çünkü muktezaya göre, bu ödemeler ücret ödemesi değil, serbest meslek ödemesidir. GVK'nın 18. maddesi uyarınca telif kazancı olarak kabul edilmekte ve tevkifatla yetinilmektedir. Yine aynı muktezaya göre öğretmen sözleşmesine soru hazırlayacağına dair bir hüküm koymuşsa kendisine yapılan ödeme ancak bu durumda ücret ödemesi

olarak kabul edilecek ve GVK' nın 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilecektir.

Dolayısıyla mukteza, elde edilen gelirin GVK.' nun 2. maddesinde yer alan gelir unsurlarından hangisine gireceği konusunda sözleşmenin yapılış şeklini yetkili kılmıştır. Söz konusu muktezaya göre öğretmenler, düzenleyecekleri hizmet sözleşmelerine soru hazırlamak ibaresini eklememek suretiyle elde edecekleri geliri GVK' nın 24. maddesinde sayılan gelir unsurlarından ücret geliri unsuruna dahil etmeyecekler ve böylece GVK' nın ücret gelirini düzenleyen maddeleri ile serbest meslek kazancını düzenleyen maddeleri arasındaki ayırıcı farklar hiç dikkate alınmamış olacaktır. Bu durum, kanuna aykırılık teşkil etmekle birlikte mükellefe de seçimlik bir hak doğuracaktır. Bu durum uygulamada muvazaaya sebep olacak bir durum arz etmektedir.

Sonuç olarak, bakanlığın özel dersaneler birliği derneğine vermiş olduğu 1.9.1988 ve 53941 sayılı mukteza, hizmet sözleşmesinin içeriğini belirlemek suretiyle mükellefe ödemenin türünü seçme fırsatı tanımaktadır. Ülkemizde milli gelirden aldığı pay büyük rakamlara ulaşmış olan özel okul ve dersanelere böyle bir fırsat verilmesi vergi idaresi açısından istenmeyen vergi kayıplarına sebep olacaktır. Muktezanın 1988 yılında verilmiş olduğu dikkate alınırca yaklaşık on beş yıllık bir zaman diliminde büyük rakamlara ulaşan vergi kayıplarının meydana gelmiş olacağı muhtemeldir. Dolayısıyla verilen bu muktezanın, Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerinin göz önünde bulundurularak değiştirilmesi yararlı olacaktır.²⁹⁵

²⁹⁵ Murat Derya Mutlu , “Özel Dersanelere Test Sorulan Hazırlayanlarla İlgili Bir Özet Ve Düşündürdükleri”, **Vergi Dünyası** , 2001

SONUÇ

Siyasal ve ekonomik güç olan devlet, sosyal ve siyasal düzenin disiplinini ve sürekliliğini sağlamak zorundadır. Bu gereği yerine getirirken de yönettiği toplumun gelirini artırmak, varolan toplumsal gruplara olabildiğince eşit olarak dağıtmak, dolayısıyla bu yolla sosyal huzuru temin ederek ekonomik etkinliğini siyasal etkinliğe dönüştürebilmelidir.

Bu noktada, verginin, mali ve ekonomik fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesinin taşıdığı önem ortaya çıkmaktadır. Vergilerin toplum üzerindeki dağılımının dengeli olmasının büyük bir önemi vardır. Buna bağlı olarak, günümüzde, izlenen vergi politikası ile bir taraftan ekonomik, mali ve sosyal sorunlara çözüm bulunmasına çalışılırken, diğer taraftan, özellikle vergiler açısından ortaya çıkacak yük dağılımının adalet ilkesinin gerekleri göz önünde tutularak yapılmasına çaba harcanmaktadır. Bu nedenle bütün ülkelerin vergi sistemlerinde sosyal veya ekonomik nedenlerle, bazen de bunların dışında kalan diğer sebeplerle bazı koruyucu vergi önlemlerine başvurulmaktadır.

Türk vergi sisteminde bu önlemlerin en belirgin uygulaması muafiyet, istisna ve indirimler şeklinde ortaya çıkmaktadır. Tez konumuzu oluşturan gelir vergisi kanununda yer alan muafiyetler genelde, geliri düşük seviyede bulunan şahısların vergi konusunda korunması amacı taşımaktadır. Bu muafiyetler iktisadi, mali ve siyasi sebeplerden ziyade, sosyal amaçlarla getirilmiş muafiyetlerdir. Söz konusu muafiyetlerin hemen tamamı (diplomat muafılığı hariç) düşük gelirli grupları vergi karşısında korumaya yönelik olup, bu grupların asgari hayat seviyelerini sağlamaya yönelik kazançlarını şahsi gelir vergisinin dışında bırakmak şartıyla, toplam vergi yüklerini azaltmayı amaçlamaktadır.

Bilindiği gibi, vergilemenin en belirgin amaçlarının başında kamu ihtiyaçlarından doğan giderlerin karşılanması gelmektedir. Ancak vergi adaleti ve dolayısıyla vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için kullanılan araçlardan birisi olan istisnalar, sosyal açıdan

önemli bir hususu ifade etmektedir: Gelir vergisi kanununda yer alan muafiyetler, genellikle ifade edildiği gibi himaye edilmeye muhtaç ve vergi ödeme gücü olmayan veya düşük olan ve genelde küçük çaplı işlerle iştigal eden şahısların sosyal ve ekonomik sebeplerle vergi karşısında korunması amacına yöneliktir. Ayrıca, söz konusu şahısların vergilendirilmesi ile önemli bir verim elde edilemeyeceği için, bu muafiyetlerin uygulanması sonucu vergi idaresinin işlemlerine büyük ölçüde kolaylık sağlamakta ve vergilemenin maliyeti de azalmaktadır.

Ancak hemen belirtmemiz gerekir ki, gelir kanununda yer alan bu istisna ve muafiyetlerin amacına ulaşabilmesi için, vergilendirme yetkisinin kullanılması sırasında hem anayasal hem de vergisel ilkeler olan mali güce göre vergilendirme, eşitlik, vergilemenin genel olması ve vergi yükünün adaletli – dengeli dağılımı ilkelerine titizlikle uyulmalıdır. Zira, bu ilkeler sosyal devleti gerçekleştirmenin vergisel kriterlerini ortaya koyan önemli kılavuzlardır.

Modern vergicilikte, verginin mali ve sosyo-ekonomik fonksiyonlarının gerçekleştirilebilmesinin taşıdığı önem yanında vergilerin toplum üzerindeki dağılımının dengeli olmasının da büyük önemi vardır. Bu amaçla, ekonomik, sosyal ve hukuki nedenlerle bir kısım vergi konuları yada mükelleflerin vergi dışı bırakılması veya vergi karşısında korumalara gidilmesi vergi ödeme gücüne ulaşmada etkili olabilmektedir.

Fakat uygulamada yer alan bu durum bazı mükelleflerin daha az vergi ödemelerine yol açıyor ise, vergi adaletini bozucu etkiye de sebep olabilmektedir. Bu nedenle vergilere tanınacak istisnalar ve muafiyetlerin verginin yapısına ve anayasal doğrultulara uygun olması gerekir.

Türk vergi sisteminde yer alan istisna, muafiyet, indirim ve düşük oran uygulamaları vergi kaybına sebep olmaktadır. Bu kaybın boyutları ise, siyasal iktidarların aldıkları kararlara göre belirlenmektedir. Dolayısıyla, kanun koyucunun bilerek bazı kesimleri vergi konusunun dışında tutması veya bazı konuları vergileme alanı dışına kaydırması suretiyle önemli bir vergi tutarından vazgeçildiği dikkate alınmalıdır.

Sonuç olarak, sosyal hizmetlere ve vergi ödeme gücüne ulaşabilmek açısından hizmet edilebildiği ölçüde vergi adaletine yararlı olan muafiyet ve istisna uygulamaları , siyasi ve diğer sebeplerle aşırı ölçüde genişletilerek uygulanması halinde, özellikle gelir vergisi açısından vergi ödeme gücü bulunan bir kısım mükellefiyetlerin vergi ödemesine veya az vergi ödemesine fırsat ve imkan sağlayacak şekilde olumsuz tesirler yapacaktır.

Öyleyse dikkat edilmesi gereken nokta, bu uygulamaların gelişigüzel olmamasıdır. Ayrıca genellik,eşitlik,adalet ilkelerine ters düşecek boyutta aşırı bir şekilde yaygınlaştırılmaması gerekeceğidir. Aksi takdirde önemli boyutlara varabilecek ölçüde vergi erozyonu meydana gelebilir.

Yukarıda açıklanan görüşler çerçevesinde gelir vergisi kanununda yer alan istisnaların ayıklanarak gerçekten yararlı olanlarının kullanılması, diğerlerinin ise bir kısmının kaldırılması(profesyonel sporcu istisnası gibi).sonucunda gelir vergisi kanununun daha sade ve fonksiyonel hale getirilmesinin daha etkin bir vergi sisteminin oluşmasına katkıda bulunacağını söyleyebiliriz.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akbay, Mehmet. **Vergi Reformlarının Ekonomik Temelleri ve Sonuçları**, Maliye H.U.D.Yay.İstanbul, 1993,

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara, A.İ.T.A. Yay., 1980

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**, 5.Baskı, Ankara,1996

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1991

Aldıkaçtı, Orhan. **Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve1961 Anayasası**, İstanbul, 4.Baskı, İ.Ü.H.F.Yay., 1982

Altuntaş, Muhittin. **Telif Kazançlarının Vergilendirilmesinin Mevzuat Ve Uygulama Açısından Analizi**, Maliye Ve Hukuk Yayınları Yayın No:5, Ankara, 1996,

Arslan, Mehmet. **Türkiye’de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Etkinliği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Malatya,1994

Atabay, İsmail. “**Türkiye Ekonomisinde Tarım Sektörü Ve Tarımsal Kazançların Vergilendirilmesi**”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir, 1995,

Atay,Şakir.**Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü**, 1.Basım, Ankara, Bilgi Yayınevi, 1983

Azrak,Ülkü.**SosyalDevlet Ve 1961 Türk Anayasası’nın Sistemi**,İÜHF.Mecmuası,C.27

Balı, Ali Şafak. **Çok Kültürlülük Ve Sosyal Adalet**, İstanbul, Cizgi Yayın, 1. Baskı, 1995

Bıyık Recep, Kıratlı Aydın. **Vergi Teşvikleri Ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, 2000,

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Yayınları, 1. Baskı, İstanbul, 1982

Centel, Tankut. **İş Hukuku**, Cilt : 1, Bireysel İş Hukuku, Beta Basın Yayın –Dağıtım A.Ş., 2. Baskı , İstanbul, 1994,

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi** , Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul , 1982,

Çubuk, Ali. **Sosyal Politika ve Sosyal Güvenlik Kurumları**, Ankara, 1982

Demirbulak, Selçuk. **Küçük Esnaf Ve Sanatkarın Vergilendirilmesi**, Dizgi Baskı, İstanbul, 1994,

Devrim, Fevzi. **Kamu Maliyesine Giriş**, Anadolu Matbaası, İzmir, 1987,

Eker, Aytaç. Kamil, Tüğen. **Kamu Maliyesine Giriş**, İzmir, Bilgehan Basımevi, 1987,

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 14. Baskı, 1995,

Gerek, Sevgi. **Türkiye’de Asgari Ücretler Ve Enflasyon, 1974-1999**, Anadolu Üniversitesi Yay.No:1094, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:148, 1999,

Gökdere, Ahmet. “Asgari Ücretin Türk Ekonomisine Etkileri”, **AÜHF. Yayını**, Tes-ar Yayınları No:23, Ankara, 1997,

Göze, Ayferi. **Liberal, Marksist, Faşist ve Sosyal Devlet Sistemleri**, Beta Basım Yay., 3. Baskı, 1995,

Göze,Ayferi. **Siyasal Düşünceler Ve Yönetimler**, Beta Yayıncılık, 6.Baskı, İstanbul, 1993

Guruşçu, Tufan. **“Türk Vergi Sisteminde Zirai Kazançların Vergilendirilmesi Ve Stopaj Usulü Uygulaması”**, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1992,

Güven, Sami. **Sosyal Politikanın Temelleri** , Bursa, Ezgi Yayın,1.Baskı, 1995,

İncekara, Ahmet. **Türkiye’de Teşvik Sistemi**, İTO Yayını, İstanbul, 1995,

Kapani, Münci. **Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler**, İstanbul, 1982,

Karakoç,Yusuf. **Sosyal Maliye**, Dokuz Eylül Hukuk Fak.Yayını, No:61, İzmir, 1995

Karaman,Doğan. **Yoksulluk Ve Ekonomik Eşitsizlikle Mücadelede Negatif Gelir Vergisi**, Yüksek Lisans Tezi, A.Ü.S.B.E., 1997,

Kıvanç,Cemil. **"Tarımın Vergilendirilmesinde Kooperatif İşletmeleri"**, Maliye Enstitüsü Konferansları, 24. Seri, Güryay Matbaası, İstanbul, 1978,

Koray, Meryem. **Sosyal Politika**, Bursa, Ezgi Kitapevi Yayın, 1.Baskı,2000,

Kutal,Metin. **Teorik Esasları Ve Tatbikatı Bakımından Asgari Ücret, İÜHF.Yayını**, İstanbul,1969,

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü , **Bir Reformun Anatomisi**, Ankara, 1998,
Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, 1987, Cilt 1,

Nadaroğlu Halil, **Kamu Maliyesi**, Turhan Yayın,1992,

Neumark, Fritz **“Gelişmiş Ülkelerde Maliye Politikasında Yeni Eğilimler”**,
Ekonomik ve Sosyal Etüdler Konferansı, 1992

Öncel,Mualla, N.Çağan,Vergi Teorisi, **Ankara Üniversitesi Yay**, No:494/12, 1992,

Özbalcı,Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş
Yayıncılık, 1998,

Özbudun, Ergun. **Türk Anayasa Hukuku**, 6.Baskı, Yetkin Yayın, Ankara, 2000,

Özer, İlhan. **Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sisteminin Analizi**, T.O.D.A.İ . Enstitü
Yayın, No: 163, Doğu Matbaası, Ankara, 1977,

Palamut,Mehmet “**Tarım Ve Vergileme (Sektörel, Yapısal , Vergisel Açılardan Bir
Yaklaşım)**” , Uludağ Üniversitesi Yay.No: 3-028-0076, Bursa, 1982,

Sarıca,Murat. **100 Soruda Siyasal Düşünceler Tarihi**, 5.Baskı, Gerçek Yay., İst., 1987

Soysal,Mümtaz.**100 Soruda Anayasanın Anlamı**, Gerçek Yayın, 6.Baskı,Ankara, 1986

Şenel Alaaddin, "Eşitlik Kavramı Ve Tarihsel Gelişmesi", Yavuz Abadan'a Armağan,
AÜ.SBE. Yayınları, Ankara, 1969,

Tanilli, Server. **Devlet ve Demokrasi** , 6.Baskı , Say Yayıncılık , 1987,

Tanilli, Server. **Anayasalar ve Siyasi Belgeler**, Cem Yayıncılık, İstanbul, 1979,

Tanör, Bülent., Yüzbaşıoğlu, Necmi. **Türk Anayasa Hukuku**, İstanbul, Y.K.Y.Yay.,
2.Baskı, 2001,

Tanör,Bülent. **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**,May Yayın,1.Baskı,İstanbul, 1978,

Tekir, Sabri. **Vergi Teorisi**, Güçbirliği Yayıncılık, İzmir, 1987,

Tunaya, Tarık Zafer. **Siyasi Müesseseler ve Anayasa Hukuku** , İstanbul, İ.Ü.H.F.Yay.,
3.Baskı,1975

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 1999,

Velidedeoğlu , H.Veldet. **Devirden Devire**, Bilgi Yayın, 1.Baskı, Ankara, 1976,

Yazgan, Turan. “Gelir Dağılımı Açısından Sosyal Güvenlik”,**İstanbul Üniv.Yay.**,
No.2116, İstanbul, 1976,

Yazgan, Turan. “İktisatçılar İçin Sosyal Güvenlik”, **Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı**, İstanbul, 1998,

Yılmaz, Kazım. **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Yayın
No:7,1998,

MAKALELER

Acar, Fatih "Vergi Hukukunda Eşitlik Kavramının Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Mayıs 2003, Sayı 176,

Akat, Mehmet "Teori Ve Uygulama Açısından 1961 Anayasası'nın 10. Maddesi", **İÜHF. Yayınları**, İstanbul, 1984

Akdoğan, Abdurrahman. "Gelir Vergisi Kanunu Açısından Gayrimenkul Sermaye İratları İstisnasının Kapsamı Ve Sonuçları", **G.Ü.İİBF. Dergisi**, Cilt 3, Sayı 1-2,

Akıllıoğlu, Tekin "Temel Hakların Gelişimi Üzerine Bazı Düşünceler", **A.Ü.S.B.E.D.**, Cilt XII., Sayı.1-2, 1989,

Bayraktar, Bekir. "4842 Sayılı Kanunla Getirilen Ücretlerde Vergi İndirimi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı 262, Haziran 2003,

Bellek, İhsan Bahri. "Sosyal Devlet ve Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemi'nin Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları**, Sayı 105, 1994,

Bulut, Nihat "Sosyal devletin Düşünsel Temelleri Ve Çağdaş Sosyal Devlet Anlayışı", **www.Google. Com**, (17.03.2004)

Çağan, Nami "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme" **AÜHF. Dergisi**, Cilt.37, Ankara, 1979,

Çiçek, Halit. "Vergilemede Genellik, Eşitlik, Adalet İlkesi Ve Türk Gelir Vergisi", **Maliye Yazıları Dergisi**, Sayı 67,

Demirci Azmi, "Bireysel Emeklilik Sisteminden Ve Özel Şahıs Sigortaları ile Emekli ve Yardım Sandıklarından Sağlanan Gelirlerin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı 259, Mart 2003

Demirci, Azmi. "Yurtdışından Döviz Olarak Ödenen Ücretlere Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası", **Vergi Dünyası**, Sayı 243, Kasım 2001,

Duran Sungur - Aydın, Begüm "Türkiye'de Yatırım İndirimi Uygulaması Ve Bir Teşvik Aracı Olarak Etkinliği", **Vergi Sorunları**, Sayı 137, Şubat 2000

Erol, Ahmet. "Telif Hakkı Kazançlarının Vergilendirilmesi II", **Yaklaşım**, Ocak 2003, Yıl II, Sayı 121

Fırat, Zerrin Yöney. "Küreselleşme Sürecinde Devletin Değişim Fonksiyonları Ve Sosyal Hizmetlerin Yeri, www.Google.Com.(17.03.2004)

Gültekin, Mehmet. "Bireysel Emeklilik Sistemi Ve Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi İle İlgili Hususlar", **Diyalog Dergisi**, Sayı 161, Eylül 2001

Güneş, Hasan. "Bireysel Emeklilik Sisteminin Başarısı İçin Neler Yapılmalı", **Vergi Gündem Dergisi**, Temmuz 2002

İçli, Turhan. "**Türkiye'de Sakatlar Ve Sakatlık Sorunu**", [www. Google.Com](http://www.Google.Com). (17.3.2004)

İpek, Selçuk. Sakatlık İndirimi Uygulaması, **Vergi Sorunları**, Haziran 2003, Sayı 177

Kellecioğlu, Aykut. "Vergide Adalet İlkesi: Bir Örnek Olayı", **Yaklaşım**, Mayıs 2001, Sayı 101, Yıl 9,

Kellecioğlu, Aykut. "4842 Sayılı Kanunla Yatırım İndirimi Uygulamasında Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları**, Mayıs 2003, Sayı 176

Kıranoğlu, Tülin. "Vergi Adaleti", **Vergi Sorunları**, Mart 2003, Sayı 174,

Kırbaş,Sadık. "Türkiye'de Vergi Kaçağı Sorunu" **Mali Hukuk**,Yıl 1993,Ocak- Şubat,Sayı 43,

Kızılot, Onur. "İngiltere'de Ve Almanya'da En Az Geçim İndirimi Ve Vergi Oranları",**Yaklaşım**,Yıl 11, Sayı 121, Şubat 2003

Kiraz, Abdullah. "Yatırım İndirimi Müessesesinin 4842 Sayılı Kanundan Önceki Ve Sonraki Durumu", **Vergi Sorunları**, Ağustos 2003, Sayı 179

Korkmaz, Adem. "Türkiye'de Asgari Ücretin Mali Yönü, İktisadi Ve İdari Bilimler Dergisi", Cilt 2, Sayı 1,

Korkusuz,Mehmet. "Hazine Bonosu Ve Devlet Tahvillerinden Sağladığı Faiz Gelirleri İle Bunların Alım satımından Sağlanan Kazançların Gelir Vergisinden İstisna Edilmesinin Muhtemel Sonuçlar", **Yaklaşım**, Sayı 107, Yıl 9 , Kasım 2001,

Methibay, Yaşar. "Türkiye'de Telif Hakları Ve Vergilendirilmesi",**Vergi Sorunları**,Sayı 116,

Mutlu, Murat Derya. "Özel Dershanelere Test Sorulan Hazırlayanlarla İlgili Bir Özelge Ve Düşündürdükleri" , **Vergi Dünyası** , 2001

Nemli ,Arif. "Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası" , **İ.Ü.İ.F. Yay.** No. 443, İstanbul, 1979,Sayı.174

Öktem, Niyazi. " Sosyal Demokrasinin Mülkiyet Anlayışı" , **Yankı Dergisi**, 1984,

Özbakan, Nil. "Artan Oranlı Gelir Vergisinin Teorik Temellerine Eleştiriler", **Yaklaşım**, Yıl 5, Sayı 55, Temmuz 1997,

Özdil , Mustafa. "Vergi Usul Kanununda Öngörülen Belge Düzeninin Uygulanması ve Karşılaşılan Sorunlar", **Türkiye Bankalar Birliği**, Ankara, 1992,

Palamut, Mehmet. "Özörlölerün Vergilendirilmesi", **Banka Ve Ekonomi Yorumlar Dergisi**, 1990, Yıl 27, Sayı 8,

Saraç, Osman. "Tüm Yönleriyle Yatırım İndirimi", **Yaklaşım**, Yıl.11, Sayı 126, Haziran 2003

Saraçoğlu, Fatih. "Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi", www.Google.Com.

Sarıs Ekrem, "2002 Yılı Kira Gelirlerinin Beyan Esası", **Finansal Forum**, 15.07.2002

Sarıs Ekrem. "220 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğine Göre Menkul Kıymetlerin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, 1999, Sayı 74,

Selçuk, Rıdvan. "Türkiye'de Sosyal Güvenlik Sisteminin Mevcut Durumu, Sorunları ve Sistemin İyileştirilmesi İçin Alınabilecek Tedbirler", **Yaklaşım**, Şubat 2003, Sayı 122, Yıl 11,

Soysal, Mümtaz. (Anayasa Mekanizmasının düzenlendiği sempozyumda sunulan bildiriler), **Anayasa Yargısı** , no : 7,

Şenyüz, Doğan. "Vergi Adaleti Açısından Motorlu Taşıtlar Vergisi Tarifesinin Değerlendirilmesi", **Mali Hukuk** , Yıl 2000, Sayı 90,

Talas , Cahit. "Endüstriyel Demokrasi ve Türkiye'de Uygulanma Olanakları" , **AÜSBF Dergisi**, Cilt 25,

Taş, Metin. Anayasal Vergilendirme İlkeleri Açısından Türk Gelir Vergisinin Değerlendirilmesi, **Uludağ Üniversitesi Basımevi**, 1994