

121900-4

**TÜRK VERGİ KANUNLARINDAKİ  
MAKTU HAD VE TUTARLARIN ENFLASYON  
BAĞLANTILI DEĞİŞMELERİNİN  
İNCELENMESİ  
(1991-1996)**

**(YÜKSEK LİSANS TEZİ)**

**Murat AYDIN**

**ESKİŞEHİR-1997**

www.kitapbana.com.tr  
www.kitapbana.com.tr

T.C.  
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TÜRK VERGİ KANUNLARINDAKİ  
MAKTU HAD VE TUTARLARIN ENFLASYON  
BAĞLANTILI DEĞİŞMELERİNİN  
İNCELENMESİ  
(1991-1996)

Murat AYDIN

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Danışmanı: Doç.Dr.Güneri ERGÜLEN

ESKİŞEHİR-1997

1997  
1997

## ÖZET

Ülkemizde, fiyat artış hızı ve bunun hiç değişmeyen sürekliliği karşısında siyasetçiler, başarısızlıklarını kabul etmektense, “enflasyonla birlikte yaşamayı”, “enflasyonu hayatın bir parçası olarak kabul etmeyi” önermektedirler.

Sürekli hale gelen enflasyon ise, vergi sisteminde, ister istemez yansımasını bulmaktadır. Çünkü, enflasyon vergi sistemindeki parasal birimle ifade edilen değerleri etkiler. Parasal birimle ifade edilen değerlerin yanısıra, verginin doğduğu olay tarihi ile vergi ödeme tarihleri arasındaki süreye göre, vergi hasılatı üzerinde aşındırıcı etkiside söz konusudur.

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki bu olumsuz etkilerinin elimine edilmesi amacıyla; vergi dilimlerini, istisnaları, indirimleri, cezaları, parasal birimle ifade edilen değerleri v.b. endeksleyerek fiyatlar genel düzeyinde artırmak gerekir.

## **ABSTRACT**

In our country, instead of admitting the unsuccessful, the politicians are suggesting to accept the ideas of "Living with inflation " and "The inflation is a part of life" in spite of the related continuous constancy.

The lasting inflation has naturally affected the tax system, for the inflation affects the values, which are expressed by financial units within the tax system. Besides, there is the negative impact on tax profit, depending on the period between the date & reason of tax and the related of tax payment.

In order to eliminate these negative influences of inflation about tax system, it is necessary to organize the tax tariffs, the exceptions, the discounts, the fines, the values that are expressed by financial units, etc. by organizing up to the inflation.

## İÇİNDEKİLER

TABLolar.....	XIII
KISALTMALAR.....	XVI
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### VERGİLERDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

I. MAKTU HAD VE TUTAR KAVRAMI.....	3
A. MAKTU HAD VE TUTARIN TANIMI.....	3
II. MAKTU HAD VE TUTARLARIN FAYDALARI VE ZARARLARI.....	5
A. FAYDALARI.....	5
B. ZARARLARI.....	6
III. MAKTU HAD VE TUTARLARI ENFLASYONDAN KORUMA ARAÇLARI.....	7
A. DEVAMLı ENFLASYON VE MAKTU HAD VE TUTARLAR.....	7
B. ENFLASYONUN TESİRİNİ AZALTMADA YARARLANILAN ARAÇLAR.....	10
1. Bakanlar Kurulu Kararı.....	10
2. Kanun.....	12
3. Asgari Ücret.....	13
4. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı.....	14

## İKİNCİ BÖLÜM

### GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE MAKTU HAD VE TUTARLAR

<b>I. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR...</b>	<b>17</b>
<b>A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>18</b>
1. Muaflık ve İstisnalarda Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar.....	19
a. Vergiden Muaf Esnaf (Madde 9).....	19
b. Küçük Çiftçi Muaflığı (Madde 10).....	20
c. Küçük Çiftçi Muaflığında Satış Tutarı Ölçüsü (Madde 13).....	20
d. Muaflıktan Mükellefliğe Mükelleflikten Muaflığa Geçiş (Madde 14).....	20
e. Göçmen ve Mülteci Muaflığı (Madde 17).....	21
f. Gayrimenkul ve Haklarda İstisnalar (Madde 21).....	21
g. Ücretlerde İstisnalar (Madde 23/8).....	21
h. Gider Karşılığı İstisnalar (Madde 24/3).....	22
i. Gerçek Ücretlerin Vergilendirilmesinde Özel İndirim (Madde 31/1).....	22
i. Yatırım İndiriminin Şartları (Ek Madde 2/3).....	23
2. Gelir Unsurlarının Tesbitinde Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar.....	24
a. Götürü Usulde Ticari Kazancın Tesbiti (Madde 46).....	24
b. Götürü Usule Tabi Olmanın Genel Şartları (Madde 47/2).....	25
c. Götürü Usule Tabi Olmanın Özel Şartları (Madde 48/1-2).....	25
d. Götürü Usule Tabi Olmanın Şartlarını Takvim Yılı İçinde Kaybedenler (Madde 50).....	26
e. Zirai Kazancın Tesbit Şekilleri (Madde 53).....	26
f. Götürü Gider Usulünden Gerçek Kazanç Esasına veya Bu Usulden Diğerine İntikal (Madde 68/10).....	27

g. Serbest Meslek Kazancının Tesbitinde	
Mesleki Giderler ( Madde 68/10).....	27
h. Götürü Usul (Madde 69).....	28
i. Değer Artış Kazançları (Mükerrer Madde 80/2-3).....	28
i. Arızı Kazançlar (Madde 82/6).....	28
3. Gelir Vergisi Tarhında Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar.....	29
a. Toplama Yapılamayan Haller (Madde 86/1).....	29
b. İhtiyari Toplama ve Beyan (Madde 87).....	30
c. Gelir Vergisi Esas Tarifesi (Madde 103).....	30
d. Verginin Hesaplanması (Madde 104).....	31
e. Ortalama Kar Haddi ve Asgari Gayrisafi	
Hasılat Esası (Madde 111).....	31
f. Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda	
Asgari Vergi (Mükerrer Madde 111).....	32
g. Asgari Zirai Kazanç Esası (Madde 112).....	33
h. Hayat Standartı Esası (Mükerrer Madde 116) (Geçici 35 inci	
Madde).....	34
<b>B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA</b>	
<b>GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>34</b>
1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar.....	35
a. Bakanlar Kurulu Kararı İle İlgili Olanlar.....	35
b. Asgari Ücretle İlgili Olanlar.....	36
c. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden	
Değerleme Oranı İle İlgili Olanlar.....	36
d. Kanunla İlgili Olanlar.....	37
2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996).....	37
<b>II. KURUMLAR VERGİSİNDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>58</b>
<b>A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR..</b>	<b>58</b>
1. Kurumlar Vergisinde İstisna (Madde 8/6).....	59

<b>B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR</b> .....	59
1. Maktu Haddin İlgili Olduğu Araç.....	59
a. Bakanlar Kurulu Kararı .....	60
b. Maktu Haddin İncelenmesi (1991-1993).....	60

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE MAKTU HAD VE TUTARLAR

<b>I. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR</b> .....	62
<b>A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR</b> .....	63
1. İstisnalar (Madde 4).....	63
2. Veraset ve İntikal Vergisinde Nisbetler (Madde 16).....	64
<b>B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR</b> .....	65
1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar.....	65
a. Bakanlar Kurulu Kararı İle İlgili Olanlar.....	65
b. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı.....	66
2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996).....	66



<b>II. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>68</b>
<b>A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>69</b>
1. (I) Sayılı Tarife (Madde 5).....	69
2. (II), (III) ve (IV) Sayılı Tarife (Madde 6).....	69
<b>B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR .....</b>	<b>70</b>
1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar.....	70
a. Bakanlar Kurulu Kararı İle İlgili Olanlar.....	70
b. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı ile İlgili Olanlar.....	71
2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996).....	71

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE MAKTU HAD VE TUTARLAR

<b>I. TAŞIT ALIM VERGİSİNDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>76</b>
<b>A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR...77</b>	<b>77</b>
1. (I) Sayılı Tarife (Madde 4).....	77
2. (II) Sayılı Tarife (Madde 5).....	78
3. (III), (IV) ve (V) Sayılı Tarife (Madde 6).....	78
<b>B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>79</b>
1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar.....	79
a. Bakanlar Kurulu Kararı ile İlgili Olanlar.....	79

b. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerlem Oranı İle İlgili Olanlar.....	80
c. Kanun ile İlgili Olanlar.....	80
2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996).....	81
<b>II. DAMGA VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>84</b>
<b>A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>84</b>
1. (I) Sayılı Tablo .....	85
<b>B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>85</b>
1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar.....	86
a. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Oranı.....	86
2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996).....	87

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### USUL KANUNU AÇISINDAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

<b>I. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>92</b>
<b>A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR..</b>	<b>93</b>
1. Vergilendirmede Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar.....	93
a. İlanın Şekli (Madde 104).....	93
b. Tahakkuktan Vazgeçme (Mükerrer Madde 115).....	94
2. Mükellefin Ödevlerinde Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar.....	94
a. Birinci Sınıf Tüccarlar (Madde 177).....	94
b. Sınıf Değişirme (Madde 179).....	95
c. Sınıf Değişirme (Madde 180).....	96

d. Fatura Kullanma Mecburiyeti (Madde 232).....	96
e. Vergi Karnelerinin Şekli, Resim ve Harçlardan Muaf Olduğu (Madde 252).....	97
3. Değerlemede Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar.....	97
a. Yeniden Değerleme (Mükerrer Madde 298).....	97
b. Amortisman Mevzuu (Madde 313).....	98
4. Ceza Hükümlerinde Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar.....	98
a. En Az Ceza Haddi (Madde 343).....	98
b. Kaçakçılık Suçunun Tarifi (Madde 344).....	99
c. Kaçakçılıkta Ceza (Madde 345).....	100
d. Yardım (Madde 347).....	101
e. Ağır Kusurun Tarifi (Mükerrer Madde 347).....	101
f. Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları (Madde 352).....	101
g. Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması (Madde 353).....	102
h. İşyeri Kapatma Cezası (Mükerrer Madde 354).....	103
ı. Mükerrer Madde 355.....	103
i. Madde 356.....	104
j. Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası (Madde 359).....	104
k. Kaçakçılığa Teşebbüste Hapis Cezası (Madde 360).....	104
l. Bilgi Vermekten Çekinenler ile 257 nci Madde Hükümüne Uymayanlar (Madde 361).....	105

## **B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA**

<b>GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>105</b>
1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar.....	106
a. Bakanlar Kurulu Kararı ile İlgili Olanlar.....	106
b. Asgari Ücret İle İlgili Olanlar.....	106
c. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı İle İlgili Olanlar.....	107
d. Kanun İle İlgili Olanlar.....	108
2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996).....	108

## ALTINCI BÖLÜM

### TAHSİL USULU KANUNUNDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

<b>I. AMME ALACAKLARI TAHSİL USULU KANUNUNDA YER ALAN</b>	
<b>MAKTU HAD VE TUTARLAR.....</b>	<b>125</b>
<b>A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HADLER.....</b>	<b>126</b>
1. Gecikme Zammı, Nisbeti ve Hesabı (Madde 51).....	126
2. Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin (Madde 106).....	126
<b>B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA</b>	
<b>GÖRE MAKTU HADLER.....</b>	<b>127</b>
1. Maktu Hadlerin İgili Olduğu Araç.....	127
a. Bakanlar Kurulu Kararı .....	127
2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996).....	128
<b>SONUÇ.....</b>	<b>130</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>	<b>i</b>

## TABLÖLAR

<u>TABLO ADI</u>	<u>SAYFA</u>
Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1991 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi.....	38
1991 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	39
Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1992 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi.....	42
1992 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	42
Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1993 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi .....	44
1993 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	45
Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1994 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi .....	47
1994 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	48
Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1995 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi .....	51

1995 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	52
Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1996 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi .....	55
1996 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	56
Sanayi Ürünü İhracat İstisnası Had ve Oranları.....	61
Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Tarifelerinde Yıllar İtibariyle Yapılan Artışların Yüzdesi.....	72
Taşıt Alım Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Tarifelerinde Yıllar İtibariyle Yapılan Artışların Yüzdesi.....	81
Damga Vergisi Kanunu'nun (I) Sayılı Tablosunda Yer Alan Maktu Had ve Tutarların Yıllar İtibariyle Yapılan Artışların Yüzdesi.....	88
Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Maddelerinde 1991 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi.....	109
1991 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	110
Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Maddelerinde 1992 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi.....	112
1992 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	112
Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Maddelerinde 1993 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi.....	114

1993 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	115
Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Maddelerinde 1994 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi.....	116
1994 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	117
Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Maddelerinde 1995 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi.....	118
1995 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	119
Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Maddelerinde 1996 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi.....	121
1996 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi.....	122

## KISALTMALAR

A.A.T.U.H.K.	: Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun
a.g.e.	: Adı geçen eser
a.g.m.	: Adı geçen makale
B.K.K.	: Bakanlar Kurulu Kararı
B.k.z.	: Bakınız
D.V.K.	: Damga Vergisi Kanunu
D.V.K.G.T.	: Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği
D.İ.E.	: Devlet İstatistik Enstitüsü
G.V.K.	: Gelir Vergisi Kanunu
G.V.K.G.T.	: Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
M.T.V.K.	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
R.G.	: Resmi Gazete
s.	: sayfa
S.	: Sayı
T.A.V.	: Taşıtlar Alım Vergisi
T.A.V.K.	: Taşıtlar Alım Vergisi Kanunu
T.E.F.E.	: Toptan Eşya Fiyatları Endeksi
T.Ü.F.E.	: Tüketici Fiyatları Endeksi
V.İ.V.	: Veraset ve İntikal Vergisi
V.İ.V.K.	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
V.U.K.	: Vergi Usul Kanunu
V.U.K.G.T.	: Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği



## GİRİŞ

Enflasyon, vergi sistemimizin parasal büyüklüklerini etkilemek suretiyle başta spesifik tarifeler, istisna, muafiyet, indirim ve ceza tutarları ile gelir vergisi gibi artan oranlı tarife dilimlerinin reel olarak aşınmasına yol açmaktadır. Bunun sonucu olarak, spesifik tarifelere göre alınan vergiler ve ceza tutarlarında devlet gelir kaybına uğrarken; istisna, indirim ve muafiyet tutarlarının enflasyona karşın sabit kalması ve nominal gelirdeki artışların artan oranlı tarife yapısıyla daha yüksek oranda vergilendirilmesi dolayısıyla yükümlülerin reel vergi yükleri enflasyon nedeniyle artmış olmaktadır.

Enflasyonun bu etkilerinden dolayı vergi sistemimizde yer alan çeşitli vergilerdeki, maktu had ve tutarların enflasyon bağlantılı değişimleri, 1991 yılından 1996 yılına kadar incelenmiştir. Bu incelemede, 1997 yılının Mart ayına kadar değişen maktu had ve tutarlara da yer verilmiştir.

Birinci bölümde, maktu had ve tutar kavramı, maktu had ve tutarın faydaları ve zararları ile maktu had ve tutarları enflasyondan korumada yararlanılan araçlar açıklanarak, devamlı enflasyon ile maktu had ve tutarlar arasındaki ilişki açıklanmıştır.

İkinci bölümde, gelir üzerinden alınan vergilerde maktu had ve tutarlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından, kanunda yer alan konuya ve enflasyona karşı korunmada yararlanılan araçlara göre tesbit edilerek yıllar itibarıyla incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, servet üzerinden alınan vergilerde veraset ve intikal vergisi ile motorlu taşıtlar vergisinde yer alan maktu had ve tutarlar kanunda yer alan konuya ve enflasyona karşı korunmada yararlanılan araçlara göre yıllar itibariyle incelenmiştir.

Dördüncü bölümde, harcamalar üzerinden alınan vergilerde, taşıt alım vergisi ile motorlu taşıtlar vergisinde yer alan maktu had ve tutarlar kanunda yer alan konuya ve enflasyondan korunmada yararlanılan araçlara göre tesbit edilerek, yıllar itibariyle enflasyon karşısında korunup korunmadığı konusu açıklanmıştır.

Beşinci bölümde, Usul Kanunu incelenmiştir. Bu bölümde, Vergi Usul Kanununda yer alan maktu had ve tutarlar kanunda yer alan konuya ve enflasyona karşı korunmada yararlanılan araçlara göre tesbit edilerek, usul ve şekle ilişkin düzenlemelerin yıllar itibariyle korunup korunmadığı tartışılmıştır.

Altıncı bölümde, Tahsil Usulu Kanunu incelenmiştir. Bu bölümde, Amme Alacaklarının Tahsili Usulu Kanununda yer alan maktu had ve tutarlar kanunda yer alan konuya ve enflasyona karşı korunmada yararlanılan araçlara göre incelenmiştir.

Sonuç kısmında ise, vergi sistemimizde yer alan maktu had ve tutarları enflasyona karşı korunmada yaptığımız hatalar vurgulanarak, alınması gereken önlemler belirtilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİLERDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

Vergi sistemi, bir ülkede uygulanmakta olan tüm vergi kanunlarını içerir. Bu vergi kanunlarının bir kısmı belli bir kaynak veya kaynaklardan vergi alınmasını temin ederken, bir kısmı da vergi alınmasını temin edecek şekilde usul ve şekle ilişkin hükümleri düzenler.<sup>1</sup> Bu düzenlemelerde ise, bazı araçlardan yararlanılır. Bu araçlardan biri maktu had ve tutarlardır. Maktu had ve tutarlar, vergi sistemimiz içerisinde, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Taşıt Alım Vergisi Kanunu vb. diğer bazı kanunlarda söz konusudur.

#### I. MAKTU HAD VE TUTAR KAVRAMI

Vergi sistemimizde para birimi ile ifade edilen maktu had ve tutarlar, günümüzde yaşanan yüksek oranlardaki enflasyon nedeniyle, her geçen gün değer kaybına uğramaktadır. Bu değer kaybından dolayı, uygulamada maktu had ve tutar kavramı, ön plana çıkmıştır. Uygulamada ön plana çıkmış olan bu maktu had ve tutarın ders kitapları ile sözlüklerde tam bir tanımı yapılmamıştır.

#### A. MAKTU HAD VE TUTARIN TANIMI

"Maktu, arapça bir kelimedir. Sözlük anlamı kesilmiş, kesiktir. İktisatta, götürü belli bir miktar olarak belirlenmiş, değişken olmayan anlamında kullanılır. Maktu birbirleriyle karşılaştırmalı, oransal bir öncekine göre rölatif gibi anlamlara

---

<sup>1</sup> Nurettin EROĞLU, *Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu*, Adalet Matbaacılık, Ankara, 1995, s.3

gelen nisbi kavramının tersidir."<sup>2</sup> Maktu kavramı, genellikle vergi kanunlarındaki parasal ifadelerde, maktu had ve tutar kavramı şeklinde kullanılmaktadır. Maktu had ve maktu tutarın, ekonomi sözlükler ile vergi kitaplarında tam bir tanımı yapılmamıştır. Ancak, vergi kanunlarındaki parasal ifadelerin söz konusu olduğu maddelerde kullanılan maktu had ve tutar kavramlarına dayanılarak bir tanım yaparsak maktu haddi, götürü sınır (belli bir sınır), maktu tutarı ise, götürü para miktarı (belli bir miktar) şeklinde, ifade edebiliriz. Vergi kanunlarımız içinde, maktu had ve tutar olarak düzenlenmiş indirimler, istisnalar, muafiyetler, cezalar vb. müesseseler sözkonusudur. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nda maktu hadde 86, 87 ve 112 nci maddelerde yer verilmiş iken, diğer parasal değerlerin sözkonusu olduğu maddeler maktu tutar olarak belirtilmiştir. Madde 86 ve 87'de 1.500.000.000 lirayı aşmayan, 112 nci maddede 3.400.000 liradan fazla şeklinde kavramlar kullanılırken, maktu tutarlarla ilgili 13 üncü maddede 864.000.000 liraya yükseltilmiştir, şeklinde kesin bir kavram kullanılmıştır.

İktisatta, götürü belirli bir miktar olarak belirlenmiş değişken olmayan anlamında kullanılan maktu kavramı ise, bize maktu verginin tanımını vermektedir. Çünkü, "her mükelleften alınan aynı miktardaki vergilere maktu vergi denir."<sup>3</sup> Mükellefler arasında ayırım yapmadan herkesten sabit miktarda tahsil edilir. Bu yüzden rici, yani tersine artan özelliğe sahiptir. Her mükelleften aynı miktarda alındıkları için gelir ve servet yükseldikçe vergi oranı düşmektedir. Miktarı sabit olan verginin gelirin artmasıyla ters oranlı olarak azalmasına ise, verginin riciliği denir. Marjinal vergi oranının, ortalama vergi oranından küçük olduğu rici vergilerde, mutlak vergi miktarı daima aynı kaldığı için, bunun nisbi önemi gelir artıkça azalır. Sabit miktarlı vergilerin en tipik örneklerini gelir vergisinin ilkel şekli olan baş vergisi teşkil eder. Ülkemizde, 1952 yılına kadar uygulanan ve miktarı köylerde 12 TL., şehirlerde 18 TL. olan yol vergisi, buna bir örnek teşkil eder. Gerçekten her yükümlü için aynı olan bu sabit vergi tutarı matrahı, gelirin bir kısmı olarak ifade edildiği takdirde, matrah artıkça ortalama vergi oranı azalan bir eğri şeklinde seyreder. Çünkü, geliri 1.200 TL. olan bir

<sup>2</sup> Halil SEYİDOĞLU, *Ekonomik Terimler Sözlüğü*, Gizem Yayınları, s.537, 538, 618

<sup>3</sup> Halil SEYİDOĞLU, a.g.e, s.38

yükümlünün ödediği verginin ortalama oranı %1, geliri 12.000 TL. olan bir başka yükümlünün ki ise % 01 dir. <sup>4</sup>

## II. MAKTU HAD VE TUTARLARIN FAYDALARI VE ZARARLARI

Vergi kanunlarımızın çeşitli maddelerinde götürü düzenlemeler yer almaktadır. Bunlar, genellikle maktu olarak belirlenmiş had ve tutarlardır. Bu maktu had ve tutarların konulmasının ise, bir takım faydaları ve zararları söz konusudur.

### A. FAYDALARI

Maktu had ve tutarların konulmasının amacı, ilgili olduğu kanuna ve ait olduğu maddeye göre değişmektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nda verginin alınmasını sağlayacak usul ve şekle ilişkin temel prensipleri düzenlemede yararlanılırken, Gelir Vergisi Kanunu'nda belli kaynaklardan maddi anlamda gelir alınmasını temin etmektedir. G.V.K.'nda maktu had ve tutar, ilgili maddelerde bütün yükümlülere veya bazı yükümlülere vergisel avantaj sağlayan istisna, muafiyet ya da indirim olabilmektedir.

Maktu vergilerin konulmasının faydaları vardır. Örneğin, bu vergilerde yıl sonunda ne kadar gelir elde edileceği kesin olarak bilinir iken, nisbi vergilerde saptanan vergi oranlarına göre ne kadar vergi toplanacağı belli olmaz, ancak tahmin edilebilir.

Maktu vergilerde, faiz oranlarının uygulanması da kolaydır. Bir satış mukavelesinde, satış bedelinin vadeli olarak tahsil edilecek olması dolayısı ile öngörülen faiz satış bedelinin unsuru sayılır. Belli bir paranın tutarına dahil edilir. Örneğin, bir makinanın 10 milyona satıldığı, yarısının peşin, diğer yarısını teşkil

<sup>4</sup> Salih TURHAN, *Vergi Teorisi*, Elektronik Ofset Matbaası, İstanbul, 1982, s.73, 74, 75

eden 5 milyonun ise üç yıl sonra tahsil edileceği, bunun için yıllık 1 milyon'dan, toplam 3 milyon faiz alınacağı yazılı olduğu bir mukavelede belli para 13 milyondur.<sup>5</sup> Bu durum belli bir para tutarını içeren maktu vergilere üstünlük kazandırmaktadır.

Maktu vergilerin bir diğer özelliği ise, bazı durumlarda yerini dolduracak bir alternatifinin olmamasıdır. Örneğin, damga vergisinde belli bir meblağın oluşacağı anlaşılmalı beraber, bunun, kağıtın düzenlendiği anda hesaplanması mümkün olmayabilir. Bu durumda belli bir paranın esas alınması gerekebilir.

## B. ZARARLARI

Maktu vergilerin yukarıda belirtilen faydalarının yanında, sabit oranlı olması nedeniyle bir takım sakıncaları da vardır. Bu sakıncalardan biri vergi adaleti ilkesi ile ilgilidir. Çünkü, geliri 1 milyon olan da, 1 milyar olan da aynı tutardan yararlanmaktadır. Bu durum, vergi yükünün dağılımında adaletsizlik meydana getirmektedir.

Maktu vergilerin, bir diğer sakıncası ise enflasyona karşı çok hassas olmasından kaynaklanır. Çünkü, % 70 - % 100 arasında değişen bir enflasyon ortamında maktu had ve tutarlar, enflasyon oranı kadar değer kaybedecek ve konuluş amacını yitirecektir. Özellikle, Usul Kanunları'nda cezanın caydırıcılık niteliğini kaybetmesi dolayısıyla, vergi kanunlarının uygulanmasında da sorunlara yol açacaktır. Örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun, 345 inci maddesinde kaçakçılık yapan mükelleflere veya sorumlulara, kaçırdıkları verginin 3 katı tutarında vergi cezası kesilir. Bu ceza, "birinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabı için 25.000.000 lira, ikinci sınıf için 10.000.000 lira, bunların dışında kalan mükellef ve sorumlular için 5.000.000 liradan az olamaz", denmiştir. Burada yer alan maktu tutarlar, enflasyon dolayısıyla değer kaybettikçe kaçakçılık yapmanın maliyeti azalacak, belki de kaçakçılık yapmanın cazibesi artacaktır.

<sup>5</sup> Yılmaz ÖZBALCI, *Damga Vergisi Kanunu*, Gül Matbaası, İstanbul,1981, s.57

Ülkemizde gelir vergisinin üç eşit taksitte ödendiği bir ortamda, enflasyona karşı düzenlemeler yapılmadığı takdirde, vergi borcunun satın alma gücü azalmış bir para ile ödenmesi sonucu da doğacaktır. Maddelerdeki maktu had ve tutarlardaki aşınmanın yanısıra bir de ödemededen kaynaklanan aşınmaya maruz kalacaktır. Bu yüzden vergilerimizde yer alan maktu had ve tutarların enflasyona endekslenerek konuluş amacını yitirmesi önlenmelidir.

### **III. MAKTU HAD VE TUTARLARI ENFLASYONDAN KORUMA ARAÇLARI**

Enflasyon, gelirin gerçek değerini erozyona uğratmanın yanında, yükümlülerin vergisel yüklerini de artırmaktadır. Bu yüzden uzun süre enflasyonla iç içe yaşamış ülkeler, fiyatlar yükseldiği sürece vergi sistemlerini otomatik olarak değiştiren kuralları kabul ederler. Ülkemizde, içinde bulunulan enflasyon nedeniyle vergi sisteminin bir parçası olan maktu had ve tutarları yani parasal ölçüleri korumada bazı araçlardan yararlanılmaktadır. Bunlar; Bakanlar Kurulu Kararı, kanun, asgari ücret ve Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranıdır.

#### **A. DEVAMLIL ENFLASYON VE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Vergi, "kamu yönetiminin kamu gereksinmelerini karşılamak amacıyla, belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayalı olarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralardır."<sup>6</sup>

Vergi kanunlarındaki düzenlemeler; verginin konusunu, mükellefiyetini, tarihini, tahakkukunu, tahsilini, muafiyet ve istisna gibi konularını içerir. Diğer bir bölüm düzenleme ise, vergi tarifeleri, oranları, istisna miktarları, ceza miktarları, kazanç hadleri, istisna sınırlarını belirtir. Bu ikinci bölüm düzenlemeler, genellikle parasal birimlerle ifade edilmektedir.

<sup>6</sup> Aykut HEREKMAN, *Kamu Maliyesi*, Cilt 2, Sevinç Matbaası, Ankara, 1989, s.5

Ekonomik bir kavram olan enflasyon ise "fiyatlar genel seviyesindeki devamlı ve yüksek oranda artış olarak ifade edilir."<sup>7</sup> Enflasyon ekonomik bir olgudur ve kalkınma gayreti içinde olsun olmasın, az veya çok her ülkede bu olguya rastlanır. Ülkemizde enflasyon hayatın her yerinde her safhasında bireyin bir parçası olmuştur.

Enflasyonun yıllar itibarıyla gelişimi ise aşağıdaki gibidir:

<b><u>Devlet İstatistik Enstitüsü</u></b>		
	<b>Tüketici Fiyatlar</b>	<b>Toptan Eşya Fiyatları</b>
<b><u>Yıllar</u></b>	<b><u>Endeksi (%)</u></b>	<b><u>Endeksi (%)</u></b>
1990	52.3	60.3
1991	55.3	66.0
1992	62.1	70.1
1993	58.4	66.1
1994	120.7	106.3
1995	78.9	64.9
1996	79.8	84.9

---

**Kaynak:** Türkiye Ekonomisi Dergisi, Akbank Türk Anonim Şirketi Yayını, Ocak 1996, s.5

---

Enflasyon, zaman içinde bazı vergi kanunlarında, açıkça yansımaları bulmaktadır. Çünkü, fiyatlar genel seviyesinin sürekli yükselmesi, paranın alım gücünü azalttığı gibi, nominal olarak büyüyen paralar reel olarak küçülmektedir. Dolayısıyla, parasal anlamda meydana gelen düşmeler, yine parasal birimle ifade edilen maktu had ve tuturları etkilemektedir. Enflasyon, vergi kanunlarındaki

---

<sup>7</sup> Baki PİRİMOĞLU, *Para Politikası*, Eskişehir, 1991, s.102



mevcut parasal kurumları etkisi altına almaktadır. Bu suretle kazancın daha büyük kısmı, yüksek oranda vergilendirilerek, devlete aktarılmakta veya istisnalar küçülerek vergiye tabi kazanç kısmı artmaktadır. Etki para ile ifade edilen bölümler üzerinde yoğunlaşmakta ve mükelleflerin daha fazla vergi ödemelerine yol açarak görünürde karlar oluşturabilmektedir. Örneğin, gayrimenkul satışlarında satın alma bedeli ile satış tutarı arasında enflasyonist ve spekülasyonist artışların meydana gelmesi gibi. Diğer tarafta, parasal ölçülerin büyümesi, vergi tarifesinde, daha yüksek dilimlerden, daha yüksek oranda vergilendirme sonucunu doğurmaktadır. Örnek vermek gerekirse, G.V.K.'nın 21inci maddesinde kira gelirleri ile ilgili istisna miktarı artırılmadığı yıllarda enflasyon etkisi ile gelire oranı düşmektedir. Küçük çiftçi muafiyetini belirleyen sınır, enflasyon ve tarım ürünleri fiyatlarının artması ile düşük seviyede kalmaktadır. Örnekleri çoğaltmak mümkündür.<sup>8</sup>

Enflasyondan etkilenme, vergi kanunları yönünden mükellefler aleyhine, gelirdeki artırıcı etkisi yönünden de devlet lehinedir. Ancak gerek usulsüzlük, gerekse vergi cezalarındaki sabit tutarlar yönünden mükellef lehinedir.<sup>9</sup>

Kısaca, vergi sistemimizde yer alan maktu had ve tutarların enflasyonist süreçte ayarlanması zorunludur. Bu ayarlamaların yapılmaması halinde, "belli ekonomik ve sosyal amaçlar gözetilerek sisteme konulmuş olan had ve tutarların işlevini yerine getirmesi imkansızdır."<sup>10</sup>

<sup>8</sup> Hasan KURT, "Vergi Yasaları ve Enflasyonun Devamlılığı İlişkisi", *Mükellefin Dergisi*, Sayı.31, Temmuz 1995, s. 7, 8, 9

<sup>9</sup> Bkz. Hasan KURT, a.g.m., s.9

<sup>10</sup> Ömer Faruk BATIREL, "Enflasyon ve Vergi Sistemi İlişkisi Üzerine", *Vergi Dünyası*, S.172, Aralık 1995, s.25

## B. ENFLASYONUN TESİRİNİ AZALTMADA YARARLANILAN ARAÇLAR

Maktu had ve tutarlarda, enflasyonun tesirini azaltmada yararlanılan araçlar; Bakanlar Kurulu Kararları, kanun, asgari ücret ve V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranıdır.

### 1. Bakanlar Kurulu Kararları

Vergilerin kanuniliği ilkesi güçler ayrılığı kuramı içinde vergi koyma yetkisinin yalnız yasama organı tarafından kullanılmasını gerektirir. Bu çerçevede içerisinde yürütme organının vergilendirme konusundaki yetkisi yalnız vergi tarhi, tahakkuku ve tahsil işlemlerine ilişkin olarak söz konusu olur. Ancak, çağdaş demokratik gelişim içinde güçler ayrılığı kuramı önemli ölçüde yumuşatılmıştır. Yasama ve yürütme güçleri açısından kesin ayırım yerine işbirliği ve yakınlaşma geçerli olmuştur. Güçler ayrılığı kuramının yürütme organı yararına yumuşatılması gereksinmesi, özellikle vergilendirme konusunda kendisini güçlü bir biçimde duyurmuştur.<sup>11</sup>

1982 Anayasasının, 73 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasına göre "Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla vergi, resim, harçların muafiyet ve istisnaları ile nispet ve hadlere ilişkin hükümlerinde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır." Bu hüküm, aynı zamanda, yürütme organının vergilendirme yetkisinin Anayasal temelini oluşturmaktadır. Örneğin. " V.U.K.'na 3239 sayılı Kanunla eklenen mükerrer 414 üncü maddenin ( b) fıkrasıyla, Bakanlar Kurulu'na bir takım yetkiler verilmiştir. Bu hükme göre, Bakanlar Kurulu, kanunda yer alan maktu hadleri ve kanunda azami ve asgari tutarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza tutarlarını 10 katına kadar

<sup>11</sup> Nami ÇAĞAN, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.95

artırmaya yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu kanunda yer alan nisbi hadleri de 2 katına kadar artırmaya yetkilidir.

Bakanlar Kurulu, ayrıca bu hükümler uyarınca artırabileceği hadleri ve ceza tutarlarını yasada yazılı olan ilk seviyesine kadar indirebilecektir. Sözü edilen bu yetki 1.1.1986 tarihinden beri yürürlükte bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulu'na G.V.K.'daki muafiyet ve istisnalarda değişiklik yapma yetkisi 31.12.1981 tarihli 2574 sayılı Kanunla verilmiştir.<sup>12</sup> V.U.K. olduğu gibi G.V.K.'nda da Bakanlar Kurulu maktu had ve tutarları 10 katına kadar artırmaya yetkilidir. Ayrıca, gelir vergisi tarifesindeki gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarını, her bir dilim için ayrı ayrı ve topluca 10 puana kadar artırmaya ve indirmeye de yetkilidir. 3689 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değişen ve 1.1.1991 tarihinden itibaren elde edilecek gelire uygulanan şeklinde ise, maktu had ve tutarların herbirini ayrı ayrı veya topluca 5 katına kadar artırmaya yine Bakanlar Kurulu yetkiliydi. Burada, önemli olan, Bakanlar Kurulu'nun maktu had ve tutarları 5 katına veya 10 katına kadar artırması değil, kanuni yetkiye dayanılarak ve yine kanunla, belirlenen sınırlar içinde enflasyonun etkisini en aza indirecek şekilde yetkisini kullanmasıdır.

Yürütme organı vergi yasalarında, para ile ifade edilen hükümlerde takdir hakkını kullanırken; ilmi verilerden, istatistiki verilerden, ekonomik durumlardan yararlanır. Parasal ifadeli maddeler, enflasyonun getirdiği artışlara uydurulmaya çalışılır. Burada yeniden değerlendirme oranı gibi otomatik bir yol izlenmez. Değişiklik yürütme organının, takdirine bırakılmıştır.<sup>13</sup>

<sup>12</sup> Ziyaettin BİLDİRİCİ, "Vergi Mükelleflerinin Enflasyonun Etkilerinden Korunması Amacıyla Gelir ve Vergi Usul Kanununda ki Son Değişikliklerin Bir Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, S.2, Nisan 1984, s.23

<sup>13</sup> Bkz. Hasan KURT, a.g.m., s.12

## 2. Kanun

Vergilerin kanuniliği ilkesi, vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli, gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılar. Şekli anlamda kanun, Anayasada belirtilen kanun koyma usulüne uygun olarak yasama organı tarafından çıkarılır. Maddi anlamda kanun ise, genel, soyut, kişisel olmayan hukuk kurallarını içeren bir işlemdir. Vergi kanunları, kural olarak kaldırılıncaya veya hükümleri değiştirilinceye kadar sürekli olarak uygulanır.<sup>14</sup>

Kanunlar, Bakanlar Kurulu Kararları gibi içinde bulunulan koşullara karşı esnek değildir. Çünkü, gerek kaldırılması, gerekse değiştirilmesi belli bir prosedüre tabidir. Kanunlar, hemen değiştirilmek istense bile belirli bir zaman alır. Bu nedenle kendisinden beklenen amacı da gerçekleştiremeyebilir.

Bilindiği gibi, enflasyondan etkilenme, vergi kanunları yönünden mükellefler aleyhine, gelirdeki artırıcı etkisi yönünden de devlet lehine işler. Ancak, burada amaç bu olmayıp, belli ekonomik ve sosyal amaçlar gözetilerek sisteme konulmuş olan maktu had ve tutarların işlevlerini yerine getirmesini sağlamaktır. Bunun için de, vergi sisteminde yer alan maktu had ve tutarların enflasyonist süreçte ayarlanması gerekir. Aksi takdirde enflasyonun tahribatı, ciddi vergi yükü adaletsizliklerine ve gelir dağılımı bozukluklarına yol açar.

Bunlara sebebiyet vermemek için de, vergi kanunlarımızda yetki başlığı altında maktu had ve tutarlarda nasıl bir artış yapılacağı düzenlenmiştir. G.V.K.'nda mükerrer 123 üncü madde, V.U.K.'nda mükerrer 414 üncü madde, Damga Vergisi Kanunu'nda mükerrer 30 uncu madde, Harçlar Kanunu'nda mükerrer 138 inci madde, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda 10 uncu madde ve Taşıtlar Alım Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde verilen yetkiye dayanılarak B.K.K. ile ya da V.U.K.'na göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılabilir. Ya da, bu yetkilerin olmadığı Veraset İntikal Vergisi

<sup>14</sup> Bkz. Nami ÇAĞAN, a.g.e., s.103

Kanunu'ndaki tarife ve dilimler yasal değişiklik yoluyla iradi olarak değiştirilmektedir.<sup>15</sup> Bu yöntemlerin, hepsindeki amaç enflasyonun tesirlerini azaltmak ve ortadan kaldırmaktır.

### 3. Asgari Ücret

Asgari ücret, "işçiye insan hüviyeti sebebiyle sosyal bakımdan uygun asgari bir yaşama seviyesi sağlamaya elverişli olan, öte yandan da işverenleri daha düşük ücret ödemekten men eden mecburi karektere sahip bir ücrettir."<sup>16</sup>

1475 sayılı İş Kanununun 33 üncü maddesi, hizmet akdi ile çalışan ve söz konusu Kanun kapsamın girenlerin ücretlerinin asgari hadlerini en geç iki senede bir, Çalışma Bakanlığı'nın çağrısı üzerine toplanan asgari ücret tesbit komisyonu tarafından tesbit edilmesini öngörmüştür.

Asgari ücret; 16 yaş ve üstündeki işçilerle, 16 yaş ve yaşın altındaki işçilere uygulanmak üzere iki kategoride saptanır. Asgari ücret tesbit komisyonu, asgari ücretleri sanayi kesimi ile tarım ve ormancılık kesimi olarak iki ayrı kararla, iki ayrı kategoride tesbit etmektedir. Komisyonca saptanan asgari ücretler, Resmi Gazete'de yayımlanır ve yayımlandığını izleyen aybaşımda yürürlüğe girer.

Vergi kanunlarında, asgari ücret ile ilgili olan maktu had ve tutarların düzenlenmesinde ise, sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için geçerli olan asgari ücret tutarı esas alınır. Bu tutar, yıllar itibariyle aşağıda görüldüğü gibidir:

<sup>15</sup> Bkz. Ömer Faruk BATIREL, a.g.m., s. 25

<sup>16</sup> Metin KUTAL, *Teorik Esasları ve Tatbikatı Bakımından Asgari Ücret*, Sermet Matbaası, İstanbul, 1969, s.6

### 16 Yaşından Büyükler İçin Asgari Ücret

<u>Yıllar</u>	<u>Aylık (TL)</u>	<u>Yıllık (TL)</u>
1990	415.000	4.980.000
1991	801.000	9.612.000
1992	1.449.000	17.388.000
1993	2.497.500	29.970.000
1994	4.173.750	50.085.000
1995	8.460.000	101.520.000
1996	17.010.000	204.120.000

**Kaynak:** Aylık Ekonomik Veriler, Asgari Ücretin 1969 Yılından İtibaren Gelişimi, İstanbul Ticaret Odası Yayını, Ekim 1996, s. 20

Asgari ücret tutarları gelir vergisinde, götürü kazançların tesbitinde, ticari ve mesleki kazançlara uygulanan hayat standardı temel ve ilave göstergelerin belirlenmesinde, şahıs sigorta prim indirimlerinin saptanmasında kullanılmakta iken, V.U.K.'nda kaçakçılık ve kaçakçılığa teşebbüs ve işyeri kapatma cezalarının para cezasına çevrilmesinde temel alınmaktadır.

#### **4. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı**

Yeniden değerlendirme olayı, para kıymetinin düşmesi üzerine işletme bilançolarının revizyona tabi tutularak günün değerine uygun hale getirilmesidir. Ancak, enflasyon oranlarının düşük seyrettiği yani, fiyat artış hızının gelirin büyüme hızından geri kaldığı dönemlerde yeniden değerlendirme yapılmasına pek ihtiyaç duyulmaz. Fiyat artış hızının gelirin büyüme hızının üstünde bir seyir takip etmesi devamlı bir hal aldığı anda, gelirden alınan vergiler enflasyon vergisine dönüşmüş olacağından, yeniden değerlendirme yapılmasına ihtiyaç duyulur. Bir başka deyişle, gerçekte bir gelir olmadığı halde, enflasyonist büyüme, gelir elde

edilmiş gibi vergilenmeye başlar.<sup>17</sup> Dolayısıyla, enflasyon ekonomik kararları ve vergi öncesi geliri doğrudan doğruya etkiler. Bununla da kalmaz, vergi matrahını, vergi oranlarının yapısını, vergi tarifelerinin gerçek genişliğini, istisnaların, alacakların, indirimlerin ve nominal terimlerle ifade edilen mahsuplarının gerçek değerlerini de etkiler. Bu nedenle, vergi sistemimizin enflasyona endekslenmesi gerekir.

V.U.K.'nın 298 inci maddesinin 10 uncu bendinde; "Bir hesap dönemi sonu itibariyle yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı, yeniden değerlendirme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dahil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsü'nün Toptan Eşya Fiyatları Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranıdır. Bu oran Maliye Bakanlığı'nca her yılın, Aralık ayı içinde Resmi Gazetede ilan edilir."<sup>18</sup>

İlan edilen yeniden değerlendirme oranı ise yıllar itibariyle şöyledir:

<u>Yıllar</u>	<u>Yeniden Değerleme Oranı (%)</u>
1990	55.5
1991	54.1
1992	61.5
1993	58.4
1994	107.6
1995	99.5
1996	72.8

---

**Kaynak:** Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği; 207, 214, 219, 223, 233, 245, 252

---

<sup>17</sup> Bkz. Nurettin EROĞLU, a.g.e., s.462, 463

<sup>18</sup> Cemil ALVER, *Vergi Kanunları*, Ankara, 1995, s.465

Yeniden değerleme oranı, yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminin Ekim ayı da dahil olmak üzere, bir önceki yılın aynı dönemine göre toptan eşya fiyatlarında meydana gelen artış oranıdır. Bu oran, genellikle önceki yılda uygulanan maktu had ve tutarlara, içinde bulunulan yıla ilişkin V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerleme oranında artış yapılmak suretiyle bulunur. Böylece vergi dilimlerinde veya diğer maddelerindeki rakamlar büyütülerek, vergi kanunlarındaki maktu had ve tuturların aynı kalması sağlanmaktadır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE MAKTU HAD VE TUTARLAR

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelir üzerinden alınan vergiler oluşturmaktadır. Gelir üzerinden değişik vesilelerle değişik adlar altında bir çok vergi alınabilir. Bunlara örnek olarak, evvelce Türkiye'de uygulanmış olan Temettü Vergisi, Kazanç Vergisi, Gayrimenkul Kıymet Artış Vergisi, Mali Denge Vergisi ve Amerika Birleşik Devletlerinde etkin bir biçimde uygulanan Kapital Kazançları Vergisini sayabiliriz.<sup>1</sup>

Çağdaş vergicilikte, gelir üzerinden alınan iki temel vergi vardır. Bunlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Gelir vergisi gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını kapsamına alırken, kurumlar vergisi bir kısım tüzel kişilerin kazançlarını kapsamına alır. Bu nedenle iki vergi, iki ayrı kanunla Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Her iki verginin ortak noktasını aynı ekonomik unsur yani gelir vergilendirmeleri oluşturur iken, aralarındaki farkı, yükümlülerinin farklı olması oluşturmaktadır.<sup>2</sup>

#### I. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

Gelir vergisi, "gerçek kişilerin belirli bir dönemde genellikle bir yılda elde ettikleri irat ve kazançlarının safi tutarı üzerinden, yükümlüsünün kişisel ve ailevi durumuda gözönünde tutulmak suretiyle artan oranlı tarifiye göre alınan subjektif dolaysız bir vergidir."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Halil NADAROĞLU, *Kamu Maliyesi Teorisi*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1992, s. 350

<sup>2</sup> Nami ÇAĞAN, Ahmet KUMRULU, Mualla ÖNCEL, *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara, 1993, s. 239

<sup>3</sup> Bkz. Halil NADAROĞLU, a.g.e., s. 350

Gelir vergisi, gerek kamu gelirleri açısından gerekse vergilenmede adaletin sağlanması açısından çok önemlidir. Ayrıca, enflasyondan en fazla etkilenen bir vergi türüdür.<sup>4</sup> Bu etkilenme gelir vergisinde yer alan maktu had ve tutarlarda açıkça kendini gösterir. Bu maktu had ve tutarların ilgili olduğu maddeler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 9, 10, 13, 14, 17, 21, 23/8, 24/3, 31/1, ek 2/3, 46, 47/2, 48/1-9, 50, 53, 60, 68/10, 69, 80/2-4, 82/6, 86/1, 87, 103, 104, 111, mükerrer 111, 112 ve mükerrer 116 ncı maddelerinde yer almaktadır. Bu maddelerden 9, 10, 14, 50, 60, 69 ve 104 üncü maddeler dolaylı olarak maktu had ve tutarlarla ilgili iken geri kalan maddelerin tamamı doğrudan maktu had ve tutarlarla ilgilidir.

#### **A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Gelir Vergisi Kanunu, konuya göre yapılan sınıflandırmada mükellefiyet, muaflik ve istisnalar, gelir unsurlarının tesbiti, verginin tarihi ve ödenmesinden oluşan beş kısma ayrılmıştır. Her kısmın kendi içinde bölümleri söz konusudur. Bu kısımların bazıları ise, maktu had ve tutarlarla ilgilidir.

Maktu had ve tutarlarla ilgili kısımlar, muaflik ve istisnaların söz konusu olduğu ikinci, gelir unsurlarının tesbitinin söz konusu olduğu üçüncü ve verginin tarihinin söz konusu olduğu dördüncü, kısım. Mükellefiyetin söz konusu olduğu birinci kısım ile verginin ödenmesinin düzenlendiği beşinci kısımda, maktu had ve tutar yoktur. Zira, birinci kısımda mükellefiyet başlığı altında, verginin mevzuu, gelirin unsurları, tam mükellefiyet, dar mükellefiyet kavramları tanımlanmıştır. Aynı şekilde verginin ödenmesinin düzenlendiği beşinci kısımda, taksitler ve mahsuplardan oluşan iki bölüm düzenlenmiş olup, bunlardan sadece mahsupların düzenlendiği ikinci bölümde yetki başlığı altında

<sup>4</sup> Osman PEHLİVAN, "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri," *Vergi Dünyası*, Ocak 1993, S.137, s.53

düzenlenen mükerrer 123 üncü maddede, maktu had ve tutarlarla ilgili olan maddelerdeki düzenlemeyle ilgili yetki belirtilmiştir.

## 1. Muaflık ve İstisnalarda Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar

İstisnalar ve muaflık, vergilemenin vergi konusu ya da vergi mükellefleri açısından sınırlanarak, bazı konuların ya da kişilerin belli bir verginin kapsam dışında kalmasıdır. Her vergi, konusu bakımından bir objektif mükellefiyet, mükellefi bakımından da subjektif mükellefiyet yaratır. Hemen hemen tüm vergilerde, çeşitli nedenlerle her iki açıdan da bazı sınırlamalar getirilmesi gerekli görülebilir. Bu sınırlama vergi kapsamına girmesi gereken belli konuları vergi dışı bırakma niteliği taşıyorsa "istisna" belli kişiler ya da kurumların vergi dışına çıkarılması niteliği taşıyorsa "muafiyet" adını alır.<sup>5</sup>

Muaflık ve istisnalar, G.V.K.'nin ikinci kısmında düzenlenmiş olup kendi içinde yedi bölüme ayrılmıştır. Bölümler sırasıyla; esnaf muaflığı, vergiden muaf çiftçiler, diğer muafliklar, kazançlarda istisnalar, sermaye iratlarında istisnalar, mütefferik istisnalar ve indirimlerden oluşmaktadır. Bunlardan, sadece esnaf muaflığının düzenlendiği birinci bölüm ile kazançlarda istisnaların söz konusu olduğu dördüncü bölümde, maktu had ve tutar yoktur. Ancak, esnaf muaflığı başlığı altında düzenlenen birinci bölüm maktu had ve tutarlarla dolaylı olarak ilgilidir. Muaflık ve istisnalarla ilgili olan maktu had ve tutarlar sırasıyla 13, 17, 21, 23, 24, 31 ve ek madde 2'de düzenlenmiş olup yedi tanedir. Bunlardan, 13 ve 17'nci maddeler muaflıkla ilgili iken, 21, 23, 24 üncü maddeler istisnalarla, 31 ve ek 2 nci maddeler ise indirimlerle ilgilidir.

### a. Vergiden Muaf Esnaf (Madde 9)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinde, "ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışan ve yıllık alış, satış ve hasılat

<sup>5</sup> Özhan ULUATAM, *Kamu Maliyesi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No.413, s.175

tutarı 48 inci maddede yazılı hadlerin yarısını aşmayanlar gelir vergisinden muaftır", ifadesi kullanılmaktadır. Bu nedenle 9 uncu madde, dolaylı olarak maktu hadle ilgilidir. Çünkü, götürü usule tabi olmanın özel şartlarını düzenleyen 48 inci maddedeki hadleri kendisine esas almıştır.

#### **b. Küçük Çiftçi Muaflığı (Madde 10)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde, "Çiftçilerin G.V.K. karşısında küçük çiftçi olup olmadıkları 12 nci ve 13 üncü maddede yazılı işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı esasına göre tayin olunur. Bu şartlardan herhangi birine sahip bulunmayanlar küçük çiftçi muaflığından faydalanamazlar", denmiştir. Dolayısıyla bu madde de, doğrudan maktu tutarla ilgili değildir. İlgisi, dolaylı olarak 13 üncü maddedeki küçük çiftçi muaflığındaki satış tutarı ölçüsünden kaynaklanmaktadır.

#### **c. Küçük Çiftçi Muaflığında Satış Tutarı Ölçüsü (Madde 13)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 10 uncu maddesinde belirtilen küçük çiftçi muaflığından faydalanabilmek için, zirai mahsullerin bir takvim yılı içindeki satış bedelleri tutarının 1996 yılında, 864.000.000 lirayı geçmemesi gerekir. Bu miktar 1991 yılında 25.000.000 lira, 1992 yılında 40.000.000 lira, 1993 yılında 60.000.000 liradır. Ayrıca, 1993 yılında 100.000.000 liralık tutarda uygulanmıştır. Bu tutar, 1994 yılında 200.000.000 lira, 1995 yılında da 500.000.000 liradır.

#### **d . Muaflıktan Mükellefliğe Mükelleflikten Muaflığa Geçiş (Madde 14)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 14 üncü maddesinde, "12 nci ve 13 üncü maddelerde yazılı hadleri aşan çiftçiler bu durumun meydana geldiği takvim yılı başından itibaren küçük çiftçi muaflığını kaybederler," ifadesi yer almıştır.

Bu suretle mükellefiyete girenler, muafiyet şartlarının kalktığı tarihten itibaren keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye ve mükellefiyetle ilgili ödevlerini V.U.K.'ndaki esaslara göre yerine getirmeye mecburdurlar. G.V.K.'nun 9, 10 ve 14 üncü maddelerinde olduğu gibi bu maddede dolaylı olarak maktu had esas alınmıştır.

#### **e. Göçmen ve Mülteci Muafılığı (Madde 17)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 17 inci maddesinde yer alan göçmen ve mülteci muafılığı, İskan Kanunu hükümlerine göre göçmen ve mülteci sayılanlarla yerleştirilenlerin sözü edilen kanunda kazanç vergisi muafılığı için konulan kayıt, şart ve sürelerde bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların 31.100.000 lirası (1991'de 600.000, 1992'de 2.400.000, 1993'de 2.800.000, 1994'de 4.500.000, 1995'de 9.000.000, 1996'da da 18.000.000 lirası) 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren gelir vergisinden muaftır.

#### **f. Gayrimenkul ve Haklarda İstisnalar (Madde 21)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21 inci maddesinde, "Binaların mesken olarak kiraya verilmesinde bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 41.400.000 lirası (1991'de 1.600.000, 1992'de 3.600.000, 1993'de 6.000.000, 1994'de 12.000.000, 1995'de de 24.000.000 lirası) gelir vergisinden muafdır." denmiştir.

Buna göre, mesken olarak kullanılan binalardan, 1996 yılında elde edilen kira gelirlerine 41.400.000 liralık, istisna tutarı uygulanacaktır.

#### **g. Ücretlerde İstisnalar (madde 23/8)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesinin 8 inci bendi, 4108 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle değişen ve 1.7.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren şekliyle, ücretlerde gelir vergisinden istisna edilen, yemek bedeline ait

Özel indirim; bütün gerçek ücret erbabına tanınan bir indirim olup, bu indirim miktarını asgari ücret tutarına kadar artırmaya, kalkınmada birinci ve ikinci derece öncelikli yörelerde çalışan asgari ücretlilere farklı özel indirim tutarları tesbit etmeye, Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Özel idirim tutarları, 96/8955 sayılı B.K.K. ile 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren günde 105.000, ayda 3.150.000, yılda 37.800.000 lira olarak yeniden tesbit edilmiştir. Bu tutarlar, 1991 yılında sırasıyla 1800, 54.000, 648.000 lira, 1992 yılında 3000, 90.000, 1.080.000 lira, 1993 yılında 5000, 150.000, 1.800.000 lira, 1994 yılında 20.000, 600.000, 7.200.000 lira, 1995 yılında 30.000, 900.000, 10.800.000 lira, 1996 yılında ise 60.000, 1.800.000, 21.600.000 lira olarak belirlenmiştir.

### **i .Yatırım İndiriminin Şartları ( Ek Madde 2/3)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun ek 2 nci maddesinin 3 numaralı bendinde yer alan en az yatırım tutarı, 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 96/8955 sayılı B.K.K. ile ticari ve sanayi yatırımlar için 18.000.000.000, zirai yatırımlar için de 3.000.000.000 lira, olarak tesbit edilmiştir. Bu tutarlar, 1996 yılında uygulanmak üzere 95/7593 sayılı B.K.K. ile ticari ve sanayi yatırımlar için 12.000.000.000 lira, zirai yatırımlarda ise 2.000.000.000 lira olarak tesbit edilmişti. Aynı tutarlar, 1995 yılında 94/6300 sayılı B.K.K. ile ticari ve sanayi yatırımlar için 6.000.000.000, zirai yatırımlar için ise 1.000.000.000 liraydı. Yatırım indirim tutarı, 1994 yılında ticari ve sanayi yatırımlar için 3.000.000.000 lira iken, zirai yatırımlarda 500.000.000 liraydı. Bu tutarlar, 1990 yılından 1994 yılına kadar ticari ve sanayi yatırımlarda 1.000.000.000 lira, zirai yatırımlarda da 100.000.000 lira şeklinde uygulanmıştır.

## 2- Gelir Unsurlarının Tesbitinde Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar

"Gelir vergisinin konusu gelirdir. Gelir ise genel ve iktisadi bir terimdir. Bu nedenle vergiye tabi unsur olarak çeşitlerinin ve sınırlarının gösterilmesi gerekir. İşte G.V.K.'nun tanımını verdiği ve sınırlarını tesbit ettiği gelir çeşitlerine gelir unsurları denir."<sup>7</sup>

Gelir unsurları, yedi çeşit kazanç ve irat olarak, G.V.K.'nun ikinci maddesinde; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve sair kazanç ve iratlar adı altında düzenlenmiştir. Bunların içinde sadece ticari, zirai, serbest meslek kazançları ile sair kazanç ve iratlarda maktu had ve tutarlar söz konusudur. Bu maktu had ve tutarlar, ticari kazancın tesbitinde üç madde olup, sırasıyla 46, 47, ve 48 inci maddelerdir. Zirai kazancın tesbitinde 53 üncü, serbest meslek kazancının tesbitinde 68 inci, sair kazanç ve iratların tesbitinde ise mükerrer madde 80 ile 82 nci maddede maktu had ve tutar söz konusudur.

### a . Götürü Usulde Ticari Kazancın Tesbiti ( Madde 46)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 46 ncı maddesine göre, söz konusu kanun 47 ve 48 inci maddelerinde yazılı şartlara topluca sahip olanların ticari ve sanai işlerinden sağladıkları safi kazançlar, Maliye Bakanlığı'nca tanzim edilecek cetvellerde belirtilmiş işlevlerine göre götürü olarak tesbit edilmektedir.

Bu suretle tesbit edilen safi kazanç, asgari ücretin yıllık brüt tutarının:

- 3 üncü dereceye giren mükellefleri için % 50 'si ,
- 2 nci dereceye giren mükellefler için % 90'ı
- 1 inci dereceye giren mükellefler için % 140 'ıdır.

<sup>7</sup> Akif ERGİNAY, *Vergi Hukuku İlkeleri Vergi Tekniği ve Türk Vergi Sistemi*, Ankara, 1984, Turhan Kitabevi, s.153, 154

4 üncü ve 5 inci dereceler 4108 sayılı Kanun'un 39 uncu maddesiyle 1.1.1996 tarihinden geçerli olarak kaldırılmıştır. Bakanlar Kurulu, bu oranları iki katına kadar artırmaya ve kanuni oranlarına kadar indirmeye yetkilidir.

G.V.K.'nun 46 ncı maddesinin buraya kadar olan bölümünde de görüldüğü gibi, kanuni ölçülerin belirlenmesinde asgari ücret esas alınmıştır.

### **b . Götürü Usule Tabi Olmanın Genel Şartları ( Madde 47/2)**

Götürü usule tabi olmanın genel şartları, G.V.K.'nun 47 nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin 1 inci fıkrasında, götürü usule tabi olmak için kendi işinde bir fiil çalışmak veya bulunmak gerektiği, 2 nci fıkrasında ise işyerinin emlak vergisi tarhına esas olan vergi değerleri toplamının 100.000.000 (1991'de 7.000.000, 1992'de 10.500.000, 1993'de 12.000.000, 1994'de 20.000.000, 1995'de 40.000.000, 1996 yılında 60.000.000 ve 96/7843 sayılı B.K.K ile 100.000.000 lirayı) lirayı 1997 yılında, aşmaması gerektiği belirtilmiştir. Yıllık kira bedelinin emsaline göre düşük bulunması halinde emsal kira bedeli esas alınır. Yıllık kira bedeli toplamı 1997 yılında 15.000.000 lira olarak uygulanmakta olup 1996 yılında 9.000.000 lira ve 96/7843 sayılı B.K.K. ile 15.000.000 lira olarak da uygulanmıştı. 1991 yılında 1.000.000, 1992 yılında 1.500.000, 1993 yılında 1.800.000, 1994 yılında da 3.000.000, 1995 yılında 6.000.000 lira olarak uygulanmıştır.

### **c. Götürü Usule Tabi Olmanın Özel Şartları (Madde 48/1-9)**

Götürü usulde vergiye tabi olabilmek için genel şartların yanında G.V.K.'nun 48 inci maddesinde tesbit edilmiş bulunan, işin nevi ve mahiyetine göre değişen "özel şartların" da bulunması gerekir. Götürü usule tabi olmanın özel şartları ise, G.V.K.'nun 48 inci maddesinde 10 bendte toplanmış olup, bunlardan sadece 10 uncu bend hariç, diğerlerinde maktu tutarlar söz konusudur. Götürü usule tabi olmak için bu bendlerde belirtilen tutarların aşılması gerekir aşıldığı takdirde götürülükten yararlanılmaz.



#### **d . Götürü Usule Tabi Olmanın Şartlarını Takvim Yılı İçinde Kaybedenler ( Madde 50)**

Götürü usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilir. 48 inci maddede yazılı yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin bir katını aşanlar, bu hadleri aştıkları tarihten itibaren gerçek usulde vergilendirilir. Görüldüğü gibi 50 inci madde, 48 inci maddedeki maktu had ve tutarlar nedeniyle dolaylı olarak maktu had ve tutarlarla ilgilidir.

#### **e. Zirai Kazancın Tesbit Şekilleri (Madde 53)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 53 üncü maddesinde belirtilen yıllık zirai hasılat tutarının altında kalan çiftçilerin kazançları götürü gider esasına, bu miktarın üzerinde hasılat sağlayan çiftçilerin kazançları ise gerçek kazanç usulüne (Zirai işletme hesabı veya diledikleri taktirde bilanço esasına) göre tesbit olunur.

95/7593 sayılı B.K.K. ile G.V.K.'nun 53 üncü maddesinde yer alan zirai kazancın götürü gider usulüne göre tesbitine ilişkin azami haslat tutarı, 1995 takvim yılı gelirlerine uygulamak üzere 1.000.000.000 lira olarak tesbit edilmiş, 1995 yılında ayrıca 400.000.000 lira olarak uygulanmıştır. Bu tutar, 1991'de 80.000.000, 1992-1993 yıllarında 120.000.000, 1994 yılında da 200.000.000 lira olarak uygulanmıştır. G.V.K.'nun 53 üncü maddesinde yer alan ve 1.000.000.000 lira olarak uygulanmakta olan bu hasılat tutarı, yeniden değerlendirme oranında artırılarak, 1996 takvim yılı hasılatına uygulanmak üzere 1.728.000.000 liraya, yükseltilmiştir.

**f . Götürü Gider Usulünden Gerçek Kazanç Esasına veya Bu Usulden Diğerine İntikal (Madde 60)**

Götürü gider usulüne tabi olanlardan hasılatlarının tutarı 53 üncü maddedeki belirli haddi aşanlar müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren gerçek kazanç esasına tabi tutulurlar.

"Gerçek kazanç esasına tabi olanlardan hasılatlarının tutarı aynı haddin dununda kalanlar, müteakip vergilendirme dönemi başından itibaren götürü usule tabi tutulurlar". Bu maddede, doğrudan maktu had yoktur. 53 üncü maddeyi kendine esas aldığından dolayı, dolaylı olarak maktu hadle ilgilidir.

**g. Serbest Meslek Kazancının Tesbitinde Mesleki Giderler (Madde 68/10)**

G.V.K.'nun serbest meslek erbabının mesleki giderlerine ilişkin 68 inci maddesinin 10 uncu bendinde, işle ilgili şehir dahil nakil vasıtaları ücretleri ile mütefferik giderlere karşılık, mükellefler diledikleri takdirde yıllık belli bir miktarı geçmemek üzere gayri safi hasılatlarının % 10'unu götürü gider olarak yazabilmektedirler.

94/6300 sayılı B.K.K. ile (27.12.1994 tarih ve 22154 sayılı R.G.'de yayımlanan) 1995 takvim yılı kazançlarının tesbitinde de uygulanacak götürü giderlerin mütefferik azami tutarı 1.000.000 lira olarak tesbit edilmiştir. Bu tutar, 95/7593 sayılı B.K.K. ile 1995 yılı için 2.000.000 liraya, 1996 yılında ise yeniden değerlendirme oranında artırılarak 3.400.000 liraya yükseltilmiştir. Bu tutar, 1991 yılında 130.000, 1992 yılında 300.000, 1993-1994 yıllarında da 500.000 lira olarak uygulanmıştır.

## **h. Götürü Usul (Madde 69)**

Ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalçiler ve gerçek kazançlarının tesbitinde zorluk bulunmasından dolayı Maliye Bakanlığı'nca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının safi kazançları götürü olarak tesbit olunur.

Safi kazançların vergilendirilmesinde 46 ve 47 nci maddeler ile 48 inci maddenin 8 numaralı bendi ve 50 nci madde ve 51 inci maddenin 12 numaralı bendi hükümleri uygulanır. Bu nedenle, 69 uncu madde de dolaylı olarak maktu had ve tutarlarla ilgilidir

## **İ . Değer Artışı Kazançları ( Mükerrer Madde 80/2-4)**

G.V.K.'nun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının 2, 3 ve 4 numaralı bentlerinde yer alan, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında yer alan kazançlara ilişkin istisna, 70 inci maddenin birinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan hakların elden çıkarılmasında sağlanan kazançlara ilişkin istisna, telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanuni mirascıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlara ait istisna miktarı, 1997 yılı takvim kazançlarına uygulanmak üzere 5.500.000 liraya yükselmiştir. Bu tutar, 1991 yılında 200.000, 1992 yılında 300.000, 1993 yılında 500.000, 1994 yılında 800.000, 1995 yılında 1.600.000, 1996 yılında da 3.200.000 lira olarak uygulanmıştır.

## **İ .Arızı Kazançlar (Madde 82/6)**

G.V.K.'nun 82 nci maddesinde; "vergiye tabi arızı kazançlar 6 bendde sayılmış, bu bendlerin ilk dördünde yazılı olanların (henüz başlanmamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) 170.000 lirayı aşan kısmı, diğerlerinin de tamamı vergiye tabidir" denmiştir. 1996-1997 yılı için geçerli olan bu tutar, 1995 yılında 94/6300 sayılı B.K.K. ile

100.000 lira, 1994 yılında ise 93/5146 sayılı B.K.K. ile 50.000 lira olarak uygulanmıştır.

### 3. Gelir Vergisi Tarhında Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar

Bir verginin tarhı, "verginin kanunda gösterilen matrah ve nisbeti üzerinden, miktarının hesaplanması için yapılan idari bir işlemdir." <sup>8</sup> Vergicilikte ise tarh, "vergi alacağına bir kişi veya kuruma karşı doğması diğer bir deyişle o kişi veya kurumun belli bir para tutarının borçlusu durumuna gelmesi için, yönetimce verginin yasa da gösterilen biçimde hesaplanmasıdır." <sup>9</sup>

Verginin tarhı, G.V.K.'nun dördüncü kısmında dokuz bölümde düzenlenmiştir. Bu bölümler içinde, beyan esasının sözkonusu olduğu birinci bölüm, verginin nisbetinin söz konusu olduğu beşinci bölüm, ortalama kar haddinin düzenlendiği yedinci bölüm ile hayat standardı esasının söz konusu olduğu dokuzuncu bölümde maktu had ve tutarlar vardır. Bu maktu had ve tutarlar sırasıyla; 86, 87, 103, 111, mükerrer 111, 112 ve mükerrer 116'da düzenlenen yedi maddedir. Bu yedi maddeye maktu had ve tutarlarla dolaylı olarak ilgili olan 104 üncü maddeyi de ekleyebiliriz. Çünkü, 104 üncü madde 31 ve 103 üncü maddeyle doğrudan ilgilidir.

#### a . Toplama Yapılamayan Haller (Madde 86/1)

G.V.K.'nun 86 ncı maddesinde yazılı hallerde gelirin toplanamayacağı ve yıllık beyannamenin verilemeyeceği belirtilmiştir. Bu amaçla da 86 ncı maddenin 1 inci fıkrasının a ve b bendlerinde maktu tutarlardan yararlanılmıştır. Bu maktu tutarlar, yıllar itibariyle şöyledir: 1991 yılında 36.000.000, 1992 yılında 60.000.000, 1993 yılında 96.000.000, 1994 yılında 225.000.000, 1995 yılında 450.000.000 ve 1996 yılında 900.000.000 liraydı. Bu tutar, 1 Ocak 1997

<sup>8</sup> Bkz. Akif ERGİNAY, a.g.e, s.190

<sup>9</sup> Bkz. Aykut HEREKMAN, a.g.e, s. 20

tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere, 96/8955 sayılı B.K.K. ile 1.500.000.000 liraya, yükseltilmiştir.

### **b. İhtiyari Toplama ve Beyan ( Madde 87)**

G.V.K.'nun 87 nci maddesinde, tam mükellefiyette vergiye tabi yıllık gayrisafi kazanç ve iratlarının toplamı 1.500.000.000 lirayı aşmayan mükelleflerin, bu kazanç ve iratlarından vergisi tevkif yoluyla kesilmiş bulunan ücretler, arazi serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları, vergi alacağı dahil olmak üzere, kurumlardan elde edilen kar payları, götürü usulde vergilendirilmiş bulunan ticari, mesleki kazançlar ve ücretlerini beyannameye ithal etmeleri ihtiyaridir.

Ücretler, "birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerin yıllık gayri safi tutarları toplamı 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren 1.500.000.000 (1991'de 36.000.000, 1992'de 60.000.000, 1993'de 96.000.000, 1994'de 225.000.000, 1995'de 450.000.000, 1996'da da 900.000.000 lirayı) lirayı aşan hizmet erbabının ücretleri hariç", götürü usulde tesbit olunan ticari ve mesleki kazançlar, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısımları, 1.500.000.000 liralık haddin hesabında dikkate alınmaz.

### **c . Gelir Vergisi Esas Tarifesi ( Madde 103)**

Gelir vergisine tabi gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesinde yer alan tarifedeki nisbetler üzerinden vergilendirilir.

G.V.K.'nun 103 üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi nisbetleri, 1997 takvim yılı gelirlerine uygulanmak üzere gelir dilimleri tutarları artırılmak suretiyle 96/8955 sayılı B.K.K. ile yeniden düzenlenmiştir. 1996 yılında ise 95/7593 sayılı B.K.K. ile vergi tarifesindeki gelir dilimleri % 100 oranında artırılmıştı. 1996 yılı gelirlerine uygulanacak olan bu tarifedeki ilk gelir dilimi 300.000.000 liraya kadar % 25 iken, 1997 yılında 500.000.000 liraya kadar % 25 olarak düzenlenmiştir.

### 1997 Yılındaki Tarife

500.000.000 liraya kadar	%25
1000.000.000 liranın 500.000.000 lirası için 125.000.000 lira, fazlası	%30
2000.000.000 liranın 1000.000.000 lirası için 275.000.000 lira, fazlası	%35
4.000.000.000 liranın 2000.000.000 lirası için 625.000.000 lira, fazlası	%40
8.000.000.000 liranın 4.000.000.000 lirası için 1.425.000.000 lira, fazlası	%45
16.000.000.000 liranın 8.000.000.000 lirası için 3.225.000.000 lira, fazlası	%50
16.000.000.000 lirandan fazlasının 16.000.000.000 lirası için 7.225.000.000 fazlası	%55
idi.	

#### d . Verginin Hesaplanması (Madde 104)

Yıllık gelir vergisi, vergiye tabi gelirlerin yıllık toplamından 31 inci maddedeki indirimler düşüldükten sonra, 103 üncü maddedeki nisbetler uygulamak suretiyle hesaplanır. G.V.K'nun 104 üncü maddesindeki bu açıklama bize bu maddenin dolaylı olarak maktu had ve tutarlarla ilgili olduğunu gösterir.

#### e . Ortalama Kar Haddi ve Asgari Gayrisafi Hasılat Esası (Madde 111)

Kısmen veya tamamen perakende satış yapan ticaret erbabı ile imalatçıların gayrisafi kazançları, perakende satılan emtianın maliyet bedeline ortalama kar hadleri uygulanmak suretiyle bulunacak kazançtan düşük olduğu takdirde, fark üzerinden ikmalen vergi tarhedilir.<sup>10</sup>

Aynı şekilde otel, bar, pavyon, lokanta, plaj, kuaför, berber, tamirhane ve emsali hizmet işletmelerinin gösterdikleri gayrisafi hasılatla, inceleme elamanlarınca tesbit edilen gayrisafi hasılatla göre düşük olduğu takdirde yine aynı şekilde fark üzerinden tarhiyat yapılır.

<sup>10</sup> Bkz. Mükellefin Dergisi, a.g.m., s.28

Her iki şekilde de tarhiyat yapılabilmesi için bulunacak farkın belli bir haddi aşması gerekmektedir. Bu had, genellikle Bakanlar Kurulu'nca her yıl tesbit edilmekteydi. 1991 yılı için tesbit olunacak asgari fark 3689 sayılı Kanun ile 100.000 lira, 1992 yılı için 91/2569 sayılı B.K.K. ile 150.000 lira, 1993 yılı için 92/3892 sayılı B.K.K ile 300.000 lira, 1994 yılında 93/5946 sayılı B.K.K. ile 500.000 lira, 1995 yılında ise 94/6300 sayılı B.K.K. ile 1.000.000 lira olarak tesbit edilmişti. Ancak bu tutar, 4108 sayılı Kanun'un 39 uncu maddesiyle 1.1.1996 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

#### **f. Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi (Mükerrer Madde 111)**

25.5.1995 tarih ve 4108 sayılı Kanunla G.V.K.'na mükerrer 111 inci madde eklenerek, 1 Temmuz 1995 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, talih oyunları salonlarından elde edilen kazançlara ilişkin asgari vergi uygulaması esası getirilmiştir. Ödenecek olan asgari vergi tutarının hesaplanmasında oyun salonlarında yer alan oyun masalarının ve oyun makinaların adedi baz alınmıştır. Buna göre mükellefler talih oyunları salonlarında bulundurdukları ilk 6 oyun masasının herbiri için aylık 100.000.000 lira, sonra gelen her oyun masası için ise 75.000.000 lira ve ilk 60 oyun makinasının herbiri için 10.000.000 lira, sonra gelen her oyun makinası için ise 7.500.000 lira asgari vergi ödeyeceklerdir.<sup>11</sup> 1996 yılında bu tutarlar bir katı şeklinde artırılmıştı. G.V.K.'nın mükerrer 111 inci maddesinde yer alan, talih oyunları salon işletmeciliği faaliyetinde bulunan ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükelleflerine ait asgari vergi tutarları, 96/8955 sayılı B.K.K. ile 1997 takvim yılına uygulanmak üzere de 1kat artırılarak yeniden tesbit edilmiştir. Buna göre talih oyunlarında 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren asgari vergi; salonlarda bulunduran ilk 6 oyun makinasının her biri için aylık 400.000.000 lira, sonra gelen her oyun masası için ise 300.000.000 lira ve ilk 60 oyun makinasının her biri için 40.000.000 lira, sonra gelen her oyun makinası için de 30.000.000 lira

<sup>11</sup> Can KILIÇKAYA, Hasan YALÇIN, "Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen Kazançlarda Asgari Vergi Uygulaması ", *Vergi Dünyası*, S.172, Aralık 1995, s.95, 96

olarak uygulanacaktır. Öte yandan bu vergi tutarlarının talih oyunları salon işletmeciliği faaliyetinde bulunan kurumlar vergisi mükellefleri için de dikkate alınacağı tabiidir.<sup>12</sup>

### **g . Asgari Zirai Kazanç Esası ( Madde 112)**

Zirai kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabına göre tesbit edenlerin beyan ettikleri hasılat ve giderler ile götürü gider usulüne göre tesbit edenlerin beyan ettikleri hasılat ekim, sayım beyanları dikkate alınarak ve zirai kazanç ölçüleri esas tutulmak suretiyle hesaplanacak hasılat ve giderlere göre belli bir haddin üzerinde farklılık gösterdiği takdirde, fark haklı sebeplerle izah edilemezse vergi incelenmesi sırasında, zirai kazanç ölçülerine göre tesbit edilen hasılat ve giderler ikmalen vergi tarhına esas alınmaktadır. G.V.K.'nun 112'nci maddesinde belirlenen bu asgari hasılat ve gider farkı haddi, 1997 yılı gelirlerine uygulanmak üzere 3.600.000 liraya yükseltilmiştir. 1991 yılında 100.000 lira, 1992 yılında 150.000, 1993 yılında 300.000, 1994 yılında 500.000, 1995 yılında 1.000.000, 1996 yılında da 2.000.000 lira olarak uygulanmıştır.

### **h . Hayat Standardı Esası ( Mükerrer Madde 116) (Geçici 35 inci Madde)**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 116 ncı maddesi ile uygulama alanına giren hayat standardı müessesesi, 3689 sayılı Kanunla G.V.K.'na eklenen geçici 35 inci madde ile 1.1.1990, 31.12.1999 dönemlerinde uygulanmak üzere, bazı geçici hükümlerle değişikliğe uğramıştır. Bütün bu hükümler dikkate alındığında gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, hayat standardı esasına tabi bulunmaktadır. Söz konusu mükellefler zarar beyanı da dahil olmak üzere, ticari ve mesleki faaliyetleri ile ilgili olarak beyan edecekleri kazançları, temel gösterge tutarlarına hayat standardı ilave göstergelerinde belirlenen ilavelerin yapılması suretiyle bulunacak tutardan

<sup>12</sup> G.V.K.G.T., Seri No. 200, 31 Aralık 1996, 22864 Sayılı R.G.



düşük olduğu takdirde, bu hükümlere göre belirlenen tutar, vergi tarhına esas gelirin hesaplanmasında ilgili kazanç tutarı olarak dikkate alınmaktadır.

Hayat standardı temel gösterge tutarı, faaliyetin yapıldığı takvim yılı sonunda geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı için 3.1 katı, ikinci sınıf tacirler için 1.8 katı ve serbest meslek erbabı için 2.8 katı olarak dikkate alınmaktadır. Geçici 35 inci maddenin 5 inci fıkrasında asgari ücret tutarının değiştirilmediği yıllarda esas alınacak temel gösterge tutarının, önceki yılda uygulanan temel göstergeler tutarına faaliyetin yapıldığı yıla ilişkin olarak V.U.K. uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında ilave yapılmak suretiyle tespit edileceği hükme bağlanmış, ancak asgari ücret tutarının değiştirildiği yıllarda asgari ücrete göre hesaplanan temel gösterge tutarının, yukarıda yazılı esasa göre yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak belirlenen temel gösterge tutarından daha düşük olması halinde, yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak belirlenen temel gösterge tutarı uygulanır. Hayat standardında, temel ve ilave göstergelerinin tesbitinde 100.000 liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmaz.

## **B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Maktu vergiler, "mükellefler arasında ayırım yapmaksızın herkesten eşit miktarda tahsil edilir. Sabit miktarlı olması nedeniyle ric'i yani, tersine artan oranlıdır."<sup>13</sup> Bu yüzden kanunlardaki maktu had ve tutarların enflasyona karşı korunması gerekir. Kanundaki oranlarda, enflasyona karşı ayarlamalar yapılmadığı, önlemler alınmadığı zaman konuluş amacını yitirir, ekonomide kaynak dağılımı, gelir bölüşümü ve istikrar bozulur.

<sup>13</sup> *Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü*, Dünya Yayıncılık, Mart 1995, s. 204

## 1 . Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan maktu had ve tutarları, enflasyona karşı korumada yararlanılan araçlar; Bakanlar Kurulu Kararı, asgari ücret, V.U.K.'nca belirlenen yeniden değerlendirme oranı ve kanundur.

### a . Bakanlar Kurulu Kararı ile İlgili Olanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan 13, 17, 21, 23/8, 24/3, ek 2/3, 47/2, 53, 68, mükerrer 80/2-4, 82, 86, 87, 103, 111 ve 112 nci maddeler doğrudan Bakanlar Kurulu'nun yetkisi dahilindedir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisi G.V.K.'nun mükerrer 123 üncü maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bakanlar Kurulu bu maddelerdeki maktu had ve tutarları 10 katına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu, 3689 sayılı Kanunun 6 ncı maddesiyle değişen ve 1.1.1995 tarihinden itibaren elde edilecek gelire uygulanan şekilde ise maktu had ve tutarların herbirini ayrı ayrı veya topluca 5 katına kadar artırmaya yetkiliydi. Bunun yanısıra, Bakanlar Kurulu'nun dolaylı olarak yetkisinde bulunan 31/1, 46, 48/1-9, mükerrer 111 ve 116 ncı maddelerde sözkonusudur. Örneğin, 31inci maddede Bakanlar Kurulu, özel indirim tutarlarını sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücret tutarına kadar artırmaya yetkili olduğu, 46 ncı maddede götürü safi kazanç asgari ücretin yıllık brüt tutarının 3 üncü dereceye giren mükellefler için % 50'si, 2 nci dereceye giren mükellefler için % 90'ı, 1 inci dereceye giren mükellefler için % 140 dır. Bakanlar Kurulu, bu oranları iki katına kadar artırmaya veya kanuni oranlarına kadar indirmeye yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulu Kararlarıyla ilgili bir üçüncü durum da, maktu had ve tutarlarla ilgili olan maddelerde ortaya çıkmaktadır. Örneğin; 10, 14, 60, 69, 104 üncü maddeler de doğrudan maktu had ve tutar yoktur. Bu maddeler maktu had ve tutarlarla ilgili olan maddeleri kendilerine esas almışlardır. 10 uncu madde de 13 üncü maddedeki maktu tutar, 60 ıncı maddede 53 üncü maddedeki had

esas alınmıştır. O halde " Bu maddelerde Bakanlar Kurulu'nun yetkisi dahilindedir" diyebiliriz.

### **b. Asgari Ücretle İlgili Olanlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 31/1, 46, 48/1-9 ve mükerrer 116 ncı maddelerindeki maktu had ve tutarlar asgari ücret ile ilgilidir. Bu ilgi 31inci maddede özel indirim tutarlarının, 46 ncı madde de götürü safi kazancın, 48 inci maddede yıllık alış, satış ve hasılat hadlerinin, mükerrer 116 ncı maddede ise hayat standardı temel göterge tutarlarının tesbitinde sözkonusudur. Bu maddelerdeki asgari ücret ise 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutardır. "1991 yılında bu tutar 9.612.000 lira, 1992 yılında 17.388.000 lira, 1993 yılında 29.970.000 lira, 1994 yılında 50.085.000 lira, 1995 yılında 101.520.000 lira, 1996 yılında da 204.120.000 liradır. Asgari ücret ile ilgili olan bu maddeler B.K.K. ve V.U.K. göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında da düzenlenebilmektedir. Örneğin; 31 inci maddede Bakanlar Kurulu özel indirim tutarını asgari ücret tutarına kadar artırmaya yetkili olduğu, mükerrer 116 ncı maddede, bu madde ile belirtilen tutarları azami hadleri aşmamak şartıyla herbirini ayrı ayrı ve topluca her yıl artırabileceği, 46 ve 48 inci maddelerde ise asgari ücret ile artış yapılmayan yıllarda, V.U.K. uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılacağı belirtilmiştir.

### **c. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı ile İlgili Olanlar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 13, 17, 23, 24, ek 2, 46, 48, 53, 68, mükerrer 80, 82, 103, 111, mükerrer 111, 112 ve mükerrer 116 ncı maddeleri yeniden değerlendirme oranıyla doğrudan veya dolaylı olarak ilgilidir. Bunlardan 46, 48 ve mükerrer 116 ncı maddeler asgari ücret ile ilgilidir. 46, 48 ve mükerrer 116 ncı maddelerde asgari ücret ile artış yapılmayan yıllarda, bu maddelerde yer alan maktu had ve tutarların V.U.K. uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılabacağı, ayrıca mükerrer 116 ncı maddede, asgari ücretin değiştirildiği

yıllarda, asgari ücrete göre hesaplanan temel gösterge tutarının, yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak belirlenen temel gösterge tutarından daha düşük olması halinde V.U.K. uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranının uygulandığı temel gösterge tutarı esas alınacaktır. 13, 17, 21, 23, 24, ek 2, 53, 68, mükerrer 80, 82, 111 ve 112 nci maddelerde Bakanlar Kurulu yetkisini kullanmadığı takdirde önceki yılda uygulanan maktu had ve tutarlara bu yıla ilişkin olarak V.U.K. uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranının uygulanacağı G.V.K.'nın mükerrer 123 üncü maddesinde belirtilmiştir. 47, 86 ve 87 nci maddelerde bu yetki sözkonusu değildir. Mükerrer 111 inci maddede ise, yer alan maktu tutar V.U.K. hükümlerine göre o yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle yeniden tesbit edilir ve izleyen yılda bu tutarlar esas alınır. Bakanlar Kurulu'na bu tutarları 10 katına kadar artırmaya yetki verilmiştir.

#### **d. Kanunla İlgili Olanlar**

Vergilerin kanuniliği ilkesi, "vergilere ilişkin düzenlemelerin gerek şekli gerek maddi anlamda kanunla yapılmasını zorunlu kılar."<sup>14</sup> Bu nedenle G.V.K.'nın mükerrer 123 üncü maddesinde "şu maddeler kanunla düzenlenir" diye bir hükme yer verilmemiştir. Ancak gelir vergisini, 1991 yılından 1996 yılına kadar incelediğimizde, 1992, 1993 ve 1996 yılı hariç diğer yıllarda kanunla düzenlenmiş maddelerin olduğunu görürüz.

## **2. Maktu Had ve Tutarlarının İncelenmesi ( 1991-1996)**

Gelir Vergisi Kanunu'nda ki, maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla hemen hemen her yıl bazı düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin yapılmasında yararlanılan araçlar ise yukarıda belirtildiği gibi B.K.K., kanun, asgari ücret, ve V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranıdır.

<sup>14</sup> Bkz. Nami ÇAĞAN, a.g.e., s.103

Enflasyona karşı maktu had ve tutarları korumada, yararlanılan araçlar ile yapılan artışları, 1991 yılından 1996 yılına kadar incelediğimizde; 1991 yılında, Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla, B.K.K., kanun ve asgari ücretten yararlanılmıştır. Bu araçlar ile maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar, Tablo I 'de gösterilmiştir. (Tablo I'de 1991 Yılında, 82, 111 ve 112'nci maddeler 100.000 TL.'nin altında olduğu için hesaplamadı. 24 üncü madde ve ek madde 2'de ise artış yoktur.)

**TABLO -I-**

**Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1991 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi**

Kanun Madde 13 %56.25	Kanun Madde 17 %400	Bakanlar Kurulu Kararı Madde21 %60	Kanun Madde 24 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde31 %50	Kanun Ek Madde 2 .....
Asgari Ücret Madde 46	Kanun Madde 47 %285	Asgari Ücret Madde 48 %92.9	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 53 %60	Bakanlar Kurulu Kararı Madde68 %44.44	Kanun Mükerrer Madde 80 %100
Kanun Madde 82 .....	Kanun Madde 86 %50	Kanun Madde 87 %50	Kanun Madde 103 %50	Kanun Madde 111 .....	Kanun Madde 112 .....
Asgari Ücret Mükerrer Madde 116					

1991 yılındaki, maktu had ve tutarlarda yapılan artışların yıllık ortalaması ise Tablo II'de gösterilmiştir.

## TABLO-II-

**1991 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

1991	Bakanlar Kurulu Kararı %53.6	Kanun %141.6	Asgari Ücret %93.5	Tüketici Fiyatları Endeksi %55.3	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi %66
------	---------------------------------	-----------------	-----------------------	-------------------------------------	--------------------------------------

1991 yılında yukardaki tablolarda da görüldüğü gibi, G.V.K.'nda yer alan maktu had ve tutarların enflasyona karşı korunmasında B.K.K.'na, kanuna ve asgari ücrete başvurulmuştur. B.K.K. ile yapılan artışların yıllık ortalaması % 53.6, kanun ile yapılan artışların ortalaması % 141.6, asgari ücret ile yapılan artışlar ise % 93.5 dir. Bu maktu had ve tutarlarda yapılan düzenlemeler. Tüketici Fiyatları Endeksinin yıllık ortalaması olan % 55.3 ve Toptan Eşya Fiyatlarının ortalaması olan % 66 ile karşılaştırırsak B.K.K. ile yapılan artışların yüzdesinin, enflasyon yüzdelerinin altında veya ona yakın olduğunu, kanun ve asgari ücret ile yapılan düzenlemelerin ise enflasyonun oldukça üstünde olduğunu görürüz.

1991 yılında, B.K.K. ile düzenlenen maddeler Gelir Vergisi Kanunu'nun 21, 31, 53 ve 68 inci maddeleridir. Bu maddeler sırasıyla; gayrimenkul ve haklarda istisna miktarı, ücretlerde özel indirim, zirai kazancın tesbit şekilleri ve serbest meslek kazancının tesbitinde indirilecek giderlerdir. Bunlardan 31 inci madde, asgari ücret ile ilgili olmasına rağmen, Bakanlar Kurulu tarafından düzenlenmiştir. 31 inci maddede sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücret tutarına kadar, özel indirim tutarlarını artırma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilmiştir. Bakanlar Kurulu bu yetkisini incelediğimiz süre içinde hiç kullanmamıştır. Bu maddelerde, B.K.K. ile yapılan düzenlemelerin enflasyonun altında kalması veya ona yakın bir değerde

seyretmesini farklı biçimde yorumlayabiliriz. Örneğin; "B.K.K. ile yapılan düzenlemeler T.E.F.E.'ne göre % 12.4 oranında değer kaybına uğramıştır" diyebileceğimiz gibi, devletin bu yılda B.K.K. ile yukarıda belirtilen maddeleri daraltarak gelirini artırmak istediği yorumunu da yapabiliriz. Zira, 1990 yılında tahakkuk eden gelir vergisi 21.308.242.000.000 lira iken, bu rakam 1991 yılında 40.771.805.000.000 liradır.<sup>15</sup> Tahakkuk eden gelir vergisindeki artış % 91.3 dür. Bu yılda, kanun ve asgari ücret ile maktu had ve tutarlarda yapılan düzenlemeler enflasyonun üzerindedir. Kanun ile yapılan artışların ortalaması, yukarıda da belirtilmiş olduğu gibi yıllık %141.6 dır. Bu yüzdenin, bu kadar büyük olmasında 17 ve 47 nci maddelerin büyük etkisi olmuştur. 17 nci maddede yer alan göçmen ve mülteci muaflığında % 400 oranında bir artış yapılmıştır. Aynı şekilde, götürü usule tabi olmanın genel şartlarının yer aldığı 47 nci maddede ise % 285.4'lük bir artış yapılmıştır. Bu iki maddedeki artışların yüzdelerinin büyük olması bu yılda kanun ile maktu had ve tutarlarda yapılan düzenlemelerin enflasyon yüzdesinin oldukça üstünde kalmasına neden olmuştur. Bundaki amaç ise, politiktir. Zira, 1991 yılı genel seçim yılıdır.

17 nci maddede, "İskan Kanunu hükümlerine göre göçmen ve mülteci sayılanlarla yerleştirilenlerin, mezkur kanunda kazanç vergisi muaflığı için konulan kayıt, şart ve sürelerde bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratların 600.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır" şeklindedir. Bu maktu tutar, 1990 yılına oranla bu yılda % 400 artmıştır. Madde 47'de ise işyerinin emlak vergisinin tarhına esas olan vergi değerleri toplamı vergi değeri bilinmeyen hallerde yıllık kira bedeli toplamı 1990 yılına oranla % 285.4 oranında artmıştır. Görüldüğü gibi, kanun ile bu iki maddede yapılan düzenleme yükümlülerin lehinedir. Kanun ile iki madde de yapılan düzenlemeler 1990 yılının Aralık ayına rastlarken, B.K.K. ile yapılan düzenlemeler sadece 31 inci (Ocak 1991) madde hariç, 1991 yılının Aralık ayına gelmektedir. O halde, önce kanun ile yükümlülerin lehine bazı maddelerde düzenlemeler yapılmış daha sonra B.K.K. ile yapılan düzenlemelerle de yükümlülerin aleyhine yukarıda belirtilen dört maddede daraltılmaya gidilmiştir.

<sup>15</sup> *Türkiye İstatistik Yıllığı*, Türkiye Cumhuriyeti Başbakanlık İstatistik Enstitüsü, "Türlerine Göre Hazine Gelirleri ",1994, s.676

1991 yılında asgari ücret esas alınarak yapılan düzenlemeler üç maddeden ibarettir. Bunlardan birincisi, götürü usulde ticari kazancın tesbitinin söz konusu olduğu 46 ncı, ikincisi götürü usule tabi olmanın özel şartlarının yer aldığı 48 inci, üçüncüsü ise hayat standardı esasının söz konusu olduğu mükerrer 116 ncı maddedir. Bu maddelerde asgari ücrete dayanılarak 1991 yılında yapılan artış % 93.5 (48'nci maddede % 92.9) dir. Aynı yıl, T.Ü.F.E.'ndeki artış % 55.3, T.E.F.E.'ndeki artış % 66 dir. 1991 yılında 46, 47 ve mükerrer 116 ncı maddelerde asgari ücret esas alınarak yapılan düzenleme enflasyonun üzerindedir. Özellikle 46 ve 48 inci maddenin enflasyonun üzerinde düzenlenmesi, götürü usulden yararlanmayı ve götürü usulde kalmayı kolaylaştırmıştır. Bu yıl, bilindiği gibi genel seçim yılıdır. Dolayısıyla bir siyasi yatırım yapılmıştır. Hayat standardı esası başlığı altında düzenlenen mükerrer 116 ncı maddedeki artış T.Ü.F.E.'nden % 38.2, T.E.F.E.'nden ise % 27.5 daha fazladır. Bu madde, gerçek usulde gelir vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerini kapsamına alıp, ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin bu faaliyetleri dolayısıyla hayat standardı esasına göre vergi tarhına esas alınacak gelirinin, kanunla yazılı tutarlardan aşağı olamayacağını belirtmiştir. Bu düzenlemelerden amaç, kişilerin gelirini düşük göstererek devleti vergi kaybına uğratmasını önlemektir.

Kısaca, 1991 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan maktu had ve tutarlarda kanun ve asgari ücret esas alınarak yapılan düzenlemeler enflasyonun üzerinde, B.K.K. ile yapılan düzenlemeler T.Ü.F.E'ne paralel T.E.F.E'nin altındadır..

1992 yılında, maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla B.K.K. ve asgari ücretten yararlanılmıştır. Bu araçlar ile, G.V.K.'nda yer alan maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar, Tablo III'de gösterilmiştir. (Tablo III'de 1992 yılında, 82'nci madde 100.000 TL'nın altında olduğu için hesaplanmadı. Ek madde 2'de ise artış yok.)



TABLO -III-

**Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde  
1992 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi**

Bakanlar Kurulu Kararı Madde 13 % 60	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 17 % 300	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 21 % 125	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 24 % 40	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 31 % 66.66	Kanun Ek Madde 2 .....
Asgari Ücret Madde 46	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 47 % 50	Asgari Ücret Madde 48 % 80.6	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 53 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 68 % 130.76	Bakanlar Kurulu Kararı Mükerrer Madde 80 %50
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 82 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 86 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 87 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 103 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 111 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 112 % 50
Asgari Ücret Mükerrer Madde 116					

Bu tabloda yer alan, maktu had ve tutarlardaki artışların yıllık ortalaması ise Tablo IV'de gösterilmiştir.

TABLO-IV-

**1992 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

1992	Bakanlar Kurulu Kararı % 83.7	Asgari Ücret % 80.9	Tüketici Fiyatları Endeksi % 62.1	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi % 70.1
------	----------------------------------	------------------------	--------------------------------------	---

1992 yılında, yukarıda görüldüğü gibi, G.V.K.'nda yer alan maktu had ve tutarların enflasyona karşı korunmasında B.K.K. ve asgari ücreten yararlanılmıştır. Bu yılda, kanunla düzenlenmiş bir madde yoktur. Ancak, 1990 yılında 3689 sayılı Kanunla düzenlenmiş yatırım indirimi sözkonusu olup, bu maddede ise 1994 yılına kadar, bir düzenleme yapılmamıştır. 1992 yılında, B.K.K. ile yapılan artışların ortalaması % 83.7, asgari ücret ile yapılan artışların ortalaması ise % 80.9 dur. Aynı yıl, T.Ü.F.E. % 62.1, T.E.F.E. % 70.1 dir. Yani, B.K.K. ve asgari ücret ile yapılan düzenlemeler enflasyon oranının üzerindedir.

1992 yılında, B.K.K. ile yapılan düzenlemeler 1991 yılındaki B.K.K. ile yapılan düzenlemelerden, hem de 1992 yılındaki T.E.F.E. ve T.Ü.F.E.'nden daha fazladır. Bu fazlalık 1991 yılındaki B.K.K. ile yapılan düzenlemelerden % 30.1, 1992 yılındaki T.Ü.F.E.'nden % 21.6, T.E.F.E.'nden ise % 13.6 daha fazladır. 1992 yılında B.K.K. ile maktu had ve tutarlarda yapılan düzenlemelerdeki artışlar % 50, % 80 arasında iken 17, 21, 24 ve 68 inci maddelerde farklı düzenlemeler söz konusudur. Bu farklılık, 24 üncü maddede en düşük seviyede diğer üç maddede ise en yüksek seviyededir. 24 üncü madde 1.1.1981 tarihinden önce Harcırah Kanunu hükümleri uyarınca yapılan ödemeler şeklinde iken, 2361 sayılı Kanun gider karşılığı olarak yapılan bir takım ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir, şeklinde düzenlenmiştir. Bu maddedeki istisna miktarı T.Ü.F.E. karşısında % 22.1, T.E.F.E.'nin karşısında ise % 30.1 oranında değer kaybına uğramıştır. Bu maddedeki değer kaybı, 1993 yılında da devam etmiş olup, 3946 sayılı Kanunun 38 inci maddesiyle 1.1.1994 tarihinden geçerli olarak yürürlükten kaldırılmıştır. Bu yılda düzenlenen 17 inci maddeye baktığımızda bu madde, 1991 yılında olduğu gibi yine enflasyon oranının oldukça üstündedir. Bu maddedeki yıllık artış % 300 dür. Diğer yüksek orandaki artışın sözkonusu olduğu 21 ve 68 inci maddelerdeki artış ise, % 130 dur. 21inci madde gayrimenkul ve haklarda istisna miktarına yer verirken, 68 inci madde mesleki gider başlığı altında serbest meslek kazancının tesbitinde, maddede belirtilen giderlerin hasılatan indirilebileceğini belirtmiştir.

1992 yılında asgari ücretle düzenlenen maddeler, 1991 yılındaki maddelerden ibarettir. Bu yılda G.V.K.'nda yer alan maktu had ve tutarlarda B.K.K. ve asgari ücret esas alınarak yapılan düzenlemeler enflasyonun üzerindedir.

1993 yılında, maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla 1992 yılında olduğu gibi B.K.K. ve asgari ücretten yararlanılmıştır. Bu araçlar, ile G.V.K.'nda yer alan maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar, Tablo V'de gösterilmiştir. (Tablo V'de 1993 yılında, 82 inci madde 100.000 TL.'nin altında olduğu için hesaplanmadı. Ek madde 2 ve 53 üncü maddelerde ise artış yoktur.)

**TABL-V-**

**Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1993 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi**

Bakanlar Kurulu Kararı Madde 13 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 17 % 16.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 21 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 24 % 42.85	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 31 % 66.66	Kanun Ek Madde 2 .....
Asgari Ücret Madde 46	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 47 % 17.15	Asgari Ücret Madde 48 % 72.3	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 53 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 68 % 66..66	Bakanlar Kurulu Kararı Mükerrer Madde80 %66.6
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 82 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 86 % 60	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 87 % 60	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 103 % 60	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 111 % 100	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 112 % 100
Asgari Ücret Mükerrer Madde 116					

Bu tabloda yer alan maktu had ve tutarlardaki artışların yıllık ortalaması ise Tablo VI'da gösterilmiştir.

**TABLO-VI-**

**1993 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

1993	Bakanlar Kurulu Kararı % 59.5	Asgari Ücret % 72.4	Tüketici Fiyatları Endeksi % 58.4	ToptanEşya Fiyatları Endeksi % 66.1
------	----------------------------------	------------------------	--------------------------------------	--

1993 yılında, G.V.K.'nda yer alan maktu had ve tutarlarda yukarıda da görüldüğü gibi sadece B.K.K. ve asgari ücret esas alınarak artışlar yapılmıştır. B.K.K. ile maktu had ve tutarlarda yapılan artışların ortalaması % 59.5 iken asgari ücret ile yapılan artışların ortalaması % 72.4 dür. Aynı yıl, T.Ü.F.E. % 58.4, T.E.F.E. % 66.1 dir. Bu yılda, B.K.K. ile yapılan düzenlemeler, T.Ü.F.E.'ne paralel iken T.E.F.E.'nin % 6.6 daha altındadır. Aynı yıl, asgari ücret esas alınarak düzenlenen maddelerdeki maktu had ve tutarlar ise enflasyonun üzerindedir. 1993 yılında asgari ücret esas alınarak düzenlenen 46 ncı maddede ise artışın olmadığını görüyoruz. Bir önceki yılda ise, asgari ücretteki artış oranı % 80.9 du. Götürü usulde ticari kazancın tesbitinin sözkonusu olduğu 46 ncı maddede asgari ücret ile yapılan artışları, 1992 ve 1993 yılının enflasyon rakamları ile karşılaştırdığımızda T.Ü.F.E.'ne göre % 39.6, T.E.F.E.'ne göre ise % 55.3 daha düşük olduğunu çünkü, 1993 yılında 1992 yılında yapılan % 80.9'luk bir artışla yetinildiğini görüyoruz. 1993 yılında, asgari ücret esas alınarak düzenlemelerin yapıldığı üç madde söz konusudur. Bunlardan biri, yukarıda belirtildiği gibi götürü usulde ticari kazancın tesbitinin söz konusu olduğu 46 ncı madde, diğerleri götürü usule tabi olmanın özel şartlarının düzenlendiği 48 inci ve hayat standardı esasının sözkonusu olduğu mükerrer 116 ncı maddedir. Bu maddelerden sadece 46 ncı maddede 1992 yılındaki asgari ücret esas alınmış. 48 ve mükerrer 116 ncı maddelerde ise ilgili

olduğu yıldaki asgari ücret tutarı esas alınmıştır. 1993 yılında, B.K.K. ile maktu had ve tutarlarda yapılan artış, % 59.5 ile T.Ü.F.E.'ne paralel iken T.E.F.E.'nin altındadır. 1993 yılında, B.K.K. ile yapılan artışın bu yüzdeye ulaşmasında 111 ve 112 nci maddelerin önemli katkısı olmuştur. Çünkü, bu iki maddede % 100 lük bir artış söz konusudur. Yüzde yüz artışın sözkonusu olduğu 111 inci madde ortalama kar haddi ve asgari gayrisafi hasılat esası ile ilgili iken, 112 nci madde asgari zirai kazanç esası ile ilgilidir. 111 ve 112 nci maddelerin aksine maktu tutarların ters yönde düzenlendiği 47 nci maddede ise götürü usule tabi olmanın genel şartlarında yer alan maktu tutarlar % 17.2 lik bir artışla enflasyonun oldukça altında kalmıştır. Bilindiği gibi, götürü usule tabi olmanın genel ve özel şartları aşıldığı taktirde, götürü usule tabilik kaybedilmektedir.

Kısaca 1993 yılında, maktu had ve tutarlarda B.K.K. ile yapılan düzenlemeler T.Ü.F.E.'ne paralel, T.E.F.E.'nin altında, asgari ücret esas alınarak düzenlenen maddelerdeki maktu had ve tutarlar ise 46 ncı madde hariç enflasyon oranının üzerindedir.

1994 yılında, maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla B.K.K., kanun, asgari ücret ve V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranından yararlanılmıştır. Bu araçlar ile, G.V.K.'nda yer alan maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar, Tablo VII 'de gösterilmiştir. (Tablo VII'de 1994 yılında, 82 inci maddedeki maktu had 100.000 TL.'nin altında olduğu için hesaplanmadı. 24 üncü madde ise 3946 sayılı Kanun'un 38 inci maddesiyle 1.1.1994 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. Madde 68 de ise artış yapılmamıştır.)

TABLO -VII-

**Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde  
1994 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi**

Bakanlar Kurulu Kararı Madde 13 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 17 % 60.7	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 21 % 100	Kanun Madde 24 Kaldırıldı	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 31 % 300	Kanun Ek Madde 2 % 300
Asgari Ücret Madde 46	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 47 % 66.66	Asgari Ücret Madde 48 % 100	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 53 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 68 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Mükerrer Madde 80 % 60
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 82 .....	Kanun Madde 86 % 134.4	Kanun Madde 87 % 134.4	Kanun Madde 103 % 134.4	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 111 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 112 % 66.66
Yeniden Değerleme Mükerrer madde 116					

Yukarıdaki tabloda yer alan maktu had ve tutarlardaki artışların yıllık ortalaması ise Tablo VIII 'de gösterilmiştir.

## TABLO-VIII-

**1994 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

1994	Bakanlar Kurulu Kararı % 94.9	Kanun % 175.8	Asgari Ücret % 67.1	Yeniden Değerleme Oranı % 107.6	Tüketici Fiyatları Endeksi % 120.7	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi % 106.3
------	----------------------------------	------------------	------------------------	------------------------------------	---------------------------------------	--

1994 yılında, maktu had ve tutarların düzenlenmesinde V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranından da yararlanılmıştır. Bu yıl, kanun ile yapılan artışların ortalaması % 175.8, B.K.K. ile yapılan artışların ortalaması % 94.9, asgari ücretteki artış % 67.1, yeniden değerlendirme oranındaki artış ise % 107,6 dır. T.Ü.F.E. % 120.7, T.E.F.E. ise % 106.3 dür. Bu yılda, kanun ile yapılan artışlar T.Ü.F.E.'nden %55.1, T.E.F.E.'nden %69.5 daha fazladır. B.K.K. ile yapılan düzenleme ise T.Ü.F.E.'nden % 25.8, T.E.F.E.'nden ise % 11.4 daha düşüktür. V.U.K. uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranı ile yapılan düzenleme T.E.F.E.'ne paralel iken, T.Ü.F.E.'nden %13.1 daha düşüktür. 1994 yılında belirtilmesi gereken bir başka nokta ise T.Ü.F.E. ile T.E.F.E.'nin durumudur. Çünkü, 1994 yılında T.Ü.F.E. ilk kez T.E.F.E.'nden daha büyük gerçekleşmiştir. Hemde T.Ü.F.E ve T.E.F.E.'ndeki artış 1990 yılından bu yana meydana gelen en büyük artıştır. 1994 yılında enflasyon oranının bu derece büyük olmasında ekonomik ve siyasal olayların yanında geçmişe yönelik sebepler bulunmaktadır. Örneğin; 1990-1991 yıllarında yaşanan körfez krizi, 1991 yılında genel seçimler, Güneydoğu Anadolu'da yaşanan terör olayları, 1994 yılında yapılan yerel seçimler, v.b. nedenler şeklinde sıralıyabiliriz.

1994 yılında, Kanun ile yapılan artışların % 175.8 çıkmasında en büyük etken ek madde 2 dir. "Ek madde 2'de yatırım indiriminin şartları 5 bend halinde sayılmış, üçüncü bendinde yapılan yatırım, ticari ve sanayi yatırımlar için en az

3 milyar lira, zirai yatırımlar için 500 milyon lira olmalıdır" şeklinde, düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile asgari yatırım tutarı 1993 yılına oranla % 200 artarken, zira yatırımlar % 400 artmıştır. Ticari ve sanayi yatırımlar ile zirai yatırımlarda yapılan artışların ortalaması ise % 300 dür.

Yatırım indiriminin şartları arasına böyle bir bend konulmasındaki amaç, "ciddi ve büyük çaptaki yatırımları teşvik etmektir." <sup>16</sup> 1994 yılında yapılan düzenlemede, yatırım indiriminin yüzdesinin, enflasyonun göstergesinin bir katından daha büyük olmasının nedeni belki, 1990 yılından 1994 yılına kadar hiç düzenlenmemesinden, belki de daha büyük çaptaki yatırımları teşvik etmek amacıyla kaynaklanmaktadır. Ancak, bu yatırım indirimi için belirtilmiş olan maktu hadler vergi adaleti ve gelir dağılımı ilkesine ters düşmektedir. Çünkü, bütün şartları taşıyıp da sanayi ve ticari yatırımlarda 3 milyar, zirai yatırımlarda 500 milyondan düşük olan bu yatırımlar, yatırım indirimden yararlanamamaktadır. Bu durum vergi adaleti ilkesine aykırıdır. Ayrıca, geliri zaten yüksek olan bu yatırım indiriminden yararlanarak gelir dağılımını da bozmaktadır. Bu nedenle, burada amaç büyük yatırımlardan ziyade bütün yatırımları teşvik etmek olmalıdır. Kanunla düzenlenen, diğer maddeleri incelediğimizde bu maddelerdeki artış 86, 87 ve 103 üncü maddede % 134.4 dür. 86 ncı maddede yıllık beyanname verilmemesi veya 87 nci maddeden faydalanarak belli gelirlerin verilecek yıllık beyanamelere dahil edilmemesi hakkından yararlanılabilmesi için önerilen yıllık gayrisafi kazanç ve iratlara ilişkin had düzenlenmiş iken 103 üncü maddede gelir vergisi tarifesindeki vergi dilimleri genişletilmiştir.

Enflasyonun, artan oranlı tarife üzerindeki etkisi çok çabuk görülmektedir. Zira, enflasyon nedeniyle gelir nominal olarak artmaktadır. Bu arada artan oranlı tarife esasına göre düzenlenmiş olan gelir dilimlerinde aynı biçimde artması gerekir.<sup>17</sup> Eğer gelir dilimleri enflasyon nedeniyle yeniden düzenlenemez ise, başlangıçtaki önemini kaybeder. Artan oranlılık etkisi ortadan kalkar, düz oranlı tarife şekline dönüşür. Yani, devlet bir taraftan vergi

<sup>16</sup> Osman Selim KOCAHANOĞLU, *Gerekçeli Vergi Kanunları 1*,Yayıncılık Matbaası, İstanbul, 1988, s. 95

<sup>17</sup> S.Sırrı AKAR, "Vergi ve Enflasyon İlişkisi ", *Maliye Dergisi*, Kasım -Aralık, 1978, S.36, s.121



adeletinin sağlanması, diğer taraftan da yüksek vergi hasılatından mahrum kalmış olacaktır.

1994 yılında, asgari ücretin esas alındığı madde 46'da, bu yıldaki asgari ücretin yıllık brüt tutarı değil de bir önceki yılın asgari ücretinin yıllık brüt tutarı esas alınmıştır. Madde 48'de ise asgari ücretteki artışın üzerinde bir artış söz konusudur. 1994 yılında asgari ücretteki artış % 67.1 iken, bu maddede % 100 artış yapılmıştır. 1993 ve daha önceki yıllarda asgari ücret esas alınarak düzenlenen mükerrer 116 ncı madde de ise G.V.K.'nun 35 inci maddesine göre yapılan hesaplamada, yeniden değerlendirme oranından düşük çıktığından bu yılda asgari ücretin yıllık brüt tutarı yerine yeniden değerlendirme oranı esas alınmıştır.

Hayat standardı esası beyan edilen gelir (zarar beyan edilmesi dahil) ile hayat standardı göstergelerine göre bulunacak rakamların mukayesesi suretiyle uygulanır. Beyan edilen gelir, gösterge tutarından düşük olduğu takdirde beyan edilen gelir vergi tarhına esas alınır.<sup>18</sup> Eğer, hayat standardı göstergelerine göre bulunacak tutarlar, enflasyon oranında düzenlenmez ise, kişiler beyanlarını düşük göstererek devleti vergi kaybına uğratabilecektir. Çünkü, hayat standardı göstergelerinde yer alan maktu had ve tutarlar enflasyon oranında değer kaybına uğrayarak, gerçek değerini koruyamadığı gibi konuluş amacını da yitirecektir.

1995 yılında G.V.K.'nda yer alan, maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumada B.K.K., kanun, asgari ücret ve V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranından yararlanılmıştır. Enflasyona karşı korunmada yararlanan bu araçlar ile maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar, Tablo IX 'da gösterilmiştir. (Tablo IX'da 1995 yılında, 82 nci maddede yapılan artış 100.000 TL.'nin altında olduğu için hesaplanmadı. 23 ve mükerrer 111 inci maddeler ise 4108 sayılı Kanun'la 1995 yılında yürürlüğe girmiştir.)

<sup>18</sup> İsmail Hakkı YILMAZ, "Hayat Standartı Esası ve Diğer Oto Kontrol Müesseseleri ile İlgisi ", *Vergi Sorunları Dergisi*, 1983, IV, s.113, 114

## TABLO-IX-

**Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde  
1995 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi**

Bakanlar Kurulu Kararı Madde 13 % 400	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 17 % 100	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 21 % 100	Kanun Madde 23 İlk kez	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 31 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Ek madde 2 % 100
Asgari Ücret Madde 46	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 47 % 200	Asgari Ücret Madde 48 % 125.3	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 53 % 400	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 68 % 300	Bakanlar Kurulu Kararı Mükerrer Md 80 % 100
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 82 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 86 % 100	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 87 % 100	Kanun Madde 103 % 100	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 111 % 100	Kanun Mükerrer Madde 111 İlk kez
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 112 % 100	Yeniden Değerleme Mükerrer Madde 116				

Yukardaki tabloda yer alan maktu had ve tutarlardaki artışların yıllık ortalaması ise Tablo X 'da gösterilmiştir.

## TABLO-X-

**1995 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

1995	Bakanlar Kurulu Kararı % 165.4	Kanun % 100	Asgari Ücret % 102.7	Yeniden Değerleme Oranı % 99.5	Tüketici Fiyatları Endeksi % 78.9	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi % 64.9
------	-----------------------------------	----------------	-------------------------	-----------------------------------	--------------------------------------	---

1995 yılını incelediğimizde; bu yılda B.K.K. ile maktu had ve tutarlarda yapılan artışların yıllık ortalaması % 165.4 iken, kanun ile yapılan artışların ortalaması % 100 dür. B.K.K. ile yapılan artış, T.Ü.F.E.'nden % 86.5, T.E.F.E.'nden % 100.5, kanun ile yapılan artış ise T.Ü.F.E.'nden % 21.1, T.E.F.E.'nden ise % 35.1 daha fazladır. B.K.K. ile yapılan artışların % 165,4 çıkmasında en büyük neden madde 13, 53 ve 68'dir. Çünkü, bu maddede ki artış en az % 300 dür. Madde 13 satış tutarı ölçüsü, madde 53 zirai kazancın tesbit şekli ile ilgili iken, madde 68 mesleki giderlerle ilgidir. Bu, üç maddedeki artışların büyük olmasının sebebi ise aynı yıl B.K.K. ile iki kez artırılmasıdır.

Kanun ile yapılan artış %100 'dür. Bu yılda kanunla düzenlenmiş maktu had ve tutarlarla ilgili üç madde sözkonusudur. Bunlar; 23, 103 ve mükerrer 111 dir. Bunlardan, 23/8 ve mükerrer 111 inci maddeler 4108 sayılı Kanun ile 1995 yılında yürürlüğe girmiştir. 23 üncü maddenin 8 inci bendi ile hizmet erbabına işyerinde yemek vermek suretiyle sağlanan menfaatlere 100.000 liralık bir sınır eklenmiş olup ödemin bu tutarı aşması halinde, aşan kısım ile hizmet erbabına yemek bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. 4108 sayılı Kanunla, Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen mükerrer 111 inci madde ile talih oyunları salon işletmeciliği faaliyeti ile uğraşan mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara asgari vergi uygulama esası getirilmiştir. 1995 yılında kanun

ile artış yapılan tek madde 103 olup, bundaki artış ise %100 dür. Bu ise enflasyonun göstergesi olan T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin üzerindedir.

1995 yılında, 46 ncı maddede götürü safi kazancın tesbitinde, asgari ücret esas alınmıştır. Esas alınan bu asgari ücret, 1994 yılı asgari ücretinin yıllık brüt tutarıdır. Asgari ücretin esas alındığı 48 inci maddede ise, asgari ücretin % 22.6 üzerinde bir düzenleme yapılmıştır.

Götürü usulde vergi mükellefiyetinden gerçek usule geçmeyi hızlandırmak amacıyla, götürü usulün şartları, 4108 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. 1995 yılı için safi kazancın tespit esası değiştirilmeyerek, beş derece içinde oranlar artırılmak suretiyle, asgari ücretin yıllık brüt tutarının belli nisbetleri şeklinde safi kazancın belirlenmesi yoluna gidilmiştir.<sup>19</sup> Ancak, burada oranlar hem beşinci dereceden birinci dereceye doğru artırılırken, hem de her derece bir önceki yıla oranla artırılmıştır. 1.1.1996 tarihinden itibaren 46 ncı maddede yer alan beşinci ve dördüncü dereceler kaldırılmıştır.

1Nisan 1995 tarih ve 22245 sayılı R.G.'de yayımlanan 95/6430 sayılı B.K.K. ile, 1.5.1995 tarihinden geçerli olarak Büyükşehir Belediyesi olan illerin (Erzurum ve Diyarbakır hariç) mücavir alan sınırları dahil olmak üzere Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde;<sup>20</sup>

- a . Her türlü emtia imalatı ile uğraşanlar
- b. Her türlü emtia alım-satımı ile uğraşanlar
- c. İnşaat ile ilgili her türlü işlerle uğraşanlar.
- d. Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarım işleriyle uğraşanlar
- e. Lokanta ve benzeri hizmet işletmeleri işletenler
- f. Eğlence ve istiharat yerleri işletenler,

1.1.1995 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirilecektir. G.V.K. mükerrer madde 116'da hayat standardı temel gösterge tutarlarının hesaplanmasında

<sup>19</sup> Mahmut SAYIN, "Yürürlüğe Giren 3946 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklik", *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak-Şubat 1994, s.70, s. 37, 38

<sup>20</sup> *Süryay Yayınları*, Vergi 1, Cilt 95/1, Gelir Vergisi Kanunu, s. 47,48

yeniden değerlendirme oranı esas alınmıştır. Yeniden değerlendirme oranı 1995'de % 99.5 dir. Bu yüzde, asgari ücretteki %102.7'nin altında, T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin üstündedir. Ancak, 1995 yılında asgari ücretteki artış oranı yeniden değerlendirme oranından daha yüksek olmakla birlikte "geçici 35 inci maddenin 2 ve 5 numaralı fıkralarına göre yapılan hesaplamada yeniden değerlendirme oranına göre artırılan tutarlar daha yüksek olarak ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, 1994 yılına ait kazançlara uygulanan hayat standardı temel ve ilave gösterge tutarlarına 1995 takvim yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle bu tutar yeniden hesaplanmıştır." <sup>21</sup>

Kısaca, 1995 yılında B.K.K., kanun, yeniden değerlendirme oranı ve asgari ücret (madde 46 hariç) ile yapılan düzenlemeler enflasyon oranının üzerindedir.

1996 yılında, 193 sayılı G.V.K.'nun 31, mükerrer 111 ve değişik mükerrer 123 üncü maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 96/8955 sayılı B.K.K. ile artırılan veya yeniden değerlendirme oranında artan maktu had ve tutarlar ile vergi tarifesindeki artışlar ve asgari ücrete bağlı olarak yeniden tesbit edilen maddelerdeki artışların yüzdesi Tablo XI'de gösterilmiştir. Yeniden değerlendirme oranına göre hesaplanan maktu had ve tutarlarda 100.000 liraya kadar olan kesirler aynı Kanun'un mükerrer 123 üncü maddesinin 5 inci fıkrası uyarınca dikkate alınmamıştır.

<sup>21</sup> G.V.K.G.T., Seri No 190, 1.1.1996, 22520 Sayılı R.G.

TABLO -XI-

**Gelir Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla ilgili Olan Maddelerinde  
1996 Yılında Yapılan Artışların Yüzdesi**

Yeniden Değerleme oranı Madde 13 % 72.8	Yeniden Değerleme Oranı Madde 17 % 72.8	Yeniden Değerleme Oranı Madde 21 % 72.5	Yeniden Değerleme Oranı Madde 23 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 31 % 75
Bakanlar Kurulu Kararı Ek Madde 2 % 50	Asgari Ücret Madde 46 % 101.06	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 47 % 150	Asgari Ücret Madde 48 % 101.06	Yeniden Değerleme Oranı Madde 53 %72.8
Yeniden Değerleme Oranı Madde 68 % 70	Yeniden Değerleme Oranı Mükerrer Madde 80 %71.9	Yeniden Değerleme Oranı Madde 82 % 70	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 86 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 87 % 66.66
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 103 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Mükerrer Madde111 % 100	Yeniden Değerleme Oranı Madde 112 % 70	Yeniden Değerleme Oranı Mükerrer Madde 116 % 72.8	

1996 yılındaki, maktu had ve tutarlarda yapılan artışların yıllık ortalaması ise Tabo XII 'de gösterilmiştir.

**TABLO-XII-**

**1996 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar İle Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

1996	Bakanlar Kurulu Kararı % 82.1	Yeniden Değerleme Oranı % 72.8	Asgari Ücret % 101.1	Tüketici Fiyatları Endeksi % 79.8	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi % 84.9
------	----------------------------------	-----------------------------------	-------------------------	--------------------------------------	---

1996 yılında, 193 sayılı G.V.K.'nın 31, ek 2, 47, 86, 87, 103 ve mükerrer 111 inci maddelerinde yazılı maktu had ve tutarlar, 29 Aralık 1996 tarih ve 22862 sayılı R.G.'de yayımlanan 96/8955 sayılı B.K.K. ile artırılmıştır. Bu maddelerdeki artış 31 inci maddede % 75, ek 2 nci maddede % 50, 47'nci maddede % 150 86, 87 ve 103 üncü maddelerin herbirinde % 66.66 ve mükerrer 111 inci maddede % 100 dür. 1996 yılında sayılı yedi maddedeki artışların yıllık ortalaması % 82.1 dir. Aynı yıl, T.Ü.F.E. % 79.8, T.E.F.E. ise % 84.9 dur. Yani, B.K.K. ile yapılan düzenlemeler T.Ü.F.E.'ne göre % 2.3 değer kazanırken, T.E.F.E.'ne göre ise % 2.8 oranında değer kaybına uğramıştır. Zira, 47'nci maddede % 150, mükerrer 111 inci maddede % 100'lük artışla enflasyonun üzerinde bir düzenleme söz konusu iken diğer maddelerin hepsinde enflasyonun altında bir düzenleme söz konusudur. Örneğin, yatırım indiriminin söz konusu olduğu ek madde 2'de % 50 oranında bir artış yapılmıştır. Bu artış T.Ü.F.E.'ne göre % 29.8, T.E.F.E.'ne göre ise % 34.9 daha düşüktür. Değer kaybı madde 86, 87 ve 103'de de söz konusudur. B.K.K. ile ilgili olan bu maddelerde, 1996 yılında yapılan düzenlemeler daha önceki yıllarda da belirtildiği gibi siyasidir. Bu kararı, ilgili maddelerde yapılan düzenlemeler doğrulamaktadır. Çünkü, talih oyunları salon işletmeciliği faaliyetlerinde bulunan ticari kazanç sahibi gelir vergisi mükelleflerine ait asgari vergi tutarı % 100 oranında artırılırken, teşvik belgeli yatırımlara ait en az yatırım tutarı % 50 oranında, gelir vergisi tarifesinin yer

aldığı 103 üncü madde de % 66.66 oranında artırılarak, bu kararı doğrulamaktadır.

193 sayılı G.V.K.'nun 13, 17, 21, 23/8, 53, 68/10, mükerrer 80 ve 112 nci maddelerinde yer alan maktu had ve tutarlar, 29 Aralık 1996 tarihinde yayımlanan 22862 sayılı R.G.'de belirtildiği gibi yeniden değerlendirme oranında yeniden tesbit edilmiştir. 1996 yılındaki yeniden değerlendirme oranını ise, % 72.8 dir. Ancak, ilgili maddelerde yapılan artışlar incelendiğinde, bazı maddelerin yeniden değerlendirme oranının altında artırıldığı görülmektedir. Örneğin; 46, 68, mükerrer 80, 82 ve 112'nci maddelerde olduğu gibi. G.V.K.'nun 23 üncü maddesinin 8 numaralı bendinde yer alan; işverenlerce işyeri ve işyerinin müştemilatı dışında kalan yerlerde hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan günlük 200.000 liralık yemek bedeline ait istisna tutarı, 1997 takvim yılında uygulanmak üzere yeniden değerlendirme oranın da artırılarak 300.000 liraya yükseltildiği belirtilmiştir. Burada, yeniden değerlendirme oranında artırılarak ibaresi kullanılmış olmasına rağmen % 50 oranında bir artış yapılmıştır. Yani, yeniden değerlendirme oranından % 22.8 daha düşüktür. Kısaca, 10 Ocak 1997 tarihinden itibaren uygulanacak istisna haddi, 23 üncü maddede yapılan düzenlemeyle daraltılmıştır. Aynı şekilde, yeniden değerlendirme oranında artırıldığı belirtilen maddelerdeki artışlar ise şöyledir; 68, 82 ve 112 nci maddelerde % 70, mükerrer 80 inci maddede ise % 71.9 dur.

Asgari ücret ile ilgili olan 46 ve 48 inci maddede yer alan maktu had ve tutarlar, 28 Aralık 1996 tarihinde 22861 sayılı R.G.'de yayımlanan 199 seri nolu gelir vergisi genel tebliğinde, asgari ücretteki artış oranında yeniden düzenlenmiştir. Asgari ücret tesbit komisyonu 31.07.1996 gün ve 22713 sayılı mükerrer R.G.'de yayımlanan 31.07.1996 tarih ve 1996/1 sayılı kararı ile, 16 yaşından büyük sanayi kesiminde çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin aylık brüt tutarını 17.010.000 lira olarak yeniden tesbit etmiştir. 1995 yılına göre asgari ücret % 101.06 oranında artmıştır. Bu oran, yeniden değerlendirme oranı T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin üzerindedir. Asgari ücret ile ilgili olan hayat standardı temel gösterge tutarlarının düzenlendiği mükerrer madde 116 da ise; 1996 takvim yılı sonunda geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarı dikkate



alınarak hesaplanan hayat standardı temel gösterge tutarları, önceki yılda uygulanan temel gösterge tutarlarının 1996 yılına ait yeniden değerlendirme oranında ilave yapılmak suretiyle hesaplanan tutardan daha düşük olduğundan, 1996 yılına ilişkin olarak 1997 yılında beyan edilecek kazançlara uygulanacak temel gösterge tutarları % 72.8 olan yeniden değerlendirme oranı dikkate alınarak tesbit edilmiştir.

Kısaca, 1996 yılında B.K.K. ile yapılan düzenlemeler enflasyona paralel , yeniden değerlendirme oranına göre yapılan düzenlemeler enflasyonun altında, asgari ücret esas alınarak düzenlenen maddeler ise enflasyonun üzerindedir.

## **II. KURUMLAR VERGİSİNDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Kurumlar vergisi, Türk Vergi Sisteminde geliri vergilendiren ikinci vergi türüdür; "Gelir vergisinden ayrı bir yasa ile düzenlenmiştir. Konusu kurum kazancıdır. Tüzel kişilerin kazançlarını vergilendirir." <sup>22</sup> Gelir vergisinin aksine, enflasyondan daha az etkilenen bir yapıya sahiptir. Çünkü, günümüzde kurumlar vergisinin yapısında maktu had ve tutar yoktur. Ancak, 1994 yılına kadar uygulanan madde 8'de maktu had sözkonusu olup, bu had 30.12.1993 tarihli ve 21804 mükerrer sayılı R.G.'de yayımlanarak yürürlüğe giren 3946 sayılı Kanun ile kaldırılmıştır.

### **A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Kurumlar Vergisi Kanunu, konuya göre yapılan sınıflandırmada mükellefiyet, verginin tarihi ve ödenmesinden oluşan üç kısma ayrılmıştır. Bu üç kısım, içinde sadece birinci kısmın ikinci bölümünde maktu had sözkonusu olup, diğer kısım ve bölümlerde maktu had ve tutar yoktur.

<sup>22</sup> Bkz. Akif ERGINAY, a.g.e., s, 222, 223

## 1. Kurumlar Vergisinde İstisna (Madde 8/6)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun, mükellefiyet başlığı altında düzenlenen birinci kısmının ikinci bölümü muaflik ve istisnalarla ilgilidir. Muaflik ve istisnalarla ilgili olan bu bölümün 8 inci maddesinin 6 ncı fıkrasında maktu had söz konusu olup bu fıkroda; sanayi ürünü ihrac eden ve yıllık ihracat tutarı 250.000 A.B.D. Doları veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasını aşan imalatçı kurumların, bu ihracattan sağladıkları hasılatın % 20'si kurum kazancından indirilir. İhrac edildiğinin tevsiki şartıyla ihracatçılara yapılan satışlarda sanayi ürünlerinin imalatçısı yönünden yıllık ihrac tutarının hesabında ihracat sayılır. İhrac ettiği malı imal etmeyen ihracatçı kurumlarda, bu istisna 1/4 oranında uygulanır.<sup>23</sup> 250.000 A.B.D. dolarlık tutar, 1991 yılı öncesi 3482 sayılı Kanunla düzenlenen ve 1.1.1988 tarihinden itibaren yürürlüğe giren şekilde de 1.000.000 A.B.D. dolarıydı.

## B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR

Diğer birçok konuda olduğu gibi bu konuda da enflasyona karşı korunmada bazı araçlardan yararlanılmıştır.

### 1. Maktu Haddin İlgili Olduğu Araç

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesindeki maktu haddin enflasyona karşı korunmasında Bakanlar Kurulu Kararı'na yer verilmiş, ayrıca ilgili madde dolar bazında tesbit edilmiştir.

<sup>23</sup> *Süryay Sürekli Yayınları*, Vergi 1, Cilt 94/2, Kurumlar Vergisi Kanunu, s.178

### **a . Bakanlar Kurulu Kararı**

Yukarıda belirtilen, 8 inci maddenin 6 ncı fıkrasında yer alan maktu haddi, Bakanlar Kurulu 10 katına kadar artırmaya ve kanunda yer alan tutarı 1/4'üne kadar indirmeye, % 20 oranında sifıra kadar indirmeye veya kanunda yer alan orana kadar artırmaya yetkilidir. Bu yetkiler, mal grupları ve sektörler itibariyle farklı miktar ve oranlar tesbit edilmek suretiyle de kullanılabilir.

Bakanlar Kurulu kendisine verilen bu yetkiye dayanarak asgari ihracat sınırını, 88/13602 sayılı B.K.K. ile 1.000.000 A.B.D. dolarından 250.000 A.B.D. dolarına indirmiştir. Yani, kanunda yer alan tutarı, 1/4'üne kadar indirme yetkisini kullanmıştır. Bakanlar Kurulu % 20 'lik nisbi oranıda 1990 yılında % 18'e, 1991 yılında % 12'ye, 1992 yılında % 8'e, 1993 yılında da % 5'e indirmiştir.

Kısaca, Bakanlar Kurulu dolar bazında tesbit edilmiş asgari ihracat tutarındaki bu yetkisini, 1991 yılında birkez kullanarak 250.000 dolara indirmiş, nisbi oranlarda ise bu yetkisini, 1990, 1991, 1992 ve 1993 yıllarında farklı şekilde kullanmıştır.

### **2. Maktu Haddin İncelenmesi (1991 -1993 )**

K.V.K.'nun 8 inci maddesinin 6 ncı fıkrasında yer alan sanayi ürünü ihracat istinası had ve oranları yıllar itibariyle Tablo XIII 'de gösterilmiştir.

## TABLO-XIII-

## Sanayi Ürünü İhracat İstisnası Had ve Oranları

Yıllar	Asgari İhracat (A.B.D Doları)	İhracatçıda Hasıllata Uygulanacak Oran	İmalatçıda Hasıllata Uygulanacak Oran	Bakanlar Kurulu Kararı
1991	250.000.000	% 12	%3	91/2073
1992	250.000.000	% 8	% 2	91/2073
1993	250.000.000	% 5	% 1.25	91/3893

**Kaynak:** Yılmaz ÖZBALCI, Vergi Kanunları, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu, s 11

Burada görüldüğü gibi istisna haddi, dolar bazında tesbit edilmiştir. Herşeyden önce, 250.000 A.B.D. doları gibi bir sınır koymak sadece bu miktar ve üstündekilerin sanayi ürünü ihracat istisnasından yararlanmasına sebep olmaktadır. Bu pek adil değildir. Çünkü, 249.999 A.B.D. doları ve altında ihracat yapanlar aynı istisnadan yararlanmamaktadır. Kanunun gerekçesinde ise, amacın sanayi ürünü imalatını ve döviz karşılığı ihracatını artırmak olduğu belirtilmiştir. Böyle bir amaçla konulan 250.000 A.B.D. doları sınırı çelişmektedir. Ayrıca, dolar ile bir sınır koyarak zaten enflasyondan etkilenmesi önlenmiştir. G.V.K., V.U.K., gibi maktu had ve tutarların çok olduğu kanunlarda bile dolar bazında bir düzenleme yapılmamıştır. Eğer bu maddedeki maktu had, Türk lirası olarak tesbit edilmiş olsaydı, maktu haddin düzenlendiği 1988 yılından 1993 yılına kadar geçen sürede enflasyon oranları kadar değer kaybedecek belki de daha az sanayi ürünü ihraç edenler de bu istisnalardan faydalanabilecekti. K.V.K.'nın 8 inci maddesindeki bu sakınca 30.12.1993 tarihli ve 21804 mükerrer sayılı R.G.'de yayınlanarak yürürlüğe giren 3946 sayılı Kanunla, sanayi ürünü ihracat istisnası had ve oranlarının kaldırılmasıyla son bulmuştur.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE MAKTU HAD VE TUTARLAR

Servet üzerinden alınan vergilere, servet vergisi denilmektedir. Servet vergisinin konusu ise servettir. Ülkeden ülkeye ve zaman içinde önemli farklılıklar göstermelerine rağmen servet vergilerinin ortak niteliği, kişilerin ekonomik faaliyetlerini değil, sahip oldukları iktisadi varlıkları, yani servetlerini yükümlü tutmalarınıdır.<sup>1</sup>

Günümüzde, Emlak Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi gibi vergiler, servet üzerinden alınan vergilerdir. Bu vergiler içinde sadece, Veraset ve İntikal vergisi ile Motorlu Taşıtlar Vergisinde yer alan maktu had ve tutarlar, konumuz itibarıyla incelenecektir.

#### I. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİNDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer bir şahsa intikali veraset intikal vergisine tabidir.<sup>2</sup>

V.İ.V.'nin devletin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı günümüzde çok düşüktür. V.İ.V.'nin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının çok düşük olması nedeniyle önemi gittikçe azalmış olmasına karşılık, toplumsal öneminden dolayı vazgeçilememektedir. Toplumsal önemi ön plana çıkmış olan bu vergide diğer bir çok vergide olduğu gibi maktu had ve tutar sözkonusudur.

<sup>1</sup> Şerafettin AKSOY, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1994, s.360

<sup>2</sup> Ahmet CAN, Ahmet KAVAK, *Kaynakçalı Vergi Kanunları*, Cilt 2, 1994, s.63

## A.KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR

V.İ.V.K. konuya göre yapılan sınıflandırmada beş bölüme ayrılmıştır. Bu bölümlerden sadece mevzuu, tabirler, muafiyet ve istisnalar başlığı altında düzenlenen birinci bölüm ile matrahın tayini, verginin tarhi ve nispeti başlığı altında düzenlenen üçüncü bölümde, maktu had ve tutarlar sözkonusudur. Bunun dışında yer alan diğer bölümlerde ise, maktu had ve tutar yoktur.

### 1.İstisnalar (Madde 4)

V.İ.V.K.'nun 4 üncü maddesinde yer alan intikaller, V.İ.V.'nden istisnadır. 4 üncü maddedeki istisnalardan maktu tutarlar ile ilgili olanlar ise (b), (d), (e) ve (h) fıkralarında düzenlenmiştir. (b) fıkrasında değerleri 10 uncu maddeye göre belirlenen menkul ve gayrimenkul mallardan evlatlıklarda dahil olmak üzere furuğ ve eşten herbirine isabet eden miras hisselerinin 2.859.000.000 (1991-1993 yılları arasında 10.000.000, 1994'de 400.000.000, 1995'de 830.000.000, 1996'da da 1.655.000.000 lirası) lirası, furuğ bulunmaması halinde eşe isabet eden miras hissesinin 5.721.000.000 (1991-1993 yılları arasında 20.000.000, 1994'de 800.000.000, 1995'de 1.660.000.000, 1996'da da 3.311.000.000 lirası) lirası, 1.1.1997 tarihinden geçerli olmak üzere, V.İ.V.'nden istisna edilmiştir. (d) fıkrasında ivazsız suretle vaki intikallerin ayrıca, (e) fıkrasında para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerin 67.000.000 (1991-1993 yılları arasında 250.000, 1994'de 10.000.000, 1995'de 20.000.000, 1996'da da 39.000.000 lirası) lirası 1.1.1997 tarihinden geçerli olmak üzere, V.İ.V.'nden istisna edilmiştir. (h) fıkrasında ise harbde veya eşkiya müsademelerinden, manevra ve talimler esnasında veyahut bunlardan aldığı yaralar neticesinde ölen subay, astsubay veya erlerin (jandarma dahil) kezalık vazife esnasında ölen emniyet mensuplarının furu ve karılarına ve ana ve babalarına intikal eden bütün mallar kıymetinde (b) fıkrasında kabul olunan miktarların bir misli, V.İ.V.'nden istisna edilmiştir.

## 2. Veraset ve İntikal Vergisinde Nisbetler ( Madde 16 )

V.İ.V.'nin 16 ncı maddesinde, V.İ.V.'nin aşağıda yazılı nisbetler üzerinden alınacağı belirtilmiştir:

Füruğlar, eşler, ana ve baba için (evliliklerle nesebi sahih olmayan çocukların Medeni Kanununun 257 ve 443'üncü maddelerine göre alınacak miraslar bu gruba dahildir.	Kardeşler, büyük-ana, büyükbaba ve füruğları için	1 ve 2' nci gruplar dışında kalanlar için
--	---	---

<u>Matrah*</u>	<u>Vergi Nisbeti (%)</u>	<u>Vergi Nisbeti (%)</u>	<u>Vergi Nisbeti (%)</u>
İlk 50.000. 000 lira için	4	7	10
Sonra gelen 100.000.000 lira için	7	10	13
Sonra gelen 150.000.000 lira için	10	13	16
Sonra gelen 200.000.000 lira için	13	16	20
Sonra gelen 250.000.000 lira için	16	20	25
Sonra gelen 750.000.000 lirayı aşan bölümü için	20	25	30

\*4008 Sayılı Kanununun 37' nci maddesiyle değişen şekli(6.7.1994 tarihinden geçerli olmak üzere)

Burada görüldüğü gibi, V.İ.V.'nin hesaplanabilmesi için matrahın dilimlerinde parasal ifadeler kullanılmıştır. Örneğin, ilk dilim için 50.000.000 lira, sonra gelen dilim için 100.000.000 lira gibi. Bu dilimler, içerdikleri parasal tutarlar nedeniyle enflasyondan etkilenen bir yapıya sahiptir. Enflasyonun bu dilimler, üzerindeki etkisini en aza indirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla da V.İ.V.K.'nda bazı düzenlemelerden yararlanılmaktadır.

## **B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Bir çok kanunda olduğu gibi V.İ.V.K.'nda da maktu had ve tutarlar söz konusudur. Bunlar iki tanedir; Birincisi, istisnalarla ilgili olan 4 üncü madde, diğeri ise nispetler başlığı altında düzenlenen 16 ncı maddedir.

### **1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar**

V.İ.V.'nde maktu had ve tutarlarla ilgili olan iki araç söz konusudur. Birincisi, Bakanlar Kurulu'na tanınmış olan takdir yetkisi, diğeri ise V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranıdır.

#### **a. Bakanlar Kurulu Kararı ile İlgili Olanlar**

V.İ.V.K.'nun 16 ncı maddesindeki matrah dilimlerinde değişiklik yapmaya Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisi, kanunla sınırları belirlenmiş bir şekilde verilmiş olan, 16 ncı maddede yer alan matrah dilimlerini topluca 10 katına kadar artırma şeklindedir. Bu yetki, 1994 ve öncesi kanunla kullanılmıştır. 1994 yılında 4008 sayılı Kanunla hem dilimlerdeki maktu hadler artırılmış hemde dilim sayısı indirilmiştir. 1994 yılından önce ise 2591 sayılı Kanun'un 3 üncü maddesiyle 27.1.1982 tarihinde değişen ve 5.7.1982 tarihine kadar geçerli olan şekli uygulanmıştır.



## **b. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı ile İlgili Olanlar**

V.İ.V.K.'nun 4 üncü maddesinin (b), (d) ve (e) bentlerinde; "her bir takvim yılında uygulanacak istisna hadleri, önceki yılda uygulanan istisna hadlerine bu yıla ilişkin olarak V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit olunur. Artırım sırasında 1.000.000 liraya kadar olan tutarlar dikkate alınmaz" denmiştir. Ancak, bu maddenin (b), (d) ve (e) bentlerinde gerek, 91/1842 sayılı B.K.K. ile, 1991 yılında, gerekse 4008 sayılı Kanunla 1994 yılında yapılan düzenlemelerde yeniden değerlendirme oranı dikkate alınmamıştır. Yeniden değerlendirme oranının dikkate alındığı yıllarda ise; 1995 yılında yapılan düzenlemede (b) bendi % 107,5 ile yeniden değerlendirme oranında artırılırken, (d) ve (e) fıkraları % 100 lük artışla yeniden değerlendirme oranından % 7.6 daha düşük tesbit edilmiştir. 1996 yılında (b) ve (d) fıkraları, yeniden değerlendirme oranında, (e) fıkrası ise yeniden değerlendirme oranından % 4.5 daha düşük tesbit edilmiştir. 1.1.1997 tarihinden itibaren uygulanacak istisna hadleri ise yeniden değerlendirme oranında artırılmıştır.

## **2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996)**

V.İ.V. her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere beş yılda ve on taksitte ödenmektedir. V.İ.V'nin beş yılda ve on taksitte ödenmesinden dolayı, enflasyon yardımıyla V.İ.V'nin ödenmesi daha da kolaylaşmakta, vergiyi ödeyebilme kabiliyeti yükselmektedir. Bu durum, enflasyonun yükümlüler lehine doğurduğu olumlu bir sonuçtur. Buna karşılık, V.İ.V.'nde yer alan istisnaların düzenlenmeyerek aşınmaya bırakılması yükümlülerin aleyhine bir sonuç doğurur. Buna imkan vermemek için ise, her yıl istisnaların enflasyon oranları kadar artırılması gerekir.

İstisnalarla ilgili olan 4 üncü maddeyi incelediğimizde, 1991 yılında bu maddenin (b) fıkrasındaki artış % 100, (d) ve (e) fıkralarındaki artış ise % 400 dür. 1992 - 1993 yıllarında ise artış yoktur. Ancak, 1994 yılında bu maddenin (b), (d) ve (e) fıkralarındaki artış % 3900 dür. 1995 yılında ise (b) fıkrasında, yeniden değerlendirme

oranında, (d) ve (e) fıkralarında ise yeniden değerlendirme oranından % 7,6 daha düşük artış yapılmıştır. 1996 ve 1997 yıllarında ise (b), (d) ve (e) fıkraları yeniden değerlendirme oranında artırılmıştır. Ancak 1996 yılında, (e) fıkrasındaki maktu hadde yapılan artış % 95 ile yeniden değerlendirme oranından % 4.5 daha düşüktür. 1991 yılında T.Ü.F.E. % 55.3, T.E.F.E. ise % 66 dir. O halde 1991 yılında yapılan % 100 ve % 400'lük artış enflasyonun üzerinde olmuştur. Bu ise, yükümlülerin lehinedir. 1992 ve 1993 yıllarında ise, 4 üncü maddedeki bendlerde bir artış yapılmamıştır. Halbuki, 1992 yılında T.Ü.F.E. % 58.4, T.E.F.E. % 66.1 dir. Her iki yıldaki T.Ü.F.E.'nin toplamı % 132.2, T.E.F.E.'nin toplamı ise % 124.5 dir. Yani (b), (d) ve (e) fıkraları 1992-1993 yıllarında yaklaşık % 130 oranında değer kaybına uğramıştır. Bu yükümlülerin aleyhinedir. Çünkü, yükümlünün daha az tutarda istisnadan yararlanmasına neden olmuştur. 1994 yılında ise ilgili bentlerde olağanüstü bir artış yapılmıştır. Hem de 5 Nisan ekonomik kararlarından sonra yapılan bir düzenleme ile yükümlülerin oldukça lehine olan önceki yıllarda telafi edecek olağanüstü bir düzenlemedir. Düzenlemelerin yapıldığı yıllar seçim yılıdır. Bu nedenle, yapılan düzenlemeler ekonomik şartlardan çok, politik koşulların etkisinde kalmıştır. Bunun en açık örneği ise, 1994 yılında yapılan % 3900 oranındaki artıştır. Zira, 1994 ekonomik koşullarında devletin aşırı bir gelir ihtiyacı varken, istisnaların olağanüstü yükseltilerek gelirin bir kısmından ferağat edilmesi düşündürücüdür.

1995 yılında istisnalarda, V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmıştır. Ancak, bu artış ivazsız intikaller ile para ve mal üzerine tertip ve keşide olunan piyango ve kuralarda kazanılan ikramiyelerde yeniden değerlendirme oranından % 7.6 daha düşüktür. 1996 ve 1997 yıllarında ise, istisnalarda yeniden değerlendirme oranında artış yapılmıştır. Ancak bu artış, 1996 yılında, para ve mal üzerine düzenlenen yarışma ve çekilişlerde kazanılan ikramiyelerde yeniden değerlendirme oranından % 4.5 daha düşüktür. V.İ.V. devlete gelir sağlama amacından ziyade sosyal amaçlı bir vergidir. Bu yüzden istisnaların kendisinden beklenen toplumsal amacı sağlayacak seviyede tesbit edilerek bunun diğer yıllarda da korunması gerekir.

V.İ.V.K.'nda maktu hadlerle ilgili olan bir diğer madde ise nispetler başlığı altında düzenlenen 16 ncı maddedir. Bu maddede matrah dilimleri sözkonusu olup, bu dilimler 1994 yılından önce fûruğlar, eşler, ana ve baba için, kardeşler, büyükana, büyükbaba ve fûruğları için, birde bu iki grubun dışında kalanlar için olmak üzere, üç kısım ve yedi matrah diliminden oluşmaktaydı. 1994 yılından sonra yapılan düzenlemede yine üç kısımdan oluşmakta iken, hem nispetlerin yüzdelerinde değişiklik yapılmış, hemde matrah dilimleri altıya indirilmiştir. 5.7.1994 tarihinden önce matrahın ilk dilimi 200.000 lira ve bundan sonra gelen her dilim bir öncekinin bir katı şeklinde iken, 5.7.1994 tarihinden sonra yapılan düzenleme ile matrahın ilk dilimi 50.000.000 liraya yükseltilmiştir. Matrahın dilimleri bir önceki dilimin bir katından farklı olarak artırılmıştır. Örneğin; ilk dilim için 50.000.000 lira, sonra gelen dilim için 100.000.000 lira, sonra gelen dilim için 150.000.000 lira gibi. Daha öncede belirtildiği gibi, bu maddede yer alan matrah dilimlerini topluca 10 katına kadar artırma yetkisi Bakanlar Kuruluna aittir. Ancak, 1994 yılında Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisinin sınırının aşılması gerektiğinden 4008 sayılı Kanun'un 37 nci maddesiyle düzenleme yapılmış. Bu düzenleme ile matrahın dilimi 200.000 liradan 50.000.000 liraya yükseltilerek % 24.900'lük bir artış yapılmıştır. Yani, kanun ile bu maddedeki dilimler 249 katı şeklinde artırılmıştır. Oysa Bakanlar Kurulu'na tanınan yetki 10 katına kadardı.

V.İ.V.'nin yukarıda belirtilmiş olunan oranının yüksek yada düşük olması vergiyi ödemekle yükümlü olanlarının davranışlarını etkileyebileceği gibi, miras bırakacak olan kişilerin tutumunda büyük ölçüde etkileyebilir. Bu nedenle vergi mevzuatımızda siyasi amaçlı değil, ekonomik koşullara uygun düzenlemelerin yapılması gerekir.

## **II. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİNDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Servet üzerinden alınan vergilerden olan motorlu taşıtlar vergisinin konusu, "Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube ve bürolarına kayıt ve tescil edilmiş motorlu kara taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü'ne kayıt ve tescil edilmiş uçak ve helikopterler, liman ve belediye siciline kayıt ve tescil edilmiş

olan motorlu deniz taşıtları oluşturur." <sup>3</sup> Bu taşıtların vergilendirilmesinde ölçü ve hadler ise, M.T.V.K.'nun 5 ve 6 ncı maddelerinde düzenlenmiştir. Bu maddelerde yer alan maktu hadler konumuzu ilgilendirdiği için servet üzerinden alınan vergilerde, M.T.V.K.'da incelenmiştir.

## **A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

M.T.V.K. konuya göre yapılan sınıflandırmada dört bölüme ayrılmıştır. Bu bölümlerden sadece vergilendirme ölçü ve hadleri başlığı altında düzenlenen ikinci bölümde, maktu hadler söz konusudur. Diğer bölümlerde ise, maktu had ve tutarlar yoktur.

### **1. (I) Sayılı Tarife (Madde 5)**

M.T.V.K.'nun 5 inci maddesinde otomobil, panel, kaptıkaçtı ve arazi taşıtlarından alınacak vergi miktarını gösteren (I) sayılı tarife düzenlenmiştir. Tarifenin düzenlenmesinde taşıtların net ağırlığı ile yaşları ölçü alınmış, ağırlığı ve yaşına görede ödeyeceği yıllık vergiler için hadler tesbit edilmiştir. Bu hadler, 1inci derece lüks otomobiller için 3 kat, 2 nci derece lüks otomobiller için 2 kat ve 3 üncü derece lüks otomobiller için 1.5 kat olarak uygulanacaktır.

### **2. (II), (III) ve (IV) Sayılı Tarife (Madde 6)**

M.T.V.K.'nun 6 ncı maddesinde ise (II), (III) ve (IV) sayılı tarifeler düzenlenmiştir. (II) sayılı tarife, (I) sayılı tarife dışında kalan bütün motorlu kara taşıtlarını, (III) sayılı tarife yat, kotra ve her türlü motorlu tekneleri, (IV) sayılı tarife ise uçak ve helikopterleri kapsamına alarak ne kadar vergi vereceklerini cinslerine, net ağırlığına, istiap hadlerine ve yaşlarına göre tespit etmiştir.

<sup>3</sup> Ahmet CAN, Ahmet KAVAK, *Kaynakçalı Vergi Kanunları*, Cilt 2, s.91

## B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR

Motorlu taşıtlar vergisi spesifik tarifesi nedeniyle fiyat hareketlerinden etkilenen bir yapıya sahiptir. "Spesifik tarifeler ağırlık, uzunluk, adet, hacim vesaire gibi maddi ölçüler esas alınarak hesaplanır."<sup>4</sup> Motorlu taşıtlar vergisinde ise bu ölçü motorlu taşıtların cinsine, yaşına, ağırlığına, istiap haddine göre tespit edilmektedir. Yapısında teknik özelliğine göre (yolcu sayısı, ağırlığı vb.) artan oranlılıkta olmasına rağmen, spesifik tarifesi dolayısıyla enflasyondan oldukça çok etkilenen bir yapıya sahiptir. Bu bakımdan, motorlu taşıtlar vergisinde enflasyon oranında bir düzenleme yapılmadığı takdirde hasılatında bir azalmanın olacağı muhakkaktır.

### 1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar

Motorlu taşıtlar vergisi spesifik tarife yapısında aşınma olmaması için 3946 sayılı Kanunla, iki mekanizma ile donatılmıştır. Bunlardan biri endeksleme, vergi artışlarının otomotikleştirilmesi, diğeri ise kanunla daha önce farklı şekilde düzenlenmiş bulunan yürütme organına vergilendirme yetkisinin devridir.<sup>5</sup>

#### a. Bakanlar Kurulu Kararı ile İlgili Olanlar

M.T.V.K.'nun 10 uncu maddesinde yetki başlığı altında düzenlenen (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerdeki vergi miktarı, 3946 sayılı Kanun'un 35 inci maddesiyle değişen ve 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olan şeklinde, "her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan vergi miktarı o yıl için V.U.K. hükümleri uyarınca tesbit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır", denmiştir. Bakanlar Kurulu da yeniden değerlendirme oranının % 50'den çok ve % 50'den az olmamak üzere, yeni oranlar veya bu oranlar içinde farklı oranlar tesbit etmeye yetkili kılınmıştır.

<sup>4</sup> M.Orhan DİKMEN, *Maliye Dersleri*, Fakülte Matbaası, İstanbul, 1973, s.138

<sup>5</sup> Terzi ÇELİK, Kemal VAROL, "3946 Sayılı Kanunla Motorlu Taşıtlar Vergisine ve Taşıtlar Alım Vergisine Getirilen Yenilikler ", *Vergi Dünyası*, S.167, Temmuz 1995, s.127, 128

Halbuki, M.T.V.K.'nun 10 uncu maddesindeki bu yetki, 1.1.1994 tarihinden önce 3505 sayılı Kanununun 27 nci maddesiyle değişen şekilde, Bakanlar Kurulu'na bu kanunun 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerdeki vergi miktarlarını ayrı ayrı veya birlikte 20 katına kadar artırmaya ve kanundaki yazılı miktarlardan az, bu miktarların 20 katından çok olmamak üzere yeni vergi miktarları tesbit etmeye yetki vermişti. 3505 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekilde ise bu yetki 10 katınaydı. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 1990 yılından 1994 yılına kadar, 1994 yılında dahil olmak üzere ancak 3.4 katını kullanmıştır.

### **b. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı ile İlgili Olanlar**

M.T.V.K.'nun yetki başlığı altında düzenlenen 10 uncu maddesinde, bu kanunun 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerdeki vergi miktarı; "Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan vergi miktarı, o yıl için V.U.K. hükümleri uyarınca tesbit ve ilan olunan yeniden değerleme oranında artırılır" denmiştir. 1991 yılından 1996 yılına kadar incelediğimizde sayılı dört tarifede 1994 yılında kanun, 1995, 1996 ve 1997 yıllarında yeniden değerleme oranı, diğer yıllarda ise B.K.K. ile düzenleme yapılmıştır.

## **2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996)**

Spesifik yapısı nedeniyle enflasyondan etkilenen bir yapıya sahip olan motorlu taşıtlar vergisinin tarifesinde yer alan vergi miktarlarındaki artış yıllar itibariyle, Tablo XIV'de verilmiştir.

TABLO-XIV-

**Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Tarifelerinde Yıllar İtibariyle Yapılan Artışların Yüzdesi**

Yıllar	Tarifeler	Artış	İlgili Olduğu Araçlar	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Tüketici Fiyatları Endeksi (%)	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi(%)
1991	I, II, III ve IV Tarifelerdeki Vergi Nisbetleri	%60	Bakanlar Kurulu Kararı	54.1	55.3	66
1992	I ve II Sayılı Tarifeler III Sayılı Tarife IV Sayılı Tarife	%75 %40 %100	Bakanlar Kurulu Kararı	61.5	62.1	70.1
1993	I, II, III ve IV Sayılı Tarifeler	%60	Bakanlar Kurulu Kararı	58.4	58.4	66.1
1994	I, II, III ve IV Sayılı Tarifeler	%70	Kanun	107.6	120.7	106.3
1995	I, II, III ve IV Sayılı Tarifeler	%107.6	Yeniden Değerleme Oranı	99.5	78.9	64.9
1996	I, II, III ve IV Sayılı Tarifeler	%99.5	Yeniden Değerleme Oranı	72.8	79.8	84.9

Tabloda XIV'de görüldüğü gibi 1991 yılında, 197 sayılı M.T.V.K.'nun değişik 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerdeki vergi miktarı 1.1.1991 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Bakanlar Kurulu'nca % 60 nisbetinde

artırılmıştır. Aynı yıl, T.Ü.F.E. % 55.3, T.E.F.E. ise % 66 dır. Yani, B.K.K. ile yapılan düzenlemeler T.Ü.F.E.'ne paralel T.E.F.E.'nin altındadır. Ancak, motorlu taşıtlar vergisinin spesifik tarifesinin enflasyon dolayısıyla aşınmasına izin verilmemiştir. Bu yargımızı, aynı yıl tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi gelirleri de doğrulamaktadır. 1990 yılında tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisi 414.417.000.000 lira iken, bu rakam 1991 yılında 692.895.000.000 liradır. Diğer bir deyişle % 67.2 lik bir artış söz konusudur.

1992 yılında, Bakanlar Kurulu'nca özel hizmetlerde kullanılan otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtlarının yer aldığı (I) sayılı tarife ve otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtlarından taksi olarak kullanılanlarla, (I) sayılı tarifede yer alan bu taşıtlar dışında kalan her türlü motorlu taşıtların yer aldığı (II) sayılı tarifedeki maktu tutarlar % 75 nisbetinde artırılırken yat, kotra ve her türlü motorlu özel teknelerin yer aldığı (III) sayılı tarife % 40 nisbetinde, uçak ve helikopterlerin yer aldığı (IV) sayılı tarife ise % 100 nisbetinde artırılmıştır. Bu yılda, özel hizmetlerde ya da ticari ve zirai faaliyetlerde kullanılan motorlu taşıtlarda yapılan % 75'lik artış T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin üzerindedir. Bu artış T.Ü.F.E.'nden % 12.9, T.E.F.E.'nden ise % 4.9 daha fazladır. Halbuki, aynı durum yat, kotra ve motorlu özel teknelerin yer aldığı (III) sayılı tarifede tam tersidir. Çünkü, (III) sayılı tarifede yapılan artış T.Ü.F.E.'nden % 22.1, T.E.F.E.'nden ise % 30.1 daha düşüktür. Uçak ve helikopterlerin yer aldığı (IV) sayılı tarifedeki artış ise T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin üzerindedir.

1993 yılında, 1991 yılında olduğu gibi yine Bakanlar Kurulu'nca kanunda sayılı dört tarifede % 60 oranında bir artış yapılmıştır. Bu yılda, T.Ü.F.E. % 58.4, T.E.F.E. % 66.1 dir. Yapılan artış T.Ü.F.E.'ne paralel iken, T.E.F.E.'ne göre % 6.1 değer kaybetmiştir.

1994 yılında, kanunla sayılı dört tarifede yapılan artış % 70 dir. Bu yılda, T.Ü.F.E. % 120.7, T.E.F.E. % 106.3 tür. Yapılan artış T.Ü.F.E.'ne göre % 50.7, T.E.F.E.'ne göre ise % 30.3 değer kaybetmiştir. Bu yılda izlenen siyasi politika



nedeniyle spesifik tarifenin aşınmasına izin verilmiştir. Bilindiği gibi 1994 yılı seçim yılıdır. D.İ.E.'nün verilerine göre belirlenen T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin altında bir değerin saptanmasında bu amacı doğrulamaktadır.

1995 yılında, 1994 yılının tarifesine o yılın yeniden değerlendirme oranı olan % 107.6 uygulanmak suretiyle 1995 yılında uygulanacak tarife elde edilmiştir. 1995 yılında T.Ü.F.E. % 78.9, T.E.F.E. ise % 64.9 dur. Bu yılın yeniden değerlendirme oranı ise % 99.5 olup, bu yeniden değerlendirme oranı 1995 yılı tarifesine uygulanarak 1996 yılı tarifi elde edilmiştir.

1996 yılında, M.T.V.K.'nun sayılı dört tarifesinde yapılan artış % 99.5 dir. 1996 yılında, T.Ü.F.E. % 79.8, T.E.F.E. ise % 84.9 dur. Yani, yeniden değerlendirme oranına göre yapılan artış T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin üzerindedir. 1996 yılı için yeniden değerlendirme oranı % 72.8 dir. 197 sayılı M.T.V.K.'nun 10 uncu maddesi hükmü gereğince, kanunun 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III) ve (IV) sayılı tarifelerdeki vergi miktarları 1.1.1997 tarihinden geçerli olmak üzere 252 sıra no.lu V.U.K. genel tebliği ile ilan olunan % 72.8 oranındaki yeniden değerlendirme oranında artırılmıştır. Ayrıca, M.T.V.K.'nun Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak lüks sayılan otomobil ve arazi taşıtları yeniden belirlenmiştir. Bu yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir:<sup>6</sup>

**a.** Otomobil ve arazi taşıtlarından motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'den ( 1600 cm<sup>3</sup> dahil) küçük olanlar, lüks otomobil olarak kabul edilmeyecektir. Bunların yurt içinde veya yurt dışında imal edilmiş olmasının lüks otomobil uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

Motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'den büyük olan lüks otomobil olarak kabul edilecektir. Bu taşıtların net ağırlığı ve yaşlarına göre lüks dereceleri aşağıda gösterilmiştir.

<sup>6</sup> Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği, 27 Aralık 1996, 22860 Sayılı. R.G.

TAŞITLARIN NET <u>AĞIRLIĞI</u>	<u>YAŞ VE LÜKS DERECELERİ</u>		
	<u>1-3 YAŞ</u>	<u>4-6 YAŞ</u>	<u>7-11 YAŞ</u>
950 kg ve aşağısı	III.DERECE	-----	-----
951-1200 kg'a kadar	III.DERECE	-----	-----
1201-1600 kg'a kadar	II.DERECE	III.DERECE	-----
1601 kg ve daha yukarı	I.DERECE	II.DERECE	III.DERECE

b. Arazi taşıtlarından; münhasıran yük taşımaya mahsus olanlar lüks otomobil olarak kabul edilmeyecek, yük ve yolcu taşıyabilen iki ve daha fazla sıralı oturma yeri bulunan açık kasalı olanlar ise, yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde lüks otomobil olarak kabul edilecektir.

c. Lüks otomobil uygulaması ile ilgili olarak daha önce çıkartılan 7 ve 8 seri no.lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği 01.01.1997 tarihinden itibaren de yürürlükten kaldırılmıştır.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERDE

#### MAKTU HAD VE TUTARLAR

Harcamalar üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan yahut tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir.<sup>1</sup> Harcama vergileri, diğer bir deyişle gider vergileri, gelir ve serveti harcandıkları anda, genellikle mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş bir şekilde vergilendirdikleri için dolaylı (vasıtalı) vergiler kategorisinde yer alırlar. Ayrıca, yükümlülerin kişisel durumlarını nazara almaksızın üretim, tüketim, değişim gibi olaylara dayanarak alındıkları için gayrişahsi (objektif) vergilerdir.<sup>2</sup>

Günümüzde, harcamalar üzerinden alınan vergiler Katma Değer Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Taşıt Alım Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi, Damga Vergisi ve değerli kağıtlar ve harçlardan oluşmaktadır. Konumuz itibariyle burada sadece, Taşıt Alım Vergisi ile Damga Vergisinde yer alan maktu had ve tutarlar incelenecektir.

#### I. TAŞIT ALIM VERGİSİNDE YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

T.A.V.'nin Türk vergi sisteminde, vergilerin iktisadi kaynaklarına ya da konu unsurlarına göre yapılan bölümlenmesinde, hangi alt ayırım içinde düşünülmesi gerektiği yolunda tam bir görüş birliği yoktur.

Halil Nadaroğlu, Aykut Herekman gibi bazı yazarlar, bu vergiyi servetten alınan vergiler kategorisinde kabul ederken, Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu gibi bazı yazarlarda harcamalardan alınan bir vergi olarak kabul etmektedirler

<sup>1</sup> Bkz. Nami ÇAĞAN ve diğerleri, a.g.e., s. 427

<sup>2</sup> Bkz. Halil NADAROĞLU, a.g.e., s.392

T.A.V.'nin harcamalar üzerinden alınan vergiler içerisinde yer almasının nedeni olarak da ivazlı intikalleri kapsamasını gösterirler. Günümüzde ise, T.A.V., Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi gibi özel bir harcama vergisi olarak kabul edilmektedir.

T.A.V.'nin konusu T.A.V.K.'nin 4, 5 ve 6'ncı maddelerinde yazılı taşıtların;<sup>3</sup>

a. Her ne şekilde olursa olsun iktisap edilmesi (Mülkiyeti muhafaza kaydıyla veya sair akitlere göre iktisaplar dahil anabayi, bayi, bölge bayii, yetkili satıcı ve acentalarla, Maliye Bakanlığı'nca bu nitelikte oldukları tesbit edilenlerin, yalnızca satmak üzere iktisap ettikleri plakasız taşıtlarla, veraset yoluyla intikaller hariç),

b. Yurt dışında iktisap edilerek Türkiye'ye ithal edilmesi

c. Vekaletname ile tasarruf hakkının devralınmasıdır.

T.A.V.'nin vergileme ölçü ve hadleri ise yine T.A.V.K.'nin 4, 5 ve 6'ncı maddelerinde düzenlenmiştir.

## **A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

T.A.V.K. taşıt alım vergisi mevzuu ve mükellef, tarifeler, muaflik ve istisnalar, vergileme ölçü ve hadleri, beyan esası ve ödeme süresini içeren 8 maddeden ibarettir. Bu maddeler içinde sadece 4, 5 ve 6'ncı maddelerde maktu hadler sözkonusu iken, diğer maddelerde maktu had ve tutarlar yoktur.

### **1. (I) Sayılı Tarife (Madde 4)**

T.A.V.K.'nin 4 üncü maddesinde otomobil, kaptıkaçtı, panel ve arazi taşıtlarından alınacak vergi miktarlarını gösteren (I) sayılı tarife düzenlenmiştir.

<sup>3</sup> Ahmet CAN, Ahmet KAVAK, *Kaynakçalı Vergi Kanunları*, Cilt 2, s.111

Tarifenin düzenlenmesinde taşıtların yaşları ve net ağırlığı ölçü olarak alınmıştır. Örneğin, 1997 yılında, 950 kg ve daha aşağı olan 1 yaşındaki taşıt 68.390.000-TL., 2 yaşındaki bir taşıt ise 45.630.000-TL., ödeyecektir. Tarifede yer alan hadler ise 1 inci derece lüks otomobiller için 3 kat, 2 inci derece lüks otomobiller için 2 kat ve 3 üncü derece lüks otomobiller içinde 1.5 kat olarak uygulanacaktır.

## **2. (II) Sayılı Tarife (Madde 5)**

T.A.V.K.'nun 5 inci maddesinde; (I) sayılı tarife dışında kalan motorlu kara taşıtlarından minibüs ve otobüslerle, trolleybüs, kamyon, kamyonet, çekici ve benzerlerinin, (II) sayılı tarifeye göre vergilendirileceği belirtilmiştir. (II) sayılı tarifenin düzenlenmesinde ise (I) sayılı tarifedeki spesifik ölçülere ilaveten taşıtların cinsleri ve istiap hadleri de esas alınmıştır. Yani, (II) sayılı tarifeye göre taşıtların vergilendirilmesinde taşıtların cinsi, ağırlığı, istiap haddi, yaşı gibi spesifik ölçüler kullanılmıştır. Örneğin, 1997 yılında 1500 kg ve altında ağırlığa sahip olan 1 yaşındaki bir kamyon 52.220.000-TL., 15 kişiye kadar yolcu sayısı olan bir yaşındaki minibüsün ise 65.240.000-TL., taşıt alım vergisi ödeyecektir.

## **3. (III), (IV) ve (V) Sayılı Tarife (Madde 6)**

T.A.V.K.'nun 6 ncı maddesinde (III), (IV) ve (V) sayılı tarifeler düzenlenmiştir. (III) sayılı tarife motosikletler, (motorlu bisikletler dahil) yük ve yolcu motosikletleri ile triportörleri, (IV) sayılı tarife traktör ve özel amaçlarla kullanılan yat, kotra ve hertürlü motorlu tekneleri, (V) sayılı tarife ise uçak ve helikopterleri (Türk kuşu, Türk hava kurumuna ait olanlar hariç) vergilendirecek tarifeleri düzenlemiştir. (III) sayılı tarifede taşıtın cinsi ve yaşı, (IV) sayılı tarifede taşıtın cinsi, motor gücü ve yaşı, (V) sayılı tarifede ise taşıtın azami kalkış ağırlığı ve yaşı esas alınmıştır.

## **B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

T.A.V., spesifik tarifesi dolayısıyla enflasyondan etkilenen bir yapıya sahiptir. Bu nedenle, enflasyonun T.A.V.'nin spesifik tarifesi üzerindeki etkisini en aza indirmek için maktu had ve tutarların enflasyona karşı korunması gerekir. Enflasyona karşı korunmak içinde T.A.V. bazı araçlardan yararlanmaktadır.

### **1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar**

T.A.V.K.'nda yer alan, sayılı beş tarifeyi enflasyona karşı korumak amacıyla B.K.K., Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranı ve kanun ile yapılan düzenlemelerden yararlanılmıştır.

#### **a. Bakanlar Kurulu Kararı ile İlgili Olanlar**

T.A.V.K.'nun yetki başlığı altında düzenlenen 10 uncu maddesinde yer alan (I), (II), (III), (IV) ve (V) sayılı tarifelerdeki vergi miktarı, 3946 sayılı Kanun'un 34 üncü maddesiyle değişen şekilde, 1.1.1994 tarihinden geçerli olmak üzere, Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının % 50'sinden çok ve % 50'sinden az olmamak üzere yeni oranlar veya bu oranlar içinde farklı vergi miktarları tesbit etmeye, EURO 93 normlarını sağlayan katalitik konvektör sistemi ile teçhiz edilmiş taşıtlarda tespit edilen bu oran veya vergi miktarlarını % 50 nispetine kadar indirmeye yetki vermiştir.

Bu suretle hesaplanan ve ödenmesi gereken vergi miktarlarının 10.000 lirası, (IV) sayılı tarife için ödenecek vergi miktarlarının hesaplanmasında ise 1.000 liranın altındaki tutarların, dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

T.A.V.K.'nun 10 uncu maddesindeki bu yetki, 1.1.1994 tarihinden önce 3418 sayılı Kanun'un 20 nci maddesiyle değişen şekilde, Bakanlar Kurulu'na T.A.V.K.'nun 4, 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III), (IV) ve (V) sayılı

tarifelerdeki miktarlardan az, bu miktarların 20 katından çok olmamak üzere yeni vergi miktarları tesbit etmeye yetki vermiştir. Aynı yetki, 3418 sayılı Kanunla değişmeden önce 10 katınaydı. Kısaca, zaman içerisinde T.A.V.'ni enflasyondan korumak, günün koşullarına uygun hale getirmek amacıyla, Bakanlar Kurulu'na yukarıda belirtildiği gibi yetki verilmiştir. Bu yetki doğrudan maktu hadlerde 10 katına veya 20 katına kadar düzenleme yapma şeklinde olabileceği gibi dolaylı olarak yeniden değerlendirme oranının % 50'sinden çok ve az olmamak şeklinde de olabilmektedir.

### **b. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı ile İlgili Olanlar**

T.A.V.K.'nin 10 uncu maddesinde, bu kanunun 4, 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III), (IV) ve (V) sayılı tarifelerdeki vergi miktarları; "her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan vergi miktarları o yıl için V.U.K. hükümleri uyarınca tesbit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bu yeniden değerlendirme oranının % 50'sinden çok ve % 50'sinden az olmamak üzere yeni oranlar veya bu oranlar içinde farklı vergi miktarları tesbit etmeye, Bakanlar Kurulu yetkilidir", denmiştir.

### **c. Kanun ile İlgili Olanlar**

T.A.V.K.'nin 4, 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III), (IV) ve (V) sayılı tarifelerdeki vergi miktarlarını artırmada yetki kanunla belirtilmiştir. Bu yetki, Bakanlar Kurulu'na taktir yetkisi verilmesi şeklinde olabileceği gibi V.U.K. uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılması şeklinde de olabilmektedir. Bunun yanısıra doğrudan kanunla yetki aktarılmaksızında artış yapılabilir. Örneğin, 1994 yılında sayılı beş tarifede, 3418 sayılı Kanun'un 18 inci maddesiyle yapılan % 100 oranındaki artış gibi...

## 2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996)

T.A.V.K.'nun vergileme ölçü ve hadleri başlığı altında düzenlenen 4, 5 ve 6 ncı maddelerde yer alan (I), (II), (III), (IV) ve (V) sayılı tarifelerdeki vergi miktarlarındaki artış, yıllar itibariyle Tablo XV'de gösterilmiştir.

**TABLO-XV-**

### Taşıt Alım Vergisi Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Tarifelerinde Yıllar İtibariyle Yapılan Artışların Yüzdesi

Yıllar	Tarifeler	Artışlar (%)	Artışların İlgili Olduğu Araçlar	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Tüketici Fiyatları Endeksi (%)	Topta Eşya Fiyatları Endeksi (%)
1991	I, II, III, IV ve V Sayılı Tarifeler	% 60	Bakanlar Kurulu Kararı	% 54.1	% 55.3	% 66
1992	I, II, III Sayılı Tarife IV/A Sayılı Tarife IV/B Sayılı Tarife V Sayılı Tarife	%75 %45 %40 %55	Bakanlar Kurulu Kararı	% 61.5	% 62.1	% 70.1
1993	I, II, III, IV ve V Sayılı Tarifeler	%60	Bakanlar Kurulu Kararı	% 58.4	% 58.4	%66.1
1994	I, II, III, IV ve V Sayılı Tarifeler	% 100	Kanun	% 107.6	% 120.7	%106.3
1995	I, II, III, IV ve V Sayılı Tarifeler	%107.6	Yeniden Değerleme Oranı	% 99.5	% 78.9	%64.9
1996	I, II, III, IV ve V Sayılı Tarifeler	% 99.5	Yeniden Değerleme Oranı	% 72.8	% 79.8	% 84.9



Tabloda XV'de görüldüğü gibi 1991 yılında, 1318 sayılı T.A.V.K.'nun değişik 4, 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan 30.3.1990 gün ve 90/291 sayılı Kararnamenin eki ile artırılan (I), (II), (III), (IV) ve (V) sayılı tarifelerdeki vergi miktarının, bu kararnamenin yayımı tarinden itibaren % 60 nisbetinde artırılması; Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 24.12.1990 tarihli ve 127676 sayılı yazısı üzerine adı geçen kanunun değişik 10 uncu maddesine göre Bakanlar Kurulu'nca 24.12.1990 tarihinde kararlaştırıldığı belirtilmiştir. Bu yıldaki, T.Ü.F.E. % 55.3, T.E.F.E. ise % 66 dır. Yani, 1991 yılında Bakanlar Kurulu'nca yapılan düzenlemeler T.Ü.F.E'ne paralel T.E.F.E.'nin ise altındadır.

1992 yılında Bakanlar Kurulu'nca tarifelerde yer alan maktu had ve tutarlar artırılmıştır. Ancak bu yılda yapılan düzenlemeler, 1991 yılındaki gibi sayılı beş tarife için tek bir düzenleme değildir. Bu yılda (I), (II), (III) sayılı tarifelerdeki vergi miktarı % 75 nisbetinde, (IV/A) sayılı tarifedeki vergi miktarı % 45, (IV/B) sayılı tarifedeki vergi miktarı % 40 ve son olarak (V) sayılı tarifedeki vergi miktarıda % 55 nisbetinde Bakanlar Kurulu'nca artırılmıştır. 1992 yılındaki T.Ü.F.E. % 62.1, T.E.F.E. % 70.1 dir. O halde, "(I), (II), (III) sayılı tarifeler enflasyona karşı korunmuş bunların reel bir değer kaybına uğraması önlenmiştir", diyebiliriz. Aynı durum (IV/A), (IV/B) ve (V) sayılı tarifeler için söz konusu değildir. Zira, bunlar % 45, % 40, % 55'lik düzenlemeyle T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin altında kalmıştır. Bu yüzdeleri T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin yüzdeleri ile karşılaştırırsak bir değer kaybı söz konusudur. Bu değer kaybı (IV/B) sayılı tarifede T.Ü.F.E.'ne göre % 22.1, T.E.F.E.'ne göre ise % 30.1 dir. Yani, (IV/B) sayılı tarife 1992 yılında 1991 yılına göre % 75 değer kaybetmiştir. Bu tarifede bilerek izlenen 1990 yılında da olduğu gibi ziraatı geliştirme amacı söz konusudur. Ancak aynı gerekçeyi, (IV/A) ve (V) sayılı tarifeler için açıklamak pek mümkün değildir. Çünkü, (IV/A) ve (V) sayılı tarifelerde yat, kotra, her türlü motorlu özel tekneler ile uçak ve helikopterler için geçerli olan tarifeler düzenlenmiştir.

1993 yılında, Bakanlar Kurulu'nca 1991 yılında olduğu gibi tarifelerdeki vergi miktarı % 60 oranında artırılarak T.Ü.F.E'ne paralel, T.E.F.E.'nin ise altında bir düzenleme yapılmıştır. 1993 yılında, T.Ü.F.E. % 58.4, T.E.F.E. ise % 66.1 dir.

1994 yılında, 3418 sayılı Kanun'un 18 inci maddesiyle değişen şeklinde tarifelerdeki vergi miktarı, 1993 yılına göre % 100 artırılmıştır. Bakanlar Kurulu'na da bu oranı 1 kat artırma yetkisi verilmiştir. 1994 yılındaki, T.Ü.F.E. % 120.7, T.E.F.E. ise % 106.3 dür. Bu yılda enflasyonun altında bir düzenleme yapılmıştır. T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin büyük olmasında ise 1994 yılının içinde bulunduğu koşulların (5 Nisan kararları gibi) çok büyük etkisi olmuştur. Finansman Kanunu'nun 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca söz konusu bu vergilerin 1.1.1994 tarihi itibariyle uygulanan miktarları 1.1.1995 tarihinden itibaren yeniden değerlendirme oranında artırılacağı belirtilmiştir. Bu ise Finansman Kanunu'nun 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasında "her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan vergi miktarları o yıl için V.U.K. hükümleri uyarınca tesbit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılacaktır" şeklinde, ifade edilmiştir. Yine, Bakanlar Kurulu'nca Finansman Kanunu'nun 10 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasında yeniden değerlendirme oranının % 50'sinden çok % 50'sinden az olmamak üzere yeni oranlar veya bu oranlar içinde farklı vergi miktarları tesbit etmeye yetki verilmiştir.

1995 yılında, yukarıda belirtildiği gibi sayılı beş tarifedeki vergi miktarları 1994 yılı için yeniden değerlendirme oranı olan ve 233 sıra no.lu V.U.K.G.T. ile ilan olunan % 107.6 oranında artırılmıştır. Yeniden değerlendirme oranının esas alındığı 1994 yılındaki T.Ü.F.E. % 120.7, T.E.F.E. % 106.3 tür. Bu yapılan düzenleme T.Ü.F.E.'ne göre % 13.1 değer kaybına uğrarken T.E.F.E.'ne görede % 1.3 değer kazanmıştır. Yeniden değerlendirme oranı T.E.F.E.'ne göre tesbit edildiğinden dolayı 1995 yılında maktu hadler enflasyona karşı korunmuştur.

1996 yılında ise, sayılı beş tarifedeki vergi miktarları, 1995 yılı için yeniden değerlendirme oranı olan ve 245 sıra no.lu V.U.K.G.T. ile ilan olunan % 99.5 oranında artırılmıştır. 1995 yılındaki T.Ü.F.E. % 78.9, T.E.F.E. % 64.9 dur. Bu yılda yapılan düzenlemeler ile tarifelerde yer alan maktu hadler enflasyona karşı korunmuştur.

1318 sayılı Finansman Kanunu'nun 10 uncu maddesi hükmü gereğince, kanunun 4, 5 ve 6 ncı maddelerinde yer alan (I), (II), (III), (IV) ve (V) sayılı tarifelerdeki vergi miktarları 01.01.1997 tarihinden geçerli olmak üzere, 1996 yılı için yeniden değerlendirme oranı olan ve 252 sıra no.lu V.U.K.G.T. ile ilan olunan % 72.8 oranında artırılmıştır.<sup>4</sup>

## **II. DAMGA VERGİSİ KANUNU'NDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Kişilerin kendi aralarında ya da devlete yaptıkları hukuki işlemlerde, düzenledikleri belgeler yada kağıtlar üzerinden ödedikleri mali yükümlülükler, damga vergisi denir.<sup>5</sup>

Damga vergisinin konusu ise, D.V.K.'na ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtlar oluşturur. Bu kağıtlar, yazılıp imzalanmak veya imzası yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve her hangi bir hususu ispat veya belli etmek için, ibraz edilecek olan belgeleri ifade eder.<sup>6</sup>

### **A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Damga Vergisi Kanunu konuya göre yapılan sınıflandırmada, beş bölüme ayrılmıştır. Bunlar sırasıyla, mükellefler ve istisnalar, vergileme ölçü ve hadleri, verginin ödenmesi, sorumluluk ve çeşitli hükümlerden ibarettir. Bu bölümler içinde

<sup>4</sup> Taşıt Alım Vergisi Genel Tebliği, Seri No.18, 27 Aralık 1996, 22860 Sayılı R.G.

<sup>5</sup> Bkz. Nami ÇAĞAN ve diğerleri, a.g.e., s.472

<sup>6</sup> Bkz. Cemil ALVER, a.g.e., s.571

sadece vergileme ölçü ve hadleri başlığı altında düzenlenen, II nci bölümde belirtilen nisbi ve maktu vergilerin söz konusu olduğu, (I) sayılı tabloda maktu had ve tutarlar sözkonusudur. (I) sayılı tabloda ise, D.V.K.'nun sonunda verilmiştir.

### 1. (I) Sayılı Tablo

Damga vergisinin konusunu oluşturan kağıtlar (I) sayılı tabloda, akitlerle ilgili kağıtlar, kararlar ve mazbatalarla ilgili kağıtlar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar, makbuzlar ve diğer kağıtlar şeklinde dört gruba ayrılmıştır. Bu kağıtların düzenlenmesinde maktu had ve tutarlardan yararlanılmıştır. Örneğin, Akitlerle ilgili kağıtlarda; "belli bir parayı ihtiva etmeyenler için 254.700-TL., anonim, eshamlı komandit ve limited şirket mukavelenamelerinde ilk 100.000.000 lira için binde 12 şeklinde" maktu had ve tutarlar söz konusudur.

Bilindiği gibi damga vergisi, nisbi olarak veya maktu olarak alınır. Nisbi olarak alınan damga vergisi, kağıtlardaki belli paralar üzerinden hesaplanır. Yani, bu hallerde kağıtlardaki belli paralar damga vergisinin matrahını teşkil eder. Bu matraha, kağıdın türüne göre, (I) sayılı tarifede gösterilen nisbetler uygulanarak, vergi tutarları tesbit edilir. Bu nisbi vergi belli parayı ihtiva eden veya mutlaka etmesi gereken kağıtlar içindir. Bu belli para deyimi, D.V.K.'nun 10 uncu maddesinin son fıkrasında, kağıtların ihtiva ettiği veya kağıtlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükme bağlanmıştır.<sup>7</sup>

Damga vergisinin konusuna giren bir kısım kağıtlar ise maktu vergiye tabidir. Bu tür kağıtlarla ilgili vergi miktarı, (I) sayılı tabloda gösterilmiştir. Maktu vergi bir kısım kağıtlarda değişmez. Örneğin, teklifnameler, her hal ve takdirde 82.500-TL. maktu vergiye tabidir. Bazı kağıtlarda ihtiva ettiği meblağa göre, kademeleştirilmiştir. Örneğin, faturalar ve makbuzlardan maktu vergi alınır. Ancak vergi tutarı, bunların ihtiva ettiği meblağa göre değişir. Kısaca, (I) sayılı tabloda, bir kısım kağıtlar için hem nisbeti, hem de maktu olarak alınacak verginin tutarı gösterilmiştir.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> Bkz. Yılmaz ÖZBALCI, Damga Vergisi Kanunu, s.61

<sup>8</sup> Bkz. Yılmaz ÖZBALCI, Damga Vergisi Kanunu, s.61, 62

## **B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Damga vergisi yapısında yer alan maktu had ve tutarlar dolayısıyla enflasyondan etkilenen bir yapıya sahiptir. Enflasyonun damga vergisi, üzerinde yaptığı bu etkiyi en aza indirmek içinde V.U.K. uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranından yararlanılmaktadır.

### **1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar**

D.V.K.'nda maktu had ve tutarlar, sadece (I) sayılı tabloda sözkonusudur. Bu (I) sayılı tabloda yer alan, maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla, V.U.K. uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranından yararlanılmıştır.

#### **a. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı**

3689 sayılı Kanunla değiştirilen 488 sayılı D.V.K.'nun mükerrer 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında:

"... Her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu vergiler (maktu ve nisbi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır. Bu suretle hesaplanan vergi miktarlarında 100 - lira kesirleri nazara alınmaz" hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı'nca R.G.'de yayımlanan 207, 214, 219, 223, 233, 245, 252 no.lu V.U.K.G.T. ile ilgili yıllarda yeniden değerlendirme oranları yeniden belirlenmiştir.

Bu hükümlere dayanarak, D.V.K.'na ekli damga vergisine ilişkin (I) sayılı tabloda yer alan maktu vergiler ile maktu ve nisbi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler yeniden değerlendirilmiştir.<sup>9</sup> Ancak 1994 yılında maktu vergiler yeniden değerlendirilmediği kanunla, maktu vergilerde % 100, nisbi vergilerde ise % 20 nisbetinde artırılmıştır.

## 2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996)

D.V.K.'nda maktu vergiler (maktu ve nisbi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) bu kanuna ekli (I) sayılı tabloda düzenlenmiştir. (I) sayılı tabloda akitlerle ilgili kağıtlar, kararlar ve mazbatalar, ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar, makbuzlar ve diğer kağıtlar şeklinde düzenlenmiş olup, bu kağıtlardaki yıllar itibariyle artışların yüzdesi Tablo XVI 'da gösterilmiştir.

---

<sup>9</sup> *Mükellefin Dergisi*, "Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kağıtların Bedeline 1.1.1993 Tarihinden İtibaren Yapılan Artırımlar", S. 2, Şubat 1993, s.52

TABLO-XVI-

**Damga Vergisi Kanunu'nun (I) Sayılı Tablosunda Yer Alan Maktu Had ve Tutarlarda Yıllar İtibariyle Yapılan Artışların Yüzdesi**

Yıllar	Damga Vergisi Kanunundaki Artışların Yüzdesi	Artışların İlgili Olduğu Araçlar	Yeniden Değerleme Oranı (%)	Tüketici Fiyatları Endeksi (%)	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi (%)
1991	55.5	Yeniden Değerleme Oranı	54.1	55.3	66
1992	61.5	Yeniden Değerleme Oranı	61.5	62.1	70.1
1993	58.4	Yeniden Değerleme Oranı	58.4	58.4	66.1
1994	100 Maktu Vergi 20 Nisbi Vergi	Kanun	107.6	120.7	106.3
1995	107.6	Yeniden Değerleme Oranı	99.5	78.9	64.9
1996	99.5	Yeniden Değerleme Oranı	72.8	79.8	84.9

Tablo XVI'da görüldüğü gibi, 1991 yılında maktu vergiler; 293 sayılı V.U.K.'nin mükerrer 298 inci maddesine göre 1990 yılı için tesbit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılmıştır. 1990 yılında yeniden değerlendirme oranı % 55.5 dir. Bu oranın, 1990 yılında uygulanan maktu vergilere tatbiki suretiyle de, 1991 yılında uygulanacak miktarlar tesbit edilmiş ve 26.12.1990 tarihinde, 20737 sayılı

R.G.'de yayınlanmıştır. 1990 yılında T.Ü.F.E. % 52.3, T.E.F.E. % 60.3 tür. 1990 yılında tesbit edilen yeniden değerlendirme oranı T.E.F.E.'nin % 4.8 daha altındadır. Ayrıca, D.V.K.'nun her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan maktu vergilere o yıl için tesbit edilen yeniden değerlendirme oranı uygulanmaktadır. Oysa, G.V.K.'nda maktu had ve tutarlar, önceki yılda uygulanan maktu had ve tutarlara bu yıla ilişkin olarak V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmaktaydı. Bu nedenle D.V.K.'nda 1991 yılında uygulanan tarife 1991 yılında sırf yeniden değerlendirme oranınının tesbitinden kaynaklanan değer kaybına uğramıştır.

1.1.1991 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, D.V.K.'nun (I) sayılı tarifesindeki maktu vergiler (maktu ve nisbi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) 213 sayılı V.U.K.'nun mükerrer 298 inci maddesine göre 1991 yılı için % 54.1 olarak tesbit edilmiş ve 214 seri no.lu V.U.K.G.T. ile ilan edilmiş, yeniden değerlendirme oranınının tatbiki suretiyle 1992 yılında uygulanacak artırılmış miktarlar gösterilmiştir. Bu yılda, T.Ü.F.E. % 55.3 iken, T.E.F.E.'nin yıllık ortalaması % 66 dir. Bu yılda da yeniden değerlendirme oranı değer kaybına uğramıştır. Yeniden değerlendirme oranındaki bu değer kaybı T.E.F.E.'ne göre % 11.9 dur. Bu değer kaybı önceki yılın değer kaybınının 1 katından fazladır.Yani, D.V.K.'ndaki maktu vergilerde 1991 yılında bir aşınma söz konusudur.

1992 yılında ise, yeniden değerlendirme oranı % 61.5 dir. Bu oranın tatbiki suretiyle de 1.1.1993 tarihinden itibaren uygulanacak miktarlar tesbit edilmiş ve 18.12.1992 tarihli, 21439 sayılı R.G.'de yayınlanmıştır. Yine aynı yıl, D.İ.E.'nün verilerine göre tesbit edilen T.Ü.F.E. % 62.1, T.E.F.E. oranı ise % 70.1 dir. Önceki yılda olduğu gibi bu yılda da, damga vergisinde yer alan maktu vergilerde bir aşınma söz konusudur. Bu aşınma T.E.F.E.'ne göre % 9.5 dir.

1.1.1993 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tesbit edilen D.V.K.'nun (I) sayılı tablosunda yer alan maktu vergiler yeniden değerlendirme oranınının tatbiki suretiyle 1.1.1994 tarihinden itibaren uygulanacak artırılmış miktarlar gösterilmiştir. Bu yıldaki yeniden değerlendirme oranı % 58.4 tür. T.Ü.F.E. % 58.4,



T.E.F.E. ise % 66.1 dir. 1993 yılında da T.E.F.E.'ne göre yeniden değerlendirme oranı % 7.7' lik bir değer kaybına uğramıştır.

488 sayılı D.V.K.'nun mükerrer 30 uncu maddesine 4.5.1994 tarih ve 3986 sayılı Kanununun 11 inci maddesi ile eklenen ve 7.5.1994 tarihinde yürürlüğe giren fıkrada bu kanuna ekli (I) sayılı tablodaki 1.1.1994 tarihinde geçerli olan maktu vergiler (maktu ve nisbi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) % 100, nisbi vergiler % 20 oranında artırılmıştır. Bu fıkra, hükmü gereğince kanuna ekli (I) sayılı tabloda yer alan maktu vergilerin % 100, nisbi vergilerin %20 oranında artırılmak suretiyle, 7.5.1994 tarihinden itibaren uygulanacak miktar ve nisbetler tesbit edilmiştir. 1994 yılındaki T.Ü.F.E. % 120.7, T.E.F.E. ise % 106.3 tür.1994 yılında da yeniden değerlendirme oranı T.E.F.E.'ne göre % 6.3 oranında bir değer kaybına uğramıştır. Bu değer kaybı T.Ü.F.E.'ne göre ise % 20.7 dir. 1994 yılında önceki yıllardan farklı olarak nisbi vergilerin oranlarında % 20 oranında artırılmıştır. Örneğin, binde 5 şeklinde nisbi oranların binde 6'ya çıkarılması gibi. Bu yapılan düzenlemeler bize maktu vergilerin yanında nisbi vergilerinde zamanla enflasyona karşı korunması gerektiğini, göstermektedir. Bilindiği gibi nisbi vergiler, değişmeleri hemen yansıttığından, maktu vergiler gibi ric'i artan oranlı değildir.

7.5.1994 tarihi itibariyle yürürlüğe giren 3986 sayılı Kanun'un 11 inci maddesiyle belirlenen maktu vergilerin yeniden değerlendirme oranınının (% 107.6) tatbiki suretiyle 1.1.1995 tarihinden itibaren uygulanacağı belirtilmiştir. Yukarıda belirtildiği gibi, 1994 yılındaki yeniden değerlendirme oranı % 107.6, T.E.F.E. ise % 106.3 dür. Bu yılda ilk kez, D.V.K.'nda yer alan (I) sayılı tablodaki maktu vergilerde enflasyonun üzerinde bir düzenleme yapılmıştır. Yani, maktu vergiler % 1.3 değer kazanmıştır. Bu yılda, T.E.F.E.'nin % 106.3 olması ve ilk defa % 120.7 gibi bir yüzdeye ulaşan T.Ü.F.E.'nden büyük olması 1994 yılının ekonomik koşullarından kaynaklanmaktadır.

1996 yılında ise, yeniden değerlendirme oranının % 99.5 olması sonucu değişen ve 1.1.1996 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere tesbit olunan D.V.K.'nun (I) sayılı tablosundaki maktu vergiler (maktu ve nisbi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil) tesbit olunmuştur. 1995 yılında T.Ü.F.E. % 78.9, T.E.F.E. ise % 64.9 dur. Yeniden değerlendirme oranından T.E.F.E. % 24.6, T.E.F.E. ise % 10.6 daha düşüktür. Diğer bir deyişle, (I) sayılı tabloda enflasyonun üzerinde bir düzenleme yapılmış ve bu son iki yıldaki düzenleme ile 1990'dan 1994 yılında kadar olan değer kayıplarında telafi edilmeye çalışılmıştır.

1.1.1997 tarihinden geçerli olmak üzere; 488 sayılı D.V.K.'nun mükerrer 30 uncu maddesinin birinci fıkrası hükmü gereğince, kanuna ekli (I) sayılı tabloda yer alan ve 28 seri no.lu D.V.K.G.T. ile tespit edilen maktu vergiler (maktu ve nispi vergilerin asgari ve azami miktarlarını belirleyen hadler dahil), 1996 yılı için yeniden değerlendirme oranı olan ve 252 sıra no.lu V.U.K.G.T. ile ilan olunan % 72.8 oranında artırılmıştır.<sup>10</sup>

Kısaca, D.V.K.'nun (I) sayılı tablosundaki maktu vergiler 1990'dan 1994 yılına kadar olan sürede, T.E.F.E.'nin altında bir düzenleme nedeniyle değer kaybetmiştir. 1994 ve 1995 yılında da bu değer kaybını giderecek şekilde değer kazanmıştır. D.V.K.'nun (I) sayılı tablosunda yer alan maktu vergilerin yeniden değerlendirme oranında artırılması ayrıca damga vergisinde kağıtlara pul yapıştırılması ve bu kanunda gösterilen hallerde baskılı damga kullanılması veya makbuz verilmesi veyahut istihkaktan kesinti yapılması şekillerinden birisiyle ödenmesi nedeniyle enflasyondan kaynaklanan değer kayıpları en aza indirilmeye çalışılmıştır.

<sup>10</sup> Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Seri No.29, 27 Aralık 1996, 22860 Sayılı R.G.

## BEŞİNCİ BÖLÜM

### USUL KANUNU AÇISINDAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

Vergi sistemi denilince, bir ülkede uygulanmakta olan tüm vergi kanunları anlaşılır. Bu vergi kanunlarının bir kısmı, belli bir kaynak veya kaynaklardan maddi anlamda vergi alınmasını temin ederken, bir kısımda vergi alınmasını temin edecek şekilde usul ve şekle ilişkin hükümleri düzenler. Usul ve şekle ilişkin hükümleri düzenleyen bu vergi kanunlarından birisi, Vergi Usul Kanunu'dur. <sup>1</sup>

#### I. VERGİ USUL KANUNUNDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

Vergi Usul Kanunu adından da anlaşılabilceği gibi; "vergi alınmasında, vergilerin tahakkuk safhasına kadar olan usul ve şekil hükümlerini düzenler." <sup>2</sup>

Bazı vergi sistemlerinde, verginin yapısı ve usule ait esaslar, ilgili vergi kanunlarında bir arada düzenlenmiş iken, bizim sistemimizde maddi vergi kanunlarında usul hükümlerine istisnaen yer verilmiş, bu hususta kurallar prensip olarak V.U.K.'nda toplanmıştır. <sup>3</sup>

V.U.K. usul ve şekle ilişkin hükümleri düzenlerken, maktu had ve tutarlardan yararlanmıştı. Bu maktu had ve tutarların ilgili olduğu maddeler sırasıyla 104, mükerrer 115, 177, 179, 180, 232, 252, 298, 313, 343, 344, 345, 347, mükerrer 347, 352, 353, mükerrer 354, 355, 356, 359, 360 ve 361 inci maddelerdir. Bu 22 maddenin, mükerrer 354, 359 ve 360 inci maddeleri asgari ücret ile ilgili iken; 179, 180 ve 347 nci maddeleri dolaylı olarak maktu hadlerle

<sup>1</sup> Bkz. Nurettin EROĞLU, a.g.e., s.3

<sup>2</sup> Bkz. Nurettin EROĞLU, a.g.e., s.3

<sup>3</sup> Yılmaz ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Favori Ofset, İstanbul, 1977, s.1

ilgilidir. Kalan 16 madde ise, doğrudan maktu had ve tutarlarla ilgili olup, V.U.K.'nun 414 üncü maddesinde yetki başlığı altında tanımlanmıştır. V.U.K.'nun bu maddeleri dışında kalan 86, 148, 150, 153, 157, 182, 194, 210, 218, 220, 233, 234, 237, 240, 243, 245, 256, 257, 333, 335 ve 346 ıncı maddelerinde ise, doğrudan maktu had ve tutarlarla ilgili olan maddelerdeki düzenlemeler esas alınmıştır. Örneğin, 86 ncı maddede komisyonlarca istenilen bilgileri vermeyenler ve bilirkişiliği kabul ettikleri halde gerekli incelemeleri yapmayanlar hakkında, 361 inci madde hükmünün uygulanacağını belirtilmesi gibi.

## **A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

V.U.K. beş kitaptan oluşmaktadır. Birinci kitap vergilendirme, ikinci kitap mükellefin ödevi, üçüncü kitap değerlendirme, dördüncü kitap ceza hükümleri, beşinci kitap da vergi davaları başlığı altında düzenlenmiştir. Her kitap kendi içinde kısımlara, kısımlar ise bölümlere ayrılmıştır. Bölümlerin bazıları ise maktu had ve tutarlarla ilgilidir. Bu ilgi bazı maddelerde doğrudan sözkonusu iken, bazı maddelerde de dolaylıdır. Doğrudan ilgili olan maddeler V.U.K.'nun 414 maddesinde belirtilmiştir.

### **1. Vergilendirmede Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar**

Vergilendirme başlığı altında düzenlenen birinci kitap, altı kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım vergilendirmeye ilgili genel esasları, ikinci kısım tarh ve tahakkuk usulünü, üçüncü kısım tahrir usulünü, dördüncü kısım takdir, zirai kazançlar ve özel komisyonları, beşinci kısım tebliğleri ve son olarak altıncı kısım ise vergi alacağının kalmasını düzenlemektedir. Altı kısmın içinde sadece, tebliğler ve vergi alacağının kalkmasından oluşan, 5 ve 6 ncı kısımlarda maktu hadler söz konusu iken, diğer kısımlarda maktu had ve tutarlar yoktur.

#### **a. İlanın Şekli (Madde 104)**

V.U.K.'nun tebliğler başlığı altında düzenlenen 5 inci kısmında yer alan 104 üncü madde, doğrudan maktu hadle ilgilidir. 104 üncü maddenin 3 üncü

parağrafında İstanbul Belediye sınırları dışındaki yerlerde, ilan yolu ile yapılan tebliğin konusu 1996 yılında 1.000.000.000 (1991'de 10.000.000, 1992'de 50.000.000, 1993'de 100.000.000, 1994'de 250.000.000, 1995'de 500.000.000) lirayı aşan, vergi veya vergi cezasına taalluk ettiği taktirde ilanın ayrıca Ankara ve İstanbul'da çıkan bir gazete ile yayınlanacağı belirtilmiştir.

### **b. Tahakkuktan Vazgeçme (Mükerrer Madde 115)**

V.U.K.'nun vergi alacağının kalkması başlığı altında düzenlenen altıncı kısmının, zamanaşımı ve terkin başlığı altında düzenlenen ikinci bölümünde yer alan mükerrer 115 inci madde, doğrudan maktu hadle ilgilidir. Tahakkuktan vazgeçme başlığı altında düzenlenen bu maddede ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 1997 yılı için 170.000 (1990-1993 arası 25.000, 1994'de 50.000, 1995-1996 arası 100.000) lirayı aşmaması ve tahakkuk için yapılacak giderlerin bu miktarlardan fazla olacağının tesbiti halinde, Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuktan vazgeçilebileceği belirtilmiştir.

## **2. Mükellefin Ödevlerinde Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar**

Mükellefin ödevleri başlığı altında düzenlenen ikinci kitap, altı kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısmı bildirimler, ikinci kısmı defter tutma, üçüncü kısmı vesikalar, dördüncü kısmı ekim ve sayım beyanı, beşinci kısmı vergi karnesi, son olarak altıncı kısmı ise muhafaza ve ibraz ödevleri başlığı altında düzenlenmiştir. Bildirimler, ekim ve sayım beyanı ve muhafaza ve ibraz başlığı altında düzenlenen, birinci, dördüncü ve altıncı kısımda, maktu had ve tutar yoktur.

### **a. Birinci Sınıf Tüccarlar (Madde 177)**

V.U.K.'nun 177 nci maddesinde aşağıda yazılı tüccarların birinci sınıfa dahil olacağı belirtilmiştir. Bunlar;

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı, 5.200.000.000 (1991'de 300.000.000, 1992'de 450.000.000, 1993'de 720.000.000, 1994'de 1.000.000.000, 1995'de 1.500.000.000, 1996'da 3.000.000.000) lirayı veya satışlarının tutarı 6.300.000.000 (1991'de 360.000.000, 1992'de 540.000.000, 1993'de 864.000.000, 1994'de 1.200.000.000, 1995'de 1.500.000.000, 1996'da 3.600.000.000) lirayı aşanlar;

2. Birinci bendte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşıp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi hasılatı 2.600.000.000 (1991'de 150.000.000, 1992'de 225.000.000, 1993'de 360.000.000, 1994'de 500.000.000, 1995'de 750.000.000, 1996'da 1.500.000.000) lirayı, aşanlar;

3. 1 ve 2 numaralı bendlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bendte yazılı iş hasılatlarının 5 katı ile yıllık satışlarının tutarının toplamı 5.200.000.000 (1991'de 300.000.000, 1992'de 450.000.000, 1993'te 720.000.000, 1994'te 1.500.000.000, 1996'da 3.000.000.000) lirayı aşanlar; Birinci sınıfa dahildirler. Eğer mükelleflerin, 1996 yılındaki alış veya satış hadleri, 1997 yılı için belirlenen hadleri aşmıyor ise, işletme defteri tutmaya devam edeceklerdir.

Tüccar sınıflarının tayininde ise her işletme ayrı ayrı olarak dikkate alınacak, birden fazla işletmesi olan tüccarların sınıfının belirlenmesinde her bir işletmenin iş hacminin ayrı ayrı maddede yazılı hadleri aşıp aşmadığına bakılacaktır. Maddedeki hadlerin saptanmasında ise bırakılan iş ile, yeni başlanan iş ayrı ayrı nazara alınacak ayrıca aynı mükelleflere ait iktisadi işletmelerin sınıflarının tayininde her birinin cirosu ayrı dikkate alınacaktır.<sup>4</sup>

#### **b. Sınıf Değişirme (Madde 179)**

V.UK.'nun 179 uncu maddesinde, iş hacmi bakımından birinci sınıfa dahil olan tüccarların durumları aşağıdaki şartlara uyduğu takdirde, bunlar bu şartların

<sup>4</sup> Recep TURGAY, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikati*, 1.Cilt, N.Uycan Basım Sanayi Anonim Şirketi, İstanbul,1977, s.700, 701

tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak, ikinci sınıfa geçebileceklerdir;

1. Bir hesap döneminin iş hacmi 177 nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nisbette düşük olursa, veya;

2. Arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177 nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir değişiklik gösterirse, birinci sınıfa dahil olan tüccarlar, ikinci sınıfa geçebilirler.

Sınıf değiştirme başlığı altında düzenlenen bu madde, 177 nci maddede yer alan hadler nedeniyle dolaylı olarak maktu hadlerle ilgilidir.

### **c. Sınıf Değiştirme (Madde 180)**

İkinci sınıfa dahil tüccarlardan;

1. Bir hesap döneminin iş hacmi 177 nci maddelerde yazılı hadlerden % 20'ye aşan bir nispette fazla olursa, veya;

2. Arka arkaya iki dönemin iş hacmi 177 nci maddelerde yazılı hadlere nazaran % 20'ye kadar bir fazlalık gösterirse, ikinci sınıf tüccarlar, birinci sınıfa geçerler.

Bu madde, 177 nci maddede yer alan hadler nedeniyle dolaylı olarak maktu hadle ilgilidir.

### **d. Fatura Kullanma Mecburiyeti (Madde 232)**

V.U.K.'nın vesikalar başlığı altında düzenlenen ikinci bölümünün 232 nci maddesinde fatura kullanma mecburiyeti düzenlenmiştir. 232 inci maddede, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutma mecburiyetinde olan çiftçiler; birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, serbest meslek erbabına, kazançları götürü usulde

tesbit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia ve yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlardan da fatura istemek ve almak zorundadır. Bunların dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan ve defter tutma mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptıkları iş bedelinin 1996 yılında 10.000.000 (1991'de 500.000, 1992'de 800.000, 1993'de 1.000.000, 1994'de 2.500.000, 1995'de 5.000.000) lirayı geçmemesi veya bedelinin 10.000.000 liradan az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya iş yapanın fatura vermesi mecburidir şeklinde, düzenlenmiştir. Bu nedenle 232 nci madde doğrudan maktu hadle ilgilidir.

#### **e. Vergi Karnelerinin Şekli, Resim ve Harçlardan Muaf Olduğu (Madde 252)**

V.U.K.'nun vergi karnesi başlığı altında düzenlenen beşinci kısmında yer alan 252 nci madde, doğrudan maktu hadle ilgilidir. Bu ilgi, tasdik dolayısıyla muhtarların yüz kuruşu geçmemek şartıyla harç almalarından kaynaklanmaktadır.

### **3. Değerlemede Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar**

Değerleme başlığı altında düzenlenen üçüncü kitap, üç kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısmı iktisadi kıymet değerlerini, ikinci kısmı vergi değerlerini, üçüncü kısmı ise amortismanları düzenlemektedir. Vergi değerleri başlığı altında düzenlenen ikinci kısım hariç, diğer iki kısımda maktu hadler vardır.

#### **a. Yeniden Değerleme (Mükerrer Madde 298)**

V.U.K.'nun iktisadi kıymet değerleri başlığı altında düzenlenen birinci kısmın servetleri değerlendirme başlığı altında düzenlenen üçüncü bölümünde yer alan mükerrer madde 298; birinci fıkrasında yer alan değeri 5.000 lirayı geçmeyen iktisadi kıymetler kavramından dolayı doğrudan maktu hadle ilgilidir.



### **b. Amortisman Mevzuu (Madde 313)**

V.U.K.'nun amortisman başlığı altında düzenlenen üçüncü kısmının birinci bölümünde yer alan 313 üncü madde, doğrudan maktu hadle ilgilidir. Çünkü, değeri 1996 yılında 5.000.000 (1991'de 100.000, 1992'de 200.000, 1993'de 500.000, 1994'de 1.000.000) lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 5.000.000 lirayı aşmayan alet, edavat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabii tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilecektir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde de bu had topluca dikkate alınacaktır. Örneğin; "komisyoncunun işletmede kullandığı çuvallar, iktisadi bakımdan bir bütün teşkil ettiğinden bunların bedel tutarı üzerinden, amortismanına tabii tutulmaları gerekir." <sup>5</sup>

### **4. Ceza Hükümlerinde Yer Alan Maktu Had ve Tutarlar**

Ceza hükümleri başlığı altında düzenlenen dördüncü kitap, üç kısma ayrılmaktadır. Birinci kısmı genel esasları, ikinci kısmı vergi cezalarını, üçüncü kısmı ise vergi cezalarının kesilmesi, ödenmesi ve kalkmasını düzenlemektedir. Genel esaslar ve vergi cezalarında maktu had ve tutarlar sözkonusu iken vergi cezalarının kesilmesi ödenmesi ve kalkması başlığı altında düzenlenen üçüncü kısımda maktu had ve tutar yoktur. V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarların % 55,3'ü dördüncü kitapta yer almaktadır.

### **a. En Az Ceza Haddi (Madde 343)**

V.U.K.'nun 343 üncü maddesinde, damga vergisi ve damga resmi dolayısıyla kesilecek vergi cezaları, vergi ve resme tabii her varaka, senet ve ilan için 1996 yılında 1.000 (1986-1995 arası 5.00) liradan az olmayacağı, diğer vergilerde ise her vergi için 25.000 (1986-1994 arası 2.500, 1995'de 10.000) liraya baliğ olmayan cezaların kesilemeyeceği belirtilmiştir. Bu nedenle bu madde doğrudan maktu hadle ilgilidir.

<sup>5</sup> H. Fevzi KARAGÖZOĞLU, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Vergi Hukuku Yayınları, Ankara, 1974, s.485

### b. Kaçakçılık Suçunun Tarifi (Madde 344)

V.U.K.'nun ikinci kısmının, birinci bölümünde yer alan madde 344'de kaçakçılık suçu; mükellef ve sorumlu tarafından kasten vergi ziyanına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Madde 344'de yazılı hallerden herhangi biri ile vergi ziyanına sebep olunması halinde de kastın varlığının kabul edileceği belirtilmiştir.

6 Temmuz 1994 tarihinde ve 21982 sayılı R.G.'de yayımlanan 4008 sayılı Kanununun 13.üncü maddesiyle değişmeden önceki şeklinde madde 344, 9 bentten oluşmaktaydı. 8 inci bendi beyan üzerine alınan vergilerle ilgili olup, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) toplamı 45.000.000 (1991'de 6.000.000, 1992'de 9.000.000, 1993'de 15.000.000) diğerlerinde 9.000.000 (1991'de 1.200.000, 1992' de 1.800.000, 1993' de 3.000.000) liradan az olmamak üzere, beyannamede yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesini kastın varlığı için yeterli saymıştır. Ayrıca, yıllık olarak verilmesi gereken beyannamelerde (münferit ve özel beyannameler dahil) 7.500.000 (1991'de 1.000.000, 1992'de 1.500.000, 1993'de 2.500.000) diğerlerinde 1.500.000 (1991'de 200.000, 1992' 300.000, 1993'de 500.000) lirayı geçen verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi veya bu miktarlarda vergi mahsupları veya indirimler nedeniyle verginin noksan hesaplanmasını da kasdın varlığı için geçerli saymıştır.

6 Temmuz 1994 tarihinde 4008 sayılı Kanun'la, V.U.K.'nun 344/8 inci maddesine ilişkin ihtilaf ortadan kaldırılarak vergi idaresi ile idari yargı arasındaki uygulama birliği sağlanmaya çalışılmıştır.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Muzaffer KÜÇÜKTOP, Sema KÜÇÜKTOP, "Kaçakçılık Filleri ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemelerin Uygulanması, Amacı ve Sorunları", *Vergi Dünyası*, S.169, Eylül 1995, s. 91

### c. Kaçakçılıkta Ceza (Madde 345)

V.U.K.'nun 345 inci maddesinde, kaçakçılık yapan mükelleflere ve sorumlulara, kaçırdıkları verginin üç katı tutarında vergi cezası kesileceği belirtilmiştir.

Şu kadar ki, kesilen ceza ( Veraset ve İntikal Vergisi hariç);

1. Birinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabı için (Kazançları götürü olarak tespit edilen serbest meslek erbabı hariç işletme esasında defter tutmasına müsaade edilen kurumlar dahil) 1996 yılında 25.000.000; (1991'de 1.000.000, 1992'de 1.500.000, 1993'de 2.500.000, 1994'de 7.500.000, 1995'de 15.000.000)

2. İkinci sınıf tüccarlar için 10.000.000; (1991'de 400.000, 1992'de 600.000, 1993'de 1.000.000, 1994'de 3.000.000, 1995'de 6.000.000)

3. Yukardaki bentler dışında kalan mükellefler ve sorumlular için 5.000.000 (1991'de 200.000, 1992'de 300.000, 1993'de 500.000, 1994'de 1.500.000, 1995'de 3.000.000) liradan az olamayacağı belirtilmiştir.

V.U.K.'nda özellikle 4008 ve 4108 sayılı Kanunlarla kaçakçılık fiili ve bu fiile uygulanacak cezalar konusunda önemli değişiklik yapılmış, yeni düzenlemeyle eski düzenlemelere göre daha sert ve cezalar da daha ağırlaştırılmıştır.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Süveyda GÜLERYÜZ, "1995 Yılında Kaçakçılık Suçunun Uygulanması", *Vergi Dünyası*, S.185, Ocak 1997, s.11

#### **d. Yardım (Madde 347)**

Kaçakçılık olduğunu bildiği bir fiilin işlenip tamamlanmasını fiili ile kolaylaştıranlara bundan ayrı bir menfaat gözetmediği takdirde, bu fiilleri için kanunda belli edilen cezaların dörtte biri kesilir veya hükmedilir.

Aynı yardımı, 344 üncü maddenin 1-6 bentlerinde yazılı fiillerin işlenip tamamlanması için yapanlara, bu fiilleri için tayin olunan cezanın yarısı hükmolunur. Bu düzenlemeler nedeniyle de bu madde dolaylı olarak maktu hadlerle ilgilidir.

#### **e. Ağır Kusurun Tarifi (Mükerrer Madde 347)**

Ağır kusur mükellef veya sorumlu tarafından mükerrer madde 347'de, belirtilen hallerden birisi ile vergi ziyanına sebebiyet verilmesidir. Bu hallerden maktu hadlerle ilgili olan 1 inci bendte, verilmesi gereken vergi beyannamelerinde toplamı 345.600.000 (1991'de 2.000.000, 1992'de 3.000.000, 1993'te 5.000.000, 1994'te 15.000.000, 1995'de 100.000.000, 1996'da 200.000.000) liradan az olmamak üzere, beyannamede yazılı vergi matrahının % 10'unu geçen bir miktarın noksan bildirilmesi veya beyan dışı bırakılan matrah veya matrah farkı veya yersiz vergi mahsup veya indirimleri nedeniyle ödenmesi gereken verginin 138.240.000 (1991'de 400.000, 1992'de 600.000, 1993'de 1.000.0000, 1994'te 3.000.000, 1995'de 40.000.000, 1996'da 80.000.000) liradan az olmamak üzere noksan hesaplanmasına veya bu miktarı aşan verginin haksız yere iadesine sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmıştır. Maddenin düzenlenmesinde yararlanılan bu tutarlar dolayısıyla bu madde, doğrudan maktu hadlerle ilgilidir.

#### **f. Usulsüzlük Dereceleri ve Cezaları (Madde 352)**

V.U.K.'nin 352 nci maddesinde; usulsüzlüklerin, maddede yazılı dereceler ve bu kanuna bağlı cetvele göre cezalandırılacağı, ayrıca usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvellerde yazılı cezaların iki kat olarak kesileceği

belirtilmiştir. Usulsüzlük cezalarına ait cetvel ise V.U.K.'nun sonunda verilmiştir. Bu cetvelde yer alan maktu had ve tutarlar, hemen her yıl artırılmaktadır. Örneğin: 1995 yılında, birinci derece usulsüzlük cezaları sermaye şirketleri için 3.600.000 lira iken, 1996 yılında, 6.000.000 liraya yükseltilmiştir.

#### **g. Fatura ve Benzeri Evrak Verilmemesi ve Alınmaması ile Diğer Şekil ve Usul Hükümlerine Uyulmaması (Madde 353)**

Fatura ve benzeri evrak vermeyen ve almayanlar ile ilgili düzenlemeleri içeren V.U.K.'nun 353 üncü maddesinde, 6.7.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4008 ve 2.6.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4108 sayılı Kanunlarla bazı değişiklikler yapılmıştır.

4008 sayılı Kanun'la sözkonusu maddede yer alan ceza miktarı artırılmış, 3 numaralı bend ilave edilerek değişiklikten önceki 3 ve 4 numaralı bendler, sırasıyla 4 ve 5 numaralı bendler şeklinde <sup>8</sup> düzenlenmiş, ayrıca maddeye 6 numaralı bend ilave edilmiştir. Maddenin 6 numaralı bendinde ise V.U.K.'na göre belirlenecek muhasebe standartlarına, tek düzen hesap planına ve mali tablolara uyulmaması halinde özel usulsüzlük fiili olarak belirlenen 129.600.000 lira, özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür. Maddenin son fıkrasıyla da, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.<sup>9</sup>

Örneğin, vergi levhası asmak mecburiyetinde olup da kanunda belirtilen esaslara göre vergi levhasını asmayanlar hakkında V.U.K.'nun 353 üncü maddesinde belirtilen özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Eğer vergi levhası asma mecburiyetine bir hesap dönemi içinde üç defa uymadıkları tesbit edilenler, V.U.K.'nun değişik 358 nci maddesinin 2 nci fıkrası gereğince kaçakçılığa teşebbüs etmiş addolunarak haklarında aynı kanunun değişik 360 nci maddesi

<sup>8</sup> Cem ÇETİN, Haluk ERDEM, *Vergi Hukukunda Cezalar*, İstanbul, 1996, Acar Matbaacılık, s.34

<sup>9</sup> A. Pınar BÜYÜKİŞİK, "4008 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklikler", *Vergi Dünyası*, S.156, s.19

uyarınca bir aydan bir yıla kadar hapis ve bu kadar müddetle ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrumiyet cezaları hükmolunabilecektir.<sup>10</sup>

#### **h. İşyeri Kapatma Cezası (Mükerrer Madde 354)**

V.U.K.'nun mükerrer 354 üncü maddesinde, uygulanacak safhaya gelen işyeri kapatma cezası, kapatma kararının uygulanmasından önce mükelleflerin yazılı olarak istemeleri halinde para cezasına çevrilebileceği belirtilmektedir. Para cezası sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin bir yıllık brüt tutarından az olmamak üzere, mükelleflerin bir önceki yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının yüzde beşi olarak hesaplanır. Asgari ücret ile ilişkisinden dolayı mükerrer madde 354 maktu tutarlarla ilgilidir.

#### **ı. ( Mükerrer Madde 355)**

V.U.K.'nun mükerrer 355 inci maddesinde, bu kanunun 86, 148 ve 257 nci maddeleriyle 150 nci maddesinin 4 numaralı bendi hükümlerine çekinme sebebi olmaksızın riayet etmeyenlerde ( kamu idare ve müesseseleri hariç);

1. Birinci sınıf tüccarlar ve bilanço esasına göre defter tutan çiftçiler ile serbest meslek erbabı (Götürü usulde vergilendirilenleri hariç) hakkında 1996 yılında 10.000.000 (1990-1992 arası 600.000, 1993'de 1.000.000, 1994'de 3.000.000, 1995'de 6.000.000) lira,

2. İkinci sınıf tüccarlar ile zirai işletme hesabı esasına göre defter tutan çiftçiler hakkında 1996 yılında 5.000.000 (1990-1992 arası 300.000, 1993'de 500.000, 1994'de 1.500.000, 1995'de 3.000.000) lira,

3. Her iki bendte yazılı bulunanların dışında kalanlar hakkında ise 1996 yılında 3.000.000 (1990-1992 arası 200.000, 1993'de 330.000, 1994'de 990.000,

<sup>10</sup> V.U.K.G.T., Sıra NO.142, 19.02.1981, 17256 Sıra No.lu R.G.

1995'de 2.000.000) lira, özel usulsüzlük cezası kesilir. Bu yüzden mükerrer madde 355 doğrudan maktu hadlerle ilgilidir.

#### **i. (Madde 356)**

Madde 356'da "resmi daireler, noterler, bankalar ve anonim şirketlerle 3659 sayılı Kanuna tabi kurumlar ve derneklere ibraz edilen veya gönderilen ve pulları Vergi Kanunu'nun belli ettiği şekilde iptal edilmemiş bulunan evrakı, pullarını resmi mühür veya damga vaz'ı suretiyle iptal etmeden muameleye koyanlar adına her varaka için 6.000 (1990-1992 arası 400, 1993'de 1.000, 1994'de 3.000, ) lira ceza kesilir. Ancak, müteaddit nüsha olarak tanzim edilmiş olan evrak için bu fıkra gereğince her şahıstan alınacak cezanın toplamı 300.000 (1990-1992 arası 20.000, 1993'de 50.000, 1994'de 150.000) lirayı, geçemez. Ayrıca, pulstuz veya pulu noksan kağıtları, usulen resmi ve para cezası tahsil etmeden tasdik edilen veya örneklerini çıkarıp veren noterler adına her kağıt için 30.000 (1990-1992 arası 2.000, 1993'de 5.000, 1994'de 15.000) lira, ceza kesilecektir."

#### **j. Kaçakçılık Suçunda Hapis Cezası (Madde 359)**

V.U.K.'nun 359 uncu maddesinde; "Bu kanunun 344 üncü maddesinin 1, 4, 5 ve 6 numaralı bentlerinde yazılı kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezasının tutarının hesabında, hapis cezasının herbir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyükler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez" denmiştir. Bu madde asgari ücrette ilişkisinden dolayı maktu tutarlarla ilgilidir.

#### **k. Kaçakçılığa Teşebbüste Hapis Cezası (Madde 360)**

Kaçakçılığa teşebbüs suçu nedeniyle hükmolunan hapis cezasının paraya çevrilmesi halinde, para cezasının tutarının hesabında; hapis cezasının her bir

günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınır ve hükmolunan bu para cezası ertelenemez. Bu nedenle, mükerrer 354 ve 359 uncu maddeler gibi 360 inci maddede maktu tutarlarla ilgilidir.

### **I. Bilgi Vermekten Çekinenler ile 257 nci Madde Hükmüne Uymayanlar ( Madde 361)**

V.U.K.'nun 361 inci maddesinde; yetkili makam ve memurlar tarafından kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişilerden 148 ve 149 uncu maddeler gereğince istenilen bilgiler çekinme sebebi olmaksızın vermeyenler ile 150 nci maddenin 1-3 numaralı bentlerinde yazılı olanlardan bahsi geçen maddede bildirme mecburiyetini yerine getirmeyenlere 1996 yılında 1.000.000 (1991-1992 arası 50.000, 1993'de 100.000, 1994'de 300.000, 1995'de 600.000) liraya kadar para cezası hükmolunacağı belirtilmiştir. Bu nedenle bu madde, maktu hadlerle doğrudan ilgilidir.

### **B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HAD VE TUTARLAR**

Enflasyon, bir ülkenin vergi sisteminin yapısında önemli ölçüde tahribat yaparak, mevcut vergi sistemi ile varılmak istenen hedeflerden sapmalar meydana getirir. Örneğin, maktu tarifeler günün şartlarına göre çok düşük kalarak, maktu cezaların caydırıcılık niteliğini yitirmesine neden olabilir.<sup>11</sup> Bu yüzden, G.V.K. ve diğer vergi kanunlarında olduğu gibi V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarlarında enflasyona karşı korunması gerekir. V.U.K.'nda ki maktu had ve tutarları enfasyona karşı korumada ise bazı araçlardan yararlanılmaktadır.

<sup>11</sup> Bkz. S.Sırrı AKAR, a.g.m., s. 119



## **1. Maktu Had ve Tutarların İlgili Olduğu Araçlar**

V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarları enflasyona karşı korunmak amacıyla, B.K.K., asgari ücret, V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranı ve kanunla yapılan düzenlemelerden yararlanılmıştır.

### **a. Bakanlar Kurulu Kararı ile İlgili Olanlar**

V.U.K.'nun 104, mükerrer 115, 177, 232, 252, mükerrer 298, 313, 343, 344, 345, mükerrer 347, 352, 353, mükerrer 355, 356 ve 361 inci maddelerinde yer alan maktu had ve tutarlar doğrudan Bakanlar Kurulu'nun yetkisi dahilindedir. Bakanlar Kurulu'nun bu yetkisi, V.U.K.'nun mükerrer 414 üncü maddesinde açıkça belirtilmiştir. Bakanlar Kurulu, bu maddelerdeki maktu hadler ile asgari ve azami miktarları belirtilmiş para ile ödenecek ceza miktarlarını 10 katına, nispi hadleri ise 2 katına kadar artırmaya yetkilidir. Bakanlar Kurulu'nun yetkisi dahilinde bulunan maddelerle dolaylı olarak ilgili olan 179, 180 ve 347 nci maddelerde söz konusudur.

### **b. Asgari Ücret ile İlgili Olanlar**

V.U.K.'nun mükerrer 354, 359 ve 360 ıncı maddeleri asgari ücret ile ilgilidir. Mükerrer 354 üncü madde işyeri kapatma cezası, 359 uncu madde kaçakçılık suçunda hapis cezası, 360 ıncı madde ise kaçakçılığa teşebbüste hapis cezası başlığı altında düzenlenmiştir.

Bu maddelerin düzenlenmesinde sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücret esas alınmıştır. Örneğin: mükerrer 354 üncü maddede para cezası, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen ve kapatma kararına ilişkin yazının mükellefe tebliğ edildiği tarihte yürürlükte bulunan asgari ücretin bir yıllık brüt tutarından az olmamak üzere,

mükellefin bir önceki yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının yüzde beşi olarak hesaplanacağı belirtilmiştir.

Buna göre işyeri, kapatma cezasının para cezasına çevrilmesi halinde 31 Temmuz 1996 tarihinden itibaren 204.120.000 liradan az olmamak üzere, mükellefin bir önceki yıl gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının yüzde beşi oranında para cezası ödenecektir.

359 ve 360 ıncı maddelerde ise hükmolunan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi halinde, para cezası tutarının hesabında, hapis cezasının her bir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınacaktır.

Bu hükümden de anlaşılacağı üzere, 31 Temmuz 1996 tarihinden itibaren kaçakçılığa teşebbüse ilişkin hapis cezası, para cezasına çevrilen suçların bir günlük hapis cezasına karşılık ödeyecekleri para cezası 8.505.000-TL. olmaktadır.

### **c. Vergi Usul Kanunu Hükümleri Uyarınca Belirlenen Yeniden Değerleme Oranı ile İlgili Olanlar**

V.U.K.'nun 104, mükerrer 115, 232, 252, mükerrer 298, 313, 343, 344, 345, mükerrer 347, 353, mükerrer 355, 356 ve 361 inci maddeleri yeniden değerlendirme oranıyla doğrudan ilgilidir. Bu ilgi, V.U.K.'nun mükerrer 414 üncü maddesinde de belirtilmiştir. Yetki başlığı altında düzenlenen mükerrer 414 üncü maddeye, 3946 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle 30.12.1993 tarihinden geçerli olarak eklenen (d) fıkrasında; V.U.K.'nda yer alan maktu had ve miktarlar için (177 nci maddede yazılı maktu had ve miktarlar hariç) Bakanlar Kurulu (b) fıkrasında yer alan 10 katına yetkisini kullanmadığı takdirde, her bir takvim yılında uygulanacak maktu had ve miktarlar, bir önceki yılda uygulanan maktu had ve miktarlara, bu yıla ilişkin olarak bu kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit edileceği belirtilmiştir. Bu suretle hesaplanan maktu had ve miktarlarda 10.000 lira kesirleri dikkate alınmayacaktır.

#### **d. Kanun ile İlgili Olanlar**

V.U.K.'nun mükerrer 414 üncü maddesinde "Şu maddeler Kanunla düzenlenir " diye bir hükme yer verilmemiştir. Ancak, V.U.K.'nu 1991 yılından 1996 yılına kadar, 1996 yılında dahil olmak üzere incelediğimizde; 1995 yılında yılında kanunla düzenlenmiş maddelerin olduğunu görürüz.

#### **2. Maktu Had ve Tutarların İncelenmesi (1991-1996)**

V.U.K.'ndaki maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla hemen hemen her yıl bazı düzenlemeler yapılmaktadır. Bu düzenlemelerin yapılmasında yararlanılan araçlar ise yukarıda belirtildiği gibi; B.K.K., kanun, asgari ücret ve V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranıdır.

Enflasyona karşı maktu had ve tutarları korumada, yararlanılan araçlar ile yapılan artışları, 1991 yılından 1996 yılına kadar incelediğimizde;

1991 yılında, V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla Bakanlar Kurulu Kararı ve asgari ücretten (ilgili maddelerdeki hapis cezasının para cezasına çevrilmesi durumunda) yararlanılmıştır. Bu araçlar ile maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar, Tablo XVII 'da gösterilmiştir. (Tablo XVII'de, 1991 yılındaki mükerrer 115 ve 343 üncü maddeler, 100.000 TL.'nin altında olduğu için hesaplamaya katılmadı. 1990 ve öncesi, üzerinde belirtilen araçlarla düzenlenmiş olan 104, 313, 344, 345, 347, 352, 353, 355 ve 361 inci maddelerde de artış yapılmamıştır.)

**TABLO-XVII-**

**Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde  
1991 Yılında, Yapılan Artışların Yüzdesi**

Kanun Madde 104 .....	Mükerrer Madde 115 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 177 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 232 % 66.66	Kanun Madde 313 .....	Madde 343 .....
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 344 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 345 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 347 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 352 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 353 .....	Asgari Ücret Mükerrer Madde 354
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 355 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 356 .....	Asgari Ücret Madde 359	Asgari Ücret Madde 360	Kanun Madde 361 .....	

1991 yılında, maktu had ve tutarlarda yapılan artışların yıllık ortalaması yukarıdaki tabloya göre Tablo XVIII'de gösterilmiştir.

## TABLO-XVIII-

**1991 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

	Bakanlar Kurulu Kararı	Asgari Ücret	1991 Yılında Asgari Ücretteki Artış (%)	Tüketici Fiyatları Endeksi (%)	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi (%)
1991	% 58.3	Yıllık: 9.612.000 Aylık: 801.000	93.5	55.3	66

1991 yılında, yukarıda görüldüğü gibi maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla, B.K.K. ve asgari ücretten yararlanılmıştır. B.K.K. ile yapılan artışların ortalaması % 58.3 tür. Bu ortalama T.Ü.F.E.'nden % 3 fazla iken, T.E.F.E.'nden % 7.7 daha düşüktür. 1991 yılında, B.K.K. ile düzenlenen iki madde sözkonusudur. Bunlar, 177 ve 232 nci maddelerdir. 177 nci madde birinci sınıfa dahil olma hadleri ile ilgili iken, 232 nci madde fatura kullanma mecburiyeti ile ilgilidir. 1991 yılında, 177 nci maddede yapılan artış % 50, 232 nci maddede yapılan artış % 66.66 dır. Her iki maddedeki artışların ortalaması ise % 58.3 tür. 177 nci maddede "aşağıda yazılı tüccarlar birinci sınıfa dahildir" denmiş. Bunun içinde hadler konulmuştur. Bu hadler aşıldığında, birinci sınıf tüccar sayılacak ve bilanço esasına göre defter tutulacaktır. Aşılmadığı takdirde, ikinci sınıf tüccar kapsamına girilecek ve işletme hesabı esasına göre defter tutulacaktır. Burada kazançları ikiye ayırmada güdülen amaç; <sup>12</sup> "Ticari muamele hacmi dar olan mükelleflere daha basit bir kayıt sistemi tesis ettirmek, iş hacmi veya hukuki statüsü müsait olanlardan ise bu görevin tam olarak yerine getirilmesini istemektir." Bu amaçlarda 177 nci maddede maktu hadlerden yararlanılmıştır. Ancak, 177 nci maddedeki bu had, 1991 yılında % 50 oranında artırılarak T.Ü.F.E.'nden % 5.3, T.E.F.E.'nden ise %16 daha düşük tesbit edilmiştir. 1991 yılında bu hadler enflasyon karşısında değer kaybederek kazançları ikiye ayırmada güdülen amaç zedelenecek, iş hacmi dar olan mükelleflerinde bilanço esasına geçmeleri sağlanmaya çalışılmıştır. Fatura kullanma mecburiyeti başlığı

<sup>12</sup> Bkz. Nurettin EROĞLU, a.g.e., s. 254

altında düzenlenen 232 nci maddede ise % 66.66 lık bir artış yapılmıştır. Bu artış, T.E.F.E.'ne paraleldir

104, 313, 344, 345, 347, 352, 353, 355, 356 ve 361 inci maddelerde ise artış yoktur. Bu maddeler içinde 313 ve 361 inci maddeler, 1991 öncesi kanunla düzenlenmiş iken, diğer maddeler B.K.K. ile düzenlenmiştir. Mükerrer 354, 359 ve 360 ıncı maddeler ise asgari ücret ile ilgilidir. Bu ilgi, V.U.K.'nda kaçakçılık, kaçakçılığa teşebbüs ve işyeri kapatma cezalarının para cezalarına çevrilmesinden kaynaklanmaktadır. İşyeri kapatma kararının para cezasına çevrilmesi halinde, yürürlükte bulunan asgari ücretin bir yıllık brüt tutarından az olmamak üzere, mükellefin bir önceki yıl gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan dönem kazancının yüzde beşi olarak hesaplanacağı belirtilmiştir. Kaçakçılık suçunda ve kaçakçılığa teşebbüste ise bunların para cezasına çevrilmesi durumunda, hapis cezasının herbir günü için sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için belirlenen yürürlükteki asgari ücretin bir aylık brüt tutarının yarısı esas alınacaktır. 1991 yılında, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçilere ödenen asgari ücretin aylık tutarı 801.000 TL. olup yıllık brüt tutarı, 9.612.000 TL dir. Bir önceki yıla oranla % 93.5 oranında artmıştır. Asgari ücretteki bu artış, T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nden büyüktür.

1992 yılında, V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla, 1991 yılında olduğu gibi, B.K.K ve asgari ücretten (İlgili maddelerdeki, hapis cezasının para cezasına çevrilmesi durumunda) yararlanılmıştır. Bu araçlar ile maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar Tablo XIX 'da gösterilmiştir. (Tablo XIX'da, 1992 yılında mükerrer 115 ve 343 üncü maddeler 100.000 TL. 'nın altında olduğu için hesaplama katılmadı. 353, 355, 356 ve 361 inci maddelerde ise artış yapılmamıştır.)

## TABLO-XIX-

**Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde  
1992 Yılında, Yapılan Artışların Yüzdesi**

Bakanlar Kurulu Kararı Madde 104 % 400	Mükerrer Madde 115 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 177 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 232 % 60	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 313 % 100	Madde 343 .....
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 344 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 345 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Mükerrer Madde 347 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 352 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 353 .....	Asgari Ücret Mükerrer Madde 354
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 355 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 356 .....	Asgari Ücret Madde 359	Asgari Ücret Madde 360	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 361 .....	

1992 yılında, maktu had ve tutarlarda yapılan artışların yıllık ortalaması yukarıdaki tabloya göre Tablo XX 'de gösterilmiştir.

## TABLO-XX-

**1992 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların  
Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

1992	Bakanlar Kurulu Kararı (%) 101.2	Asgari Ücret Yıllık:17.388.000 Aylık:1.449.0000	1992 Yılında Asgari Ücretteki Artış (%) 83.9	Tüketici Fiyatları Endeksi (%) 62.1	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi (%) 70.1
------	-------------------------------------	---	---	---	---

1992 yılında da, V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarların enflasyona karşı korunmasında B.K.K. ve asgari ücretten yararlanılmıştır. 1992 yılında B.K.K ile yapılan artışların yıllık ortalaması % 101.2 ile T.Ü.F.E.'nden % 39.1, T.E.F.E.'nden % 31.1 daha fazladır. 1992 yılında, B.K.K. ile düzenlenen on iki madde söz konusudur. Bu on iki maddenin ortalaması 101.2 dir. Ortalamanın bu derece büyük çıkmasının en büyük nedeni 104 ve 313 üncü maddelerdir. Çünkü, 104 üncü madde % 400, 313 üncü madde ise % 100 oranında artmıştır. Diğer on madde ise % 50, % 60 şeklinde artmıştır.

Bilindiği üzere, V.U.K.'nun 104 üncü maddesi uyarınca, mükelleflere ilan yoluyla yapılacak tebliğde, ilan ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayınlanır.

Öte yandan yasanın aynı maddesinde İstanbul Belediye sınırları dışındaki yerlerde, ilan yoluyla yapılan tebliğin konusu 50.000.000 lirayı aşan, vergi ve vergi cezaları ile ilgili olduğu takdirde, ilan ayrıca Ankara ve İstanbul'da çıkan birer gazete ile de yayımlanır hükmü yer almaktadır. 313 üncü madde ise amortiman mevzuu başlığı altında düzenlenmiş olup 200.000 lirayı aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan değeri 200.000 lirayı aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği belirtilmiştir.

1992 yılında, 16 yaşından büyük, sanayi sektöründe çalışan işçiler için uygulanan asgari ücretin aylık tutarı 1.449.000 TL. olup, yıllık brüt tutarı 17.388.000 TL. dir. 1991 yılına oranlarda % 80.9 artmıştır. Dolayısıyla 1992 yılında, mükerrer 354, 359 ve 360 ıncı maddelerde yer alan hapis cezasının para cezasına çevrilmesi durumunda asgari ücrete göre hesaplanacak para cezasındaki artış, enflasyonun üzerinde olmaktadır. Bu da olumludur. Çünkü, cezaların caydırıcılık gücü artmaktadır.

1993 yılında, V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla yine B.K.K. ve asgari ücretten (İlgili maddelerdeki hapis



cezasının para cezasına çevrilmesi durumunda) yararlanılmıştır. Bu araçlar ile maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar Tablo XXI 'de gösterilmiştir. (Tablo XXI'de, 1993 yılında mükerrer 115 ve 343 üncü maddeler 100.000 TL.'nin altında olduğu için hesaplanmadı. 353 üncü maddede ise artış yapılmamıştır.)

### TABLO-XXI-

#### Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1993 Yılında, Yapılan Artışların Yüzdesi

Bakanlar Kurulu Kararı Madde 104 % 100	Mükerrer Madde 115 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 177 % 60	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 232 % 25	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 313 % 150	Madde 343 .....
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 344 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 345 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Mükerrer Madde 347 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 352 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 353 .....	Asgari Ücret Mükerrer Madde 354
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 355 % 66.1	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 356 % 150	Asgari Ücret Madde 359	Asgari Ücret Madde 360	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 361 % 100	

1993 yılında maktu had ve tutarlarda yapılan artışların yıllık ortalaması ise yukarıdaki tabloya göre, Tablo XXII 'de gösterilmiştir.

TABLO-XXII-

**1993 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

	Bakanlar Kurulu Kararı	Asgari Ücret	1993 Yılında, Asgari Ücretteki Artış (%)	Tüketici Fiyatları Endeksi (%)	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi (%)
1993	% 76.5	Yıllık:29.970.000 Aylık: 2.497.500	72.4	58.4	66.1

1993 yılında, V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla, B.K.K. ve asgari ücretten yararlanılmıştır. 1993 yılında B.K.K ile yapılan artışların yıllık ortalaması % 76.5 dir. T.Ü.F.E. % 58.4, T.E.F.E. ise % 66.1 dir. B.K.K. ile yapılan düzenleme T.Ü.F.E.'nden % 18, T.E.F.E.'nden ise % 10.4 daha büyüktür. B.K.K. ile yapılan artışların ortalamasının büyük çıkmasının en büyük nedeni 104 ve 361 inci maddelerde yapılan % 100, 313 ve 356 ncı maddelerde yapılan % 150'lik artışlardır. 232 nci maddede ise en küçük artış yapılmıştır. B.K.K. ile ilgili olan diğer maddelerdeki artış ise % 66.66 dir. 1993 yılında, 232 nci maddede yapılan düzenleme olumludur. Çünkü, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin dışında kalanlar için tespit edilmiş olan hadler bu yılda T.Ü.F.E.'ne göre % 33.4, T.E.F.E.'ne göre ise % 41.1 oranında değer kaybederek, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları işler için fatura vermek ve bunlardan da fatura istemek ve almak mecburiyetinde kalmaktadır. 1993 yılında en büyük artışın yapıldığı 313 üncü madde, amortismanlar mevzuu ile ilgili iken, 356 ncı madde özel usulsüzlüklerle ilgilidir.

1993 yılında sanayi sektöründe çalışan, 16 yaşından büyük işçiler için asgari ücretin aylık tutarı 2.417.500 lira olup, yıllık brüt tutarı 29.970.000 TL. dir.

1992 yılına oranlarda % 72.4 oranında artmıştır. Bu yapılan artış, T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nden büyüktür.

1994 yılında, V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla yine B.K.K ve asgari ücretten (İlgili maddelerdeki, hapis cezasının para cezasına çevrilmesi durumunda) yararlanılmıştır. Bu araçlar ile maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar Tablo XXIII'de gösterilmiştir. (Tablo XXIII'de, 1994 yılında mükerrer 115 ve 343 üncü maddeler 100.000 TL.'nin altında olduğu için hesaplanmadı.)

### TABLO-XXIII-

#### Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1994 Yılında, Yapılan Artışların Yüzdesi

Bakanlar Kurulu Kararı Madde 104 % 150	Mükerrer Madde 115 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 177 % 38.88	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 232 % 150	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 313 % 100	Madde 343 .....
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 344 % 200	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 345 % 200	Bakanlar Kurulu Kararı Mükerrer Madde 347 % 200	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 352 % 200	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 353 % 200	Asgari Ücret Mükerrer Madde 354
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 355 % 200	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 356 % 200	Asgari Ücret Madde 359	Asgari Ücret Madde 360	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 361 % 200	

1994 yılında, maktu had ve tutarlarda yapılan artışların yüzdesi yukarıdaki tabloya göre Tablo XXIV'de gösterilmiştir.

## TABLO-XXIV-

**1994 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

	Bakanlar Kurulu Kararı	Asgari Ücret	1994Yılında, Asgari Ücretteki Artış (%)	Tüketici Fiyatları Endeksi (%)	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi(%)
1994	% 169.9	Yıllık: 50.085.000 Aylık: 4.173.750	67.1	120.7	106.3

1994 yılında, yukarıda görüldüğü gibi V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarların enflasyona karşı korunmasında B.K.K ve asgari ücretten yararlanılmıştır. 1994 yılında 344, 345, mükerrer 347, 352, 353, 355, 356 ve 361 inci maddelerde % 200 oranında artış yapılmıştır. Bu maddelerin dışında kalan 104 ve 232 nci maddelerde % 150, 177 nci maddede % 38.9, 313 üncü maddede ise % 100 lük artış yapılmıştır. Bu maddelerde, B.K.K. ile yapılan artışların ortalaması % 169.9 dur. 1994 yılında, T.Ü.F.E. % 120.7, T.E.F.E. ise % 106.3 tür. B.K.K. ile yapılan düzenlemelerin ortalaması T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nden büyüktür. Ancak, 177 ve 313 üncü maddelerde yapılan düzenlemeler ile hem birinci sınıfa geçiş kolaylaştırılmış, hem de değeri belli bir haddi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutularak doğrudan doğruya gider yazılması önlenmiştir.1994 yılında, 177 ve 313 üncü maddelerin dışında kalan maddelerde yapılan düzenlemeler ise enflasyona karşı korunmuştur.

1994 yılında, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için asgari ücretin aylık tutarı 4.173.750 TL. olup, yıllık brüt tutarı 50.085.000 TL. dir. 1993 yılına oranlada % 67.1 oranında artmıştır. Bu yapılan artış T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nden küçüktür. Bu nedenle, "mükerrer 354, 359 ve 360 inci maddelerde yer alan cezalar caydırıcılık etkisini bir ölçüde yitirmiştir", diyebiliriz.

1995 yılında ise, V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarları, enflasyona karşı korumak amacıyla B.K.K. ve asgari ücretten (İlgili maddelerdeki hapis cezasının para cezasına çevrilmesi durumunda) yararlanılmıştır. Bu araçlar ile maktu had ve tutarlarda yapılan artışlar Tablo XXV 'de gösterilmiştir. (Tablo XXV'de, 1995 yılında mükerrer 115 ve 343 üncü maddeler 100.000.TL. olduğu için hesaplanmadı. 344 üncü maddedeki maktu had ve tutar ise, 6.7.1994 tarihinde yayımlanan 4008 Sayılı Kanunla kaldırılmıştır. Mükerrer 347 nci madde ise, 4008 Sayılı Kanun'un 14 üncü maddesiyle yeniden düzenlenmiştir.)

### TABLO-XXV-

#### Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlar ile ilgili Olan Maddelerinde 1995 Yılında, Yapılan Artışların Yüzdesi

Bakanlar Kurulu Kararı Madde 104 % 100	Mükerrer Madde 115 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 177 % 50	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 232 % 100	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 313 % 400	Madde 343 .....
Kanun Madde 344	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 345 % 100	Kanun Mükerrer Madde 347 % 566.7	Kanun Madde 352 % 100	Kanun Madde 353 % 533.3	Asgari Ücret Mükerrer Madde 354
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 355 % 100.6	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 356 % 100	Asgari Ücret Madde 359	Asgari Ücret Madde 360	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 361 % 100	

1995 yılında maktu had ve tutarlarda yapılan artışların yıllık ortalaması yukardaki tabloya göre Tablo XXVI 'de gösterilmiştir.

## TABLO-XXVI-

**1995 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar İle Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

	Bakanlar Kurulu	Asgari Ücret	1995 Yılında Asgari Ücretteki	Tüketici Fiyatları	Toptan Eşya Fiyatları Endeksi
1995	Kararı % 179.7	Yıllık: 101.520.0000	Artış (%)	Endeksi (%)	(%)
	Kanun % 329.2	Aylık: 8.460.000	102.7	78.9	64.9

1995 yılında, yukarıda görüldüğü gibi V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarların enflasyona karşı korunmasında B.K.K., kanun ve asgari ücretten yararlanılmıştır. 1995 yılında, bu araçlar ile yapılan artışların ortalaması T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nden daha büyüktür. 1995 yılında, kanun ile düzenlenen üç madde söz konusudur. Bunlar, ağır kusurun tarifi (mükerrer madde 347), usulsüzlük ve cezalarla ilgili cetvel (madde 352) ile fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile ilgili diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmaması başlığı altında düzenlenen (madde 353) maddelerdir. Ağır kusurun tarifi başlığı altında düzenlenen mükerrer 347 nci madde, 4008 sayılı Kanun'un 14 üncü maddesiyle 1.1.1995 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan düzenlemeyle değişiklikten önceki şekilde yer alan, maddenin 1 ve 6 numaralı bendleri belirtilmiş, ceza uygulamasında yıllık ve diğer beyannamelerde maktu hadde bağlı ayırım ortadan kaldırılmıştır.<sup>13</sup> Yeni düzenlemeyle "verilmesi gereken vergi beyannamelerinde, toplamı 100.000.000 liradan az olmamak üzere..." şeklinde yapılan düzenlemeyle % 566.7 lik bir artış yapılmıştır.

<sup>13</sup> Bkz. Cem ÇETİN, Haluk ERDEM, a.g.e., s.15

352 nci madde ise 1995 yılında 1katı şeklinde artırılmıştır. 353 üncü maddede, 6.7.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4008 ve 2.6.1995 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4108 sayılı Kanunlar'la değişikliğe uğramıştır.

4008 sayılı Kanun'la söz konusu maddede yer alan ceza miktarları artırılmış, 3 numaralı bent ilave edilerek değişiklikten önceki 3 ve 4 numaralı bentler sırasıyla 4 ve 5 numaralı bentler şeklinde düzenlenmiş ayrıca maddeye 6 numaralı bent ilave edilmiştir.

4108 sayılı Kanun ile de, maddenin 1, 2, 3, 4 ve 6 numaralı bentleri değiştirilmiş ayrıca 7 numaralı bent ilave edilmiştir. Kısaca, 1995 yılında kanunla ilgili maddelerde yapılan artışın ortalaması % 400 olup, T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin üzerindedir.

1995 yılında, B.K.K. ile yapılan artışlar % 131.3 tür. B.K.K. ile yapılan artışların bu derece büyük çıkmasında 313 üncü maddede yapılan % 400'lük artışın önemli etkisi olmuştur. 177 nci maddede ise % 50 oranında en düşük artış yapılmıştır. B.K.K. ile ilgili diğer maddeler ise 1 katı şeklinde artırılmıştır. V.U.K.'nun 313 üncü maddesinde maktu had % 400 oranında artırılarak alet ve edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılması kolaylaştırılmıştır. 1995 yılında, 177 nci madde hariç B.K.K., kanun ve asgari ücret ile yapılan düzenlemeler enflasyonun üzerindedir. 177 nci maddede ise 1991 yılından itibaren sürekli enflasyonun altında bir düzenlenme söz konusudur. Bu düzenlemeler yıllar itibariyle şöyledir, 1991' de % 50, 1992'de % .50, 1993'de % .60, 1994'de % .38.9, 1995'de de % .50 şeklindedir.

1995 yılında, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büyük işçiler için asgari ücretin aylık tutarı 8.460.000 TL. olup, yıllık brüt tutarı 101.520.000 TL. dir. 1994 yılına oranlarda % 102.7 oranında artmıştır. Bu yapılan artış, T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nden büyüktür.

1996 yılında ise maktu had ve tutarları enflasyona karşı korumak amacıyla yine B.K.K ve asgari ücretten (İlgili maddelerdeki hapis cezasının para cezasına çevrilmesi durumunda) yararlanılmıştır. Bu araçlar ile maktu had ve tutarlarda yapılan artış Tablo XXVII 'de gösterilmiştir. (Tablo XXVII'de, 1996 yılında mükerrer 115 ve 343 üncü maddeler 100.000 TL. olduğu için hesaplama alınmadı. 313 üncü maddede ise artış yoktur.)

### TABLO-XXVII-

#### Vergi Usul Kanunu'nun Maktu Had ve Tutarlarla İlgili Olan Maddelerinde 1996 Yılında, Yapılan Artışların Yüzdesi

Bakanlar Kurulu Kararı Madde 104 % 100	Mükerrer Madde 115 .....	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 177 % 100	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 232 % 100	Madde 313 .....	Madde 343 .....
Bakanlar Kurulu Kararı Madde 345 % 66.66	Bakanlar Kurulu Kararı Mükerrer Madde 347 % 100	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 353 % 66.66	Asgari Ücret Mükerrer Madde 354	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 355 % 66.1	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 356 % 66
Asgari Ücret Madde 359	Asgari Ücret Madde 360	Bakanlar Kurulu Kararı Madde 361 % 66.66			

1996 yılında, maktu had ve tutarlarda yapılan artışların yüzdesi yukarıdaki tabloya göre Tablo XXVIII'de gösterilmiştir.



## TABLO-XXVIII-

**1996 Yılındaki Maktu Had ve Tutarlarda, İlgili Araçlar ile Yapılan Artışların Yıllık Ortalamasının Yüzdesi**

	Bakanlar	Asgari Ücret	1996 Yılında	Tüketici	Toptan Eşya
1996	Kurulu Kararı	Yıllık : 204.000.000	Asgari Ücretteki	Fiyatları	Fiyatları
	% 83.3	Aylık : 17.010.000	Artış (%)	Endeksi (%)	Endeksi (%)
			101.06	79.8	84.9

1996 yılında, maktu had ve tutarların enflasyona karşı korunmasında B.K.K. ve ilgili maddelerdeki hapis cezasının para cezasına çevrilmesi durumunda asgari ücretten yararlanılmıştır. B.K.K. ile 104, 177, 232, mükerrer 347, 353 üncü maddeler 1 katı şeklinde artırılırken diğer maddeler % 66.7 oranında artırılmıştır. B.K.K ile yapılan bu artışların yıllık ortalaması % 83.3 dür. Bu yılda T.Ü.F.E. % 79.8, T.E.F.E. ise % 84.9 dur. Kısaca, B.K.K. ile 1996 yılında yapılan düzenlemeler enflasyona paraleldir.

1996 yılında, sanayi sektöründe çalışan 16 yaşından büylük işçiler için asgari ücretin aylık tutarı 17.010.000 TL. olup, yıllık brüt tutarı 204.120.000 TL. dir. Bir önceki yıl asgari ücretine oranlada bu yılda % 101.06 oranında artmıştır. Yapılan düzenleme T.Ü.F.E. ve T.E.F.E.'nin üzerindedir.

213 sayılı V.U.K.'nda yer alan maktu had ve tutarlardan bazıları 1.1.1997 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Düzenlenen bu maddeler sırasıyle 177, mükerrer 115, mükerrer 347 ve 353 üncü maddelerdir.

V.U.K.'nun mükerrer 414/d maddesi hükmü gereği olarak kanun içerisinde yer alan maktu had ve miktarlar Bakanlar Kurulu'na verilen artırma yetkisi kullanılmadığı takdirde, yeniden değerlendirme oranında artırılarak

uygulanabilmektedir. Ancak, aynı Kanun'un 177 nci maddesinde yer alan ve defter tutma zorunluluğu açısından sınıf ayırımını belirleyen tutarları belirleme yetkisi, yasal sınırları içerisinde sadece Bakanlar Kurulu'na ait olup, bu miktarların Bakanlar Kurulu tarafından artırılmaması veya artırılamaması halinde yeniden değerlendirme oranında büyütülmesi mümkün değildir.<sup>14</sup>

Bu nedenle, V.U.K.'nin 177 nci maddesinde yer alan birinci sınıf tüccarların defter tutma hadlerinin artırılmasına ilişkin ekli kararın yürürlüğe konulması; Maliye Bakanlığı'nın 11.12.1996 tarihli ve 59224 sayılı yazısı üzerine, adı geçen kanun'un mükerrer 414 üncü maddesine göre Bakanlar Kurulu'nca 13.12.1996 tarihinde kararlaştırılmıştır. Yapılan düzenleme ile, 5.12.1995 tarihli ve 95/7588 sayılı Kararname'nin eki uyarınca uygulanmakta olan 1 ve 3 numaralı bendlerde yer alan 3.000.000.000 lira, 5.200.000.000 liraya ve 3.600.000.000 lira, 6.300.000.000 liraya, 2 numaralı bendte yer alan 1.500.000.000 lira, 2.600.000.000 liraya çıkarılmasına 13.12.1996 tarihli ve 96/8954 sayılı Kararname'nin eki ile karar verilmiştir.<sup>15</sup>

213 sayılı V.U.K.'nin mükerrer 414 üncü maddesinin (d) bendinde; "Bu kanunda yer alan maktu had ve miktarlar için (177 nci maddede yazılı maktu had ve miktarlar hariç) Bakanlar Kurulu, (b) bendinde yer alan yetkisini kullanmadığı takdirde; her bir takvim yılında uygulanacak maktu had ve miktarlara, bu yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artış yapılmak suretiyle tespit edilir. Bu suretle hesaplanan maktu had ve miktarlarda 10.000 lira kesirleri nazara alınmaz." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, V.U.K.'nin mükerrer 115, mükerrer 347 ve 353 üncü maddelerinde yer alan ve 1996 yılında uygulanan miktarların, 1996 yılı için % 72.8 olarak tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle 1.1.1997 tarihinden itibaren uygulanacak miktarlar tespit edilmiştir.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> Veysi SEVİĞ, "Vergi Usul Yasasındaki Maktu Had ve Miktarların Yüksütülmesi", *Dünya Ekonomi- Politika Gazetesi*, 13 Şubat 1997, s.4

<sup>15</sup> Karar Sayısı. 96/8954, 7 Ocak 1997, 22870 Sayılı R.G., s.31

<sup>16</sup> V.U.K.G.T., Sıra No.255, 7 Şubat 1997, 22901 Sayılı R.G., s. 27

V.U.K.'nun 414/d maddesinde yer alan düzenleme gereği olarak aynı Kanun içerisinde yer alan maktu had ve nisbetler Bakanlar Kurulu tarafından artırılmadığı takdirde otomatik olarak bir önceki yıl için geçerli olan miktarların yeniden değerleme oranında artırılmak suretiyle uygulanmak zorundadır.<sup>17</sup> Dolayısıyla, yukarıda belirtilen mükerrer 115, mükerrer 347 ve 353 üncü maddelerde yer alan miktarlar 1.1.1997 tarihinden itibaren geçerlidir.

Enflasyonist ortam nedeniyle bir süre sonra anlamını yitirecek olan maktu had ve miktarlar konusunda her yıl belli bir artırma yapılabilmesi için bu miktarın yeniden değerleme oranında artırılması kanun maddesiyle sağlanmış bulunmaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun artırma yetkisini kullanmaması veya kullanamaması halinde, Maliye Bakanlığı yeniden değerleme oranında bir önceki yıl için geçerli olan rakamları artırarak belirlemek ve uygulamakla yükümlüdür.

Her ne kadar kanun maddesinde artırımın Maliye Bakanlığı tarafından yapılacağı konusunda açık bir düzenleme yer almamakta ise de uygulamada birliği sağlama açısından kanunun Maliye Bakanlığı'nca belirlenmesi gerekli olmaktadır.<sup>18</sup>

<sup>17</sup> Veysi SEVİĞ, "Özel Usulsüzlük Cezaları Arttı", *Dünya Ekonomi-Politika Gazetesi*, 14 Şubat 1997, s. 4

<sup>18</sup> Veysi SEVİĞ, *Dünya Ekonomi-Politika Gazetesi*, 13 Şubat 1997, s.4

## ALTINCI BÖLÜM

### TAHSİL USULU KANUNUNDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi sistemi içerisinde, usul ve şekle ilişkin temel prensipleri düzenleyen vergi kanunları mevcuttur. Bunlardan birisi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun'dur. Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun; "Tahakkuk etmiş olan kamu alacağını zamanında ödemeyen mükelleflerden, bu alacağın cebren tahsil edilmesine ilişkin usul ve şekil hükümlerini düzenler."<sup>1</sup>

#### I. AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULU KANUNUNDA YER ALAN MAKTU HAD VE TUTARLAR

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yukarıda belirtildiği gibi, "kamu alacaklarının takip ve tahsil esasını düzenleyen bir usul kanunudur."<sup>2</sup> Çünkü, Devlete, İl Özel İdarelerine ve Belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi asli, gecikme zammı, faiz gibi fer'i kamu alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamalarından doğan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu kanunun hükümleri uygulanmaktadır.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Bkz. Nurettin EROĞLU, a.g.e., s.3

<sup>2</sup> Orhan DURU, "Çeşitli Kamu Alacaklarının Tahsili için, Tahsil-i Emval Kanununa ve 6183 Sayılı Kanuna Atıfta Bulunan Kanun, Kanun Hükmünde Kararname ve B.K.K", *Vergi Sorunları Dergisi*, Kasım-Aralık 1992, S.63, s.5

<sup>3</sup> *Maliye ve Sigorta Yorumları*, A.A.T.U.H.K., 1995/1, s.1

## **A. KANUNDA YER ALAN KONUYA GÖRE MAKTU HADLER**

A.A.T.U.H.K. konuya göre yapılan sınıflandırmada üç kısma ayrılmıştır. Birinci kısmı amme alacakları ile ilgili genel esasları, ikinci kısmı amme alacağının cebren tahsilini, üçüncü kısmı ise zamanaşımı, terkin cezalar ve son hükümler başlığı altında düzenlenmiştir. Birinci ve üçüncü kısımda birer maktu had söz konusu iken, ikinci kısımda maktu had ve tutar yoktur.

### **a. Gecikme Zammı, Nisbeti ve Hesabı (Madde 51)**

A.A.T.U.H.K.'nin birinci kısmının dördüncü bölümünde yer alan 51 inci maddede; Amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 15 (1.1.1990-29.12.1993 arası % 7, 30.12.1993-7.3.1994 arası % 9, 8.3.1994-30.8.1995 arası % 12, 31.8.1995-31.1.1996 arası % 10) gecikme zammının uygulanacağı, bu uygulamada ay kesirlerinin tam ay olarak hesap edileceği, gecikme zammında 5.000 liradan az olamayacağı belirtilmiştir. "5.000 liradan az olamaz," ifadesi nedeniyle bu madde, doğrudan maktu hadle ilgilidir.

### **b. Tahsil İmkansızlığı Sebebiyle Terkin (Madde 106)**

A.A.T.U.H.K.'nin üçüncü kısmının birinci bölümünde yer alan 106 ncı maddede; Yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 500.000 ( 1988-1995 arası 50.000) liraya kadar (500.000 lira dahil) (1988-1995 arası 50.000) amme alacakları, amme idarelerinde terkin yetkisine sahip olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenmeksizin terkin olunabileceği belirtilmiştir. Maddede yer alan 500.000 liraya kadar (500.000 lira dahil) ifadesi nedeniyle bu madde doğrudan maktu hadle ilgilidir.

## **B. ENFLASYONA KARŞI KORUNMADA YARARLANILAN ARAÇLARA GÖRE MAKTU HADLER**

A.A.T.U.H.K.'nun 51 ve 106 ncı maddeleri, bünyelerinde yer alan maktu hadler nedeniyle enflasyondan etkilenen bir yapıya sahiptir. Çünkü, para ile ifade olunan sabit değerler enflasyondan etkilenmekte olup, bunların enflasyon haddine uygun olarak düzeltilmeleri gerekir.

### **1. Maktu Hadlerin İlgili Olduğu Araç**

A.A.T.U.H.K.'nda yer alan maktu hadleri enflasyondan korumak için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir.

#### **a. Bakanlar Kurulu Kararı**

Bakanlar Kurulu, A.A.T.U.H.K.'nun 51 inci maddesinde yer alan gecikme zammı nisbetlerini aylar itibariyle topluca veya her ay için, iki katına kadar artırmaya veya bu nisbetlerle % 30'una kadar indirmeye, yeniden kanuni hadlerine getirmeye ve gecikme zammı asgari miktarlarını 10 katına kadar artırmaya yetkilidir. Çünkü, vergi kanunlarda iktisadi varlıkların para ile ifade edilmiş tarzı, bu kanunlardaki hükümleri bozmaktadır. Para biriminin sakıncalarına rağmen, mesele başka bir alternatif tarzı bulmak değil, aynı esasa bağlı kalınarak düzeltme esasının sağlanmasıdır. Aynı şekilde, kanunun 106 ncı maddesinde yer alan yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 500.000 liraya kadar, 500.000 lirada dahil olmak üzere tespit edilmiş miktarları da 10 katına kadar artırmaya Bakanlar Kurulu'nun yetkili olduğu belirtilmiştir. 106 ncı maddeye, 3505 sayılı Kanun'un 25 inci maddesiyle eklenen, 10.12.1988 tarihinden geçerli fıkra ile de Maliye ve Gümrük Bakanlığına terkin edilecek amme alacağının miktarını belirlemeye yetki verilmiştir.

## 2. Maktu Hadlerin İncelenmesi (1991-1996)

Vergi kanunlarında pek çok müessese iktisadi varlıkların para olarak ifadesi ile yakından ilgilidir. Paranın değer saklama fonksiyonunu ifade edememesinden dolayı bu müesseseler duruma göre vergi mükelleflerinin aleyhine veya lehine etkilenmektedirler. Aynı şekilde, devletin hazineside bu durumdan fayda sağlamakta veya zarar görmektedir.<sup>4</sup>

Bu durumu, A.A.T.U.H.K.'nda düzenlenen iki maddede görmek mümkündür. Çünkü, 51 inci maddede, amme alacağının ödeme müddeti içinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı % 15 gecikme zammının uygulanacağı ve bunun 5.000 liradan az olamayacağı belirtilmiştir. Bu maddede % 15 nisbetinde bir sınır koyarak zaten bu maddenin enflasyona karşı değer kaybetmesi önlenmiş iken, bir de gecikme zammının 5.000 liradan az olamayacağı belirtilmiştir.

106 ncı maddede ise yapılacak takip sonunda tahsili imkansız veya tahsili için yapılacak giderlerin alacaktan fazla bulunduğu anlaşılan 500.000 liraya kadar (500.000 lira dahil) amme alacakları, amme idaresinde terkin yetkisine sahip olanlar tarafından tahsil zamanaşımı süresi beklenmeksizin terkin olunabileceği belirtilmiştir. Bu maddede yer alan miktarın enflasyon oranı kadar değer kaybetmesi yükümlülerin lehinedir. Çünkü, devletin tahsil edeceği gelirleri azalırken, aynı zamanda gelir tahsil etmek için yaptığı masraflar enflasyon nedeniyle artacaktır.

<sup>4</sup> A. Bora OCAKÇIOĞLU, Yenal ÖNÇEL, "Enflasyonun Mali Yasalar Üzerindeki Etkileri ", *Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi*, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü, İstanbul, 1976, s.15

106 ncı maddede yer alan miktarlar, 4008 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekilde 50.000 liraya kadar (50.000 lira dahil), 3505 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekilde ise 2.500 liraya kadar (2.500 lira dahil) şeklindeydi. 4008 sayılı Kanunla değişene kadar, yani 10.12.1988 tarihinden 2.6.1995 tarihine kadar aynı maktu had uygulanmıştır. Bu yıllar içindeki enflasyon oranları kadar bu maddenin değer kaybına uğradığı bir gerçektir. Zira, 1990'dan bu yana bu madde, enflasyon nedeniyle en az % 2.800 değer kaybına uğramıştır. 1995 yılına gelindiğinde, bu maddenin en az 1.400.000 TL.'nin üzerinde olması gerekirdi. Buna, 1988'den 1990'a kadar olan süreyi de dahil ettiğimizde, bu rakam daha da yukarı çıkacaktır. 106 ncı maddedeki bu durum 1995 yılında gelince değişmiş ve 50.000 liralık sınır 500.000 liraya yükseltilmiştir. Diğer bir deyişle, 106 ncı maddedeki maktu had % 900 oranında artmıştır. Bu değişiklik enflasyonun altındadır. Bu maddede önemli olan yapılacak giderler ile tahsil edilecek gelirler arasında optimum seviyeyi tesbit ederek bunun üstündekileri tahsil etmektir. Aksi halde hem gelir kaybı hemde zaman kaybı olacak ve idarenin daha önemli olan işlerine de bir bakıma engel olacaktır.



## SONUÇ

Enflasyonun vergi sistemi üzerindeki etkisi, iktisadi varlıkların vergi kanunlarındaki konuluş biçimi ile yakından ilgilidir. İktisadi varlıklar para ile ifade edilmektedir. Para birimi ilgili maddelerde; maktu had, maktu tutar, asgari miktar, azami miktar, alış haddi, satış haddi, asgari ücret tutarı ve benzeri kavramlarla ifade edilmektedir.

Vergi kanunlarında para birimi ile ifade edilen ve enflasyondan etkilenen başlıca müesseseler, vergi tarifeleri, istisnalar, muafiyetler, indirimler ve cezalardır. Bu müesseselerin vergi sistemine konulmasında birtakım amaçlar söz konusudur. Örneğin, istisna ve muafiyetlerde vergi adaleti, siyasal-sosyal ve benzeri birçok etkenler sözkonusudur.

Bu müesseselerin düzenlenmesinde, maktu had ve tutarlardan yararlanılmıştır. Belirli bir zamanda bir iktisadi değer karşılığı olarak tespit edilmiş maktu had ve tutarın zamanla bu değerinden giderek uzaklaşması, paranın değer saklama fonksiyonunu yeteri derecede koruyamamasından kaynaklanmaktadır.

Paranın değerini koruyamaması nedeniyle de, vergi kanunlarında yer alan parasal ifadeler duruma göre mükelleflerin lehine veya aleyhine olabilmekte ve devletin hazinesi de bu duruma göre fayda veya zarar görebilmektedir. Bu nedenle vergi sistemimizde yer alan müesseselerin, vergi sistemlerinin bütünlüğünü ve tutarlılığını bozmayacak şekilde tespit edilmesi ve tespit edilen bu tutarın enflasyona karşı korunması gereklidir. Çünkü, fiyatlar genel seviyesinde hissedilebilir ölçüde, sürekli yükseliş olarak kabul edilen enflasyon, günümüzde devamlı bir hale gelmiştir. Enflasyonun devamlı devamlı bir hale gelmesinde iktisadi nedenlerin yanısıra sosyal ve siyasal nedenlerinde önemli etkisi bulunmaktadır. Özellikle, siyasal nedenlerin etkisi günümüzde ön plana çıkmaktadır. Çünkü, enflasyon sona erdirilirse devlet şu anda kanuna

dayanmadan elde ettiği gelirden mahrum kalacaktır. Bunun en güzel örneğini gelir vergisinde görmek mümkündür. Enflasyon nedeniyle fertlerin gelirleri nominal olarak arttığından, fertler üst dilime geçerek daha fazla vergi ödemektedirler. Yine aynı şekilde, enflasyon önlenirse, geçici olmakla beraber ekonomide gerileme, yavaşlama ve oldukça yüksek bir işsizlik dönemi yaşanacaktır. Bu nedenlerden dolayı günümüzde enflasyonla savaşmak yerine enflasyona alışmaya daha fazla dikkat edilmektedir. Bu amaçla da, uygulamada enflasyona karşı korunmada bazı araçlardan yararlanılmaktadır. Bu araçlar; Bakanlar Kurulu Kararı, asgari ücret, kanun ve V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranıdır.

Bu araçlar ile hemen her yıl vergi kanunlarına yer alan maktu had ve tutarlar artırılmaktadır. Yapılan artışlarda, asgari ücretle ilgili olan maddeler sınırlı iken kanunlarda her zaman artış yapılmamaktadır. Artışların çoğunluğu, B.K.K. veya V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranıyla yapılmaktadır. B.K.K. ile yapılan düzenlemelerde enflasyonun bozucu etkisinin tam olarak anlaşılmasından dolayı yapılan düzenlemeler çoğu kez isabetli olmamaktadır. Yapılan düzenlemelerin isabetli olmamasında Bakanlar Kurulu tarafından alınan kararların siyasi olmasında önemli etkisi vardır. Yeniden değerlendirme oranına göre yapılan artışlarda ise maktu had ve tutarlar değer kaybına uğramaktadır. Çünkü, yeniden değerlendirme oranı T.E.F.E.'ne göre daha düşük tespit edilmektedir.

Bu nedenle yapılması gereken; ya enflasyonu önlemek veya tüm vergi sisteminde enflasyondan etkilenen müesseseleri gözden geçirmektir. Bu müesseseler bugünkü fert başına gayrisafi milli hasıla, gelir bölüşümü, idari etkinlik gibi faktörler gözönünde bulundurularak, mümkün mertebe bilimsel bir şekilde yeniden saptanmalıdır. Bilimsel yöntemle göre saptanan bu maktu had ve tutarların söz konusu olduğu maddeler, her sene yeniden değerlendirme oranına göre artırılmalıdır. Ancak, V.U.K. hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranının tesbitinde objektif davranılmalıdır. Yeniden değerlendirme oranına göre yapılan düzenlemelerin yeterli olmadığı durumlarda takdiri yöntem devreye sokulmalıdır. Bunun da yeterli olmadığı durumlarda kanun devreye

girmelidir. Enflasyona karşı maktu had ve tutarları korumada önlemler alındıktan sonra, geçiş döneminin süresi belirlenmelidir. Çünkü, yapılacak düzenlemeler sonrasında meydana gelecek vergi hasılatına ki azalma geçiş döneminin uzunluğuna göre artacaktır.

## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKAR S.Sırrı : "Vergi ve Enflasyon İlişkisi", **Maliye Dergisi**, Kasım-Aralık 1978, S.36
- AKSOY Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 1994
- ALVER Cemil : **Vergi Kanunları**, Ankara, 1995
- BATIREL Ömer Faruk : "Enflasyon ve Vergi Sistemi İlişkisi Üzerine", **Vergi Dünyası**, S.172, Aralık 1995
- BİLDİRİCİ Ziyaettin : "Vergi Mükelleflerinin Enflasyonun Etkilerinden Korunması Amacıyla Gelir ve Vergi Usul Kanunundaki Son Değişikliklerin Bir Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası**, S.2, Nisan 1984
- BÜYÜKİŞİK A. Pınar : "4008 Sayılı Kanunla Getirilen Değişiklikler", **Vergi Dünyası**, S.156
- CAN Ahmet,  
KAVAK Ahmet : **Kaynakçalı Vergi Kanunları**, İstanbul, 1995
- ÇAĞAN Nami : **Vergilendirme Yetkisi**, İstanbul, 1982
- ÇAĞAN Nami,  
KUMRULU Ahmet,  
ÖNCEL Mualla : **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 1993

- ÇELİK Terzi,  
VAROL Kemal : "3946 Sayılı Kanunla Motorlu Taşıtlar Vergisine ve  
Taşıt Alım Vergisine Getirilen Yenilikler", **Vergi  
Dünyası**, S.167, Temmuz 1995
- ÇETİN Cem,  
ERDEM Haluk : **Vergi Hukukunda Cezalar**, İstanbul 1996,
- DİKMEN M.Orhan : **Maliye Dersleri**, İstanbul, 1973
- DURU Orhan : "Çeşitli Kamu Alacaklarının Tahsili için, Tahsil-i Emval  
Kanununa Atıfta Bulunan Kanun, Kanun Hükmünde  
Kararname ve Bakanlar Kurulu Kararı", **Vergi  
Sorunları Dergisi**, Kasım-Aralık 1992, S.63
- ERGİNAY Akif : **Vergi Hukuku İlkeleri, Vergi Tekniği ve Türk Vergi  
Sistemi**, Ankara, 1984
- EROĞLU Nurettin : **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**,  
Ankara, 1995
- GÜLERYÜZ Süveyda : "1995 Yılında Kaçakçılık Suçunun  
Uygulanması", **Vergi Dünyası**, S.185, Ocak 1997
- HEREKMAN Aykut : **Kamu Maliyesi, Cilt 2**, Ankara, 1989
- KARAGÖZOĞLU H. Fevzi : **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, 1974
- KILIÇKAYA Can,  
YALÇIN Hasan : "Talih Oyunları Salonlarından Elde Edilen  
Kazanlarda Asgari Vergi Uygulaması", **Vergi Dünyası**,  
S.172, Aralık 1995
- KOCAHANOĞLU O.Selim : **Gerekçeli Vergi Kanunları 1**, İstanbul, 1988

- KURT Hasan : "Vergi Yasaları ve Enflasyonun Devamlılığı İlişkisi", **Mükellefin Dergisi**, S.31, Temmuz 1995
- KUTAL Metin : **Teorik Esasları ve Tatbikatı Bakımından Asgari Ücret**, İstanbul, 1969
- KÜÇÜKTOP Muzaffer,  
KÜÇÜKTOP Sema : " Kaçakçılık Fillerinde ve Cezalarında Yapılan Yeni Düzenlemelerin Uygulaması, Amacı ve Sorunları", **Vergi Dünyası**, S.169, Eylül 1995,
- NADAROĞLU Halil : **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul, 1992
- YILMAZ İsmail Hakkı : "Hayat Standartı Esası ve Diğer Oto Kontrol Müesseseleri ile İlişkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1983, IV
- OCAKÇIOĞLU A.Bora,  
ÖNCEL Yenal : " Enflasyonun Mali Yasalar Üzerindeki Etkileri", **Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkisi**, İstanbul Üniversitesi Maliye Enstitüsü, İstanbul 1976
- ÖZBALCI Yılmaz : **Damga Vergisi Kanunu**, İstanbul, 1981
- ÖZBALCI Yılmaz : **Vergi Kanunları**, Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu
- ÖZBALCI Yılmaz : **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, İstanbul, 1977
- PEHLİVAN Osman : "Enflasyonun Vergi Sistemi Üzerindeki Etkileri", **Vergi Dünyası**, Ocak 1993, S.137

- PIRİMOĞLU Baki : **Para Politikası**, Eskişehir, 1991
- SAYIN Mahmut : "Yürürlüğe Giren 3946 sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklik", **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak- Şubat 1994, S.70
- SEVİĞ Veysi : "Özel Usulsüzlük Cezaları Arttı", **Dünya Ekonomi-Politika Gazetesi**, 13 Şubat 1997
- SEVİĞ Veysi : "Vergi Usul Yasalarındaki Maktu Had ve Miktarların Yükseltilmesi", **Dünya Ekonomi-Politika Gazetesi**, 13 Şubat 1997
- SEYİDOĞLU Halil : **Ekonomik Terimler Sözlüğü**, Ankara
- TURGAY Recep : **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, 1.Cilt, İstanbul, 1977
- TURHAN Salih : **Vergi Teorisi ve Politikası**, İstanbul, 1982
- ULUATAM Özhan : **Kamu Maliyesi**, Ankara üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No.413
- ..... : **Ansiklopetik Ekonomi Sözlüğü**, Mart 1995
- ..... : **Aylık Ekonomik Veriler Dergisi**, "Asgari Ücretin 1969 Yılından İtibaren Gelişimi", İstanbul Ticaret Odası Yayını, Ekim 1996
- ..... : D.V.K.G.T., Seri No.29, 27 Aralık 1996, 22860 Sayılı R.G.

..... : "Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü Maddesi Dışındaki Diğer Maddelerinde Yapılan Değişiklikler", **Mükellefin Dergisi**, S.2, Şubat 1993

..... : G.V.G.T, Seri No.190, 1.1.1996, 22520 Sayılı R.G.

..... : G.V.G.T., Seri No.200, 31 Aralık 1996, 22864 Sayılı R.G.

..... : Karar Sayısı 96/8754, 7 Ocak 1997, 22870 Sayılı R.G.

..... : M.T.V.G.T., 27 Aralık 1996, 22860 Sayılı R.G.

..... : **Mükellefin Dergisi**, "Damga Vergisi, Harçlar ve Değerli Kağıtların Bedeline 1.1.1993 Tarihinden İtibaren Yapılan Artırımlar", S.2, Şubat 1993

..... : **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Amme Alacaklarının Tahsil Usulu Hakkında Kanun, 1995/1

..... : T.A.V.G.T., Seri No.18, 27 Aralık 1996, Sayılı R.G.

..... : **Süryay Yayınları**, Vergi 1, Cilt 95/1, Gelir Vergisi Kanunu

..... : **Türkiye Ekonomisi Dergisi**, Akbank Türk Anonim Şirketi Yayınları, Ocak, 1996



..... : **Türkiye İstatistik Yıllığı**, Türkiye Cumhuriyeti  
Başbakanlık İstatistik Enstitüsü, "Türlerine Göre Hazine  
Gelirleri", 1994,

..... : V.U.K.G.T. Seri No:142, 19.02.1981, 17256 Sıra  
No.lu R.G.

..... : V.U.K.G.T. Seri No: 207, 04.12.1990, 20715 Sıra  
No.lu R.G.

..... : V.U.K.G.T. Seri No: 214, 14.12.1991, 21081 Sıra  
No.lu R.G.

..... : V.U.K.G.T. Seri No:219, 08.12.1992, 21429 Sıra  
No.lu R.G.

..... : V.U.K.G.T. Seri No:223, 04.12.1993, 21778 Sıra  
No.lu R.G.

..... : V.U.K.G.T. Seri No: 233, 07.12.1994, 22134 Sıra  
No.lu R.G.

..... : V.U.K.G.T. Seri No: 245, 05.12.1995, 22484 Sıra  
No.lu R.G.

..... : V.U.K.G.T. Seri No: 252, 04.12.1996, 22837 Sıra  
No.lu R.G.

..... :V.U.K.G.T., Sıra No:255, 7 .02 1997, Sıra No.lu R.G.