



T.C.
TOKAT GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ UYGULAMASINDA YER ALAN
MUAFİYET VE İSTİSNALAR ÖZELİNDE BİR REFORM
ÖNERİSİ: SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARIYLA BİR
DEĞERLENDİRME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Edanur BÜLBÜL

Danışman
Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

TOKAT-2023

ETİK SÖZLEŞME

Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü tez yazım kılavuzuna göre, Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN danışmanlığında hazırlamış olduğum “Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulamasında Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar Özelinde Bir Reform Önerisi: Seçilmiş Ülke Uygulamalarıyla Bir Değerlendirme” adlı Yüksek Lisans tezinin bilimsel etik değerlere ve kurallara uygun, özgün bir çalışma olduğunu, aksinin tespit edilmesi halinde her türlü yasal yaptırımını kabul edeceğimi beyan ederim.

28/08/2023

Edanur BÜLBÜL

TEŞEKKÜR

Tez çalışmam süreci boyunca fikir ve görüşleriyle bana yol gösteren, çalışmamın her aşamasında yardımlarını ve desteklerini esirgemeyen, tüm bilgi birikimini benimle paylaşan ve en önemlisi güler yüzünü eksik etmeyen kıymetli danışman hocam Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN' a sonsuz saygı ve teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her aşamasında olduğu gibi bu süre zarfında da manevi desteklerini benden eksik etmeyen sevgili arkadaşım İrem Nursanem OKUDUR'a, bu sürece birlikte başlayıp birlikte bitirdiğim, her anımda yanımda olan ve bana büyük destek sağlayan değerli arkadaşım Esra FAKİRSEVER'e ve tez çalışmam süreci boyunca hep teşvik ederek yanımda olan arkadaşım Ayşenur TOP'a çok teşekkür ederim.

Son olarak hayatım boyunca en büyük destekçilerim olan, maddi ve manevi desteklerini hiçbir zaman esirgemeyen, sabır ve anlayışlarıyla beni rahatlatan, hep arkamda duran ve bana inanan sevgili annem ve babama kalpten teşekkürlerimi sunarım.

ÖZET

TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ UYGULAMASINDA YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR ÖZELİNDE BİR REFORM ÖNERİSİ: SEÇİLMİŞ ÜLKE UYGULAMALARIYLA BİR DEĞERLENDİRME

Bülbül, Edanur

Yüksek Lisans, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

Ağustos 2023, xii + 78 sayfa

Vergi, devlet ve yetkilendirdiği kurumların, kamu harcamalarını finanse etmek için, gerçek veya tüzel kişilerden, kanuna dayalı olarak, cebren ve karşılıksız bir şekilde aldığı parasal değerlerdir. Vergilerin kamu harcamalarının finansmanında önemli bir yeri bulunmaktadır. Devletlerin sahip oldukları egemenlik erklerinin nihai sonucu vergilendirme yetkisidir. Vergilendirme yetkisine bağlı olarak mükelleflerin üzerinde vergi yükü oluşmaktadır. Burada önemli olan vergi yüklerinin adil ve dengeli dağılımını sağlamaktır.

Devletlerin temel hedefi vergi gelirlerini artırmaktadır. Bu hedef doğrultusunda kimi zaman vergi oranları artırılmakta kimi zaman ise yeni vergiler getirilmektedir. Bir de vergi harcaması olarak adlandırılan ve devletlerin vergi gelirlerinde artış sağlayacak uygulamalar yer almaktadır. Bunlar; muafiyet ve istisnalar, vergi indirimleri ve vergi ertelemevidir. Bu uygulamalar aynı zamanda mükelleflerin vergi yüklerini azaltacak niteliktedir.

Çalışmada Türkiye’de gelir vergisi uygulamasında yer alan muafiyet ve istisnalar incelenmiştir. Gelirin yedi unsuru açısından ayrı ayrı ele alınan muafiyet ve istisnaların vergi harcaması noktasında olumsuz yönleri farklı ülke uygulamaları ile karşılaştırmalı olarak değerlendirilmiş ve birtakım önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi Harcamaları, Vergi Muafiyeti, Vergi İstisnası, Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Reformu

ABSTRACT

A REFORM PROPOSAL SPECIFIC TO THE EXEMPTIONS AND EXCLUSIONS IN INCOME TAX IMPLEMENTATION IN TURKEY: AN ASSESSMENT WITH SELECTED COUNTRY PRACTICES

Bülbül, Edanur

Master's Thesis, Finance Scientific

Advisor: Doç. Dr. Doğan BOZDOĞAN

August 2023, xii + 78 pages

Taxes are monetary values that the state and its authorized institutions receive from real or legal persons, forcibly and gratuitously, based on the law, in order to finance public expenditures. Taxes have an important place in the financing of public expenditures. The final result of the sovereign powers of the states is the taxation authority. Depending on the taxation authority, the tax burden arises on the taxpayers. The important thing here is to ensure a fair and balanced distribution of tax burdens.

The main goal of states is to increase tax revenues. In line with this goal, sometimes tax rates are increased, and sometimes new taxes are introduced. There are also practices called tax expenditures that will increase the tax revenues of the states. These; exemptions and exemptions, tax deductions and tax deferrals. These practices also reduce the tax burden of taxpayers.

In this study, exemptions and exclusions in the income tax application in Turkey were examined. The negative aspects of the exemptions and exemptions, which are handled separately in terms of seven elements of income, in terms of tax expenditures were evaluated in comparison with the practices of different countries and some suggestions were made.

Keywords: Tax Expenditures, Tax Exemption, Tax Exclusion, Income Tax Law, Tax Reform

İÇİNDEKİLER

ETİK SÖZLEŞME.....	i
TEŞEKKÜR.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT.....	iv
İÇİNDEKİLER	v
TABLO LİSTESİ.....	x
KISALTMALAR.....	xi
GİRİŞ	1
1. BÖLÜM VERGİ HARCAMASI KAVRAMI İLE VERGİ MUAFİYETİ VE VERGİ İSTİSNASI.....	3
1.1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ, AMACI VE KAPSAMI	3
1.1.1. Vergi Harcaması Kavramı	3
1.1.2. Vergi Harcamalarının Özellikleri.....	4
1.1.3. Vergi Harcamalarının Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Amacı	5
1.1.4. Vergi Harcamasının Kapsamı	6
1.2. VERGİ HARCAMASININ SEBEPLERİ.....	7
1.2.1. Terkin.....	7
1.2.2. Uzlaşma.....	8
1.2.3. Cezalarda İndirim.....	8
1.2.4. Vergi Affı.....	9
1.2.5. Vergi İadesi.....	9
1.3. VERGİ HARCAMASI HESAPLAMA YÖNTEMLERİ	10
1.3.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi).....	10
1.3.2. Elde Edilen Gelir Yöntemi (Gelir Sağlama Yöntemi).....	11

1.3.3. Harcama İkamesi Yöntemi (Eşdeğer Harcama Yöntemi)	11
1.4. VERGİ HARCAMASI ÇEŞİTLERİ.....	11
1.4.1. Vergi Muafiyeti.....	12
1.4.2. Vergi İstisnası	12
1.4.3. Vergi İndirimi	13
1.4.4. Vergi Ertelemesi	13
1.5. VERGİ HARCAMALARININ AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI ..	14
1.5.1. Vergi Harcamalarının Avantajları.....	14
1.5.2. Vergi Harcamalarının Dezavantajları	15
2. BÖLÜM TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR.....	18
2.1. VERGİ MUAFİYETİ VE VERGİ İSTİSNASI	18
2.1.1. Vergi Muafiyeti	18
2.1.2. Vergi İstisnası	19
2.2. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR.	20
2.2.1. Ticari Kazançlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar	20
2.2.1.1. Esnaf Muafılığı.....	20
2.2.1.2. Genç Girişimci Muafiyeti (İstisnası).....	22
2.2.1.3. İhracatçı Muafiyeti	23
2.2.1.4. Basit Usulde Tespit Edilen Kazançlarda İstisna	23
2.2.1.5. Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası	24
2.2.1.6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	24
2.2.1.7. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	24
2.2.1.8. Sergi ve Panayır İstisnası	25

2.2.1.9. PTT Acenteleri İstisnası.....	25
2.2.1.10. Uluslararası Gemicilik İstisnası	25
2.2.1.11. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlar İstisnası ...	26
2.2.1.12. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası	26
2.2.1.13. Tarımsal Destekleme Ödemelerinde Kazanç İstisnası.....	27
2.2.2. Zirai Kazançlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar.....	27
2.2.2.1. Vergiden Muaf Çiftçiler.....	27
2.2.2.2. Teşvik İkramiyesi İstisnası.....	27
2.2.2.3. Genç Girişimci (Çiftçi) Muafiyeti.....	28
2.2.2.4. Tarımsal Destekleme Ödemelerinde Kazanç İstisnası.....	28
2.2.2.5. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlarda İstisna	29
2.2.3. Ücretlerde Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar.....	29
2.2.3.1. Yemek Bedeli İstisnası.....	31
2.2.3.2.Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna.....	31
2.2.3.3. Brüt Asgari Ücrete Kadar Olan Ücret/Gelir İstisnası	32
2.2.3.4. Elektrik, Doğalgaz ve Benzeri Isınma Giderleri Karşılığı Olarak Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi İstisnası	32
2.2.3.5. Diplomat Muaflığı.....	33
2.2.4. Serbest Meslek Kazançlarında Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar.....	33
2.2.4.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası.....	33
2.2.4.2. Ebe, Arzuhalci vb. Muaflığı.....	34
2.2.4.3. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası	34
2.2.4.4. Sergi ve Panayır İstisnası	35

2.2.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Yer Alan İstisnalar	35
2.2.5.1. Konut İstisnası.....	35
2.2.6. Menkul Sermaye İratlarında Yer Alan İstisnalar.....	36
2.2.6.1. Kâr Payı İstisnası	36
2.2.6.2. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemeler İstisnası	36
2.2.6.3. Gelir Ortaklığı Senetlerine Ödenen Gelirler İstisnası	36
2.2.7. Diğer Kazanç ve İratlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar	37
3. BÖLÜM SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE GELİR VERGİSİNE YÖNELİK MUAFİYET VE İSTİSNALAR İLE TÜRK GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALARIN KARŞILAŞTIRILMASI	39
3.1. İNGİLTERE'DE VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR	39
3.1.1. İngiltere Gelir Vergisi (Income Tax).....	40
3.1.2. İngiltere Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları.....	40
3.2. ABD'DE VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR	41
3.2.1. ABD Gelir Vergisi (Income Tax).....	42
3.2.2. ABD Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları.....	43
3.3. ALMANYA'DA VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR	43
3.3.1. Almanya Gelir Vergisi (Income Tax).....	45
3.3.2. Almanya Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları	45
3.4. FRANSA'DA VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR	46
3.4.1. Fransa Gelir Vergisi (Income Tax).....	47
3.4.2. Fransa Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları	48

3.5. JAPONYA’DA VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR	49
3.5.1. Japonya Gelir Vergisi (Income Tax)	49
3.5.2. Japonya Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları	50
3.6. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALARIN İNCELENEN ÜLKELERDEKİ MUAFİYET VE İSTİSNALAR KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ	51
3.6.1. Ticari Kazançlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların Değerlendirilmesi	52
3.6.2. Zirai Kazançlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların Değerlendirilmesi	55
3.6.3. Ücretlerde Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların Değerlendirilmesi.....	57
3.6.4. Serbest Meslek Kazançlarında Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların Değerlendirilmesi	60
3.6.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarına Yönelik İstisnaların Değerlendirilmesi	61
3.6.6. Menkul Sermaye İratlarında Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların Değerlendirilmesi	62
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	64
KAYNAKLAR	72
ÖZGEÇMİŞ	78

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: İngiltere Vergi Dilimi	40
Tablo 2: Japonya Artan Oranlı Tarife Oranları.....	50



KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
akt.	Aktaran
AR-GE	Araştırma ve Geliştirme
GBP	United Kingdom Pound
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
JCT	Joint Committee on Taxation
KDV	Katma Değer Vergisi
m.	Madde
PTT	T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü
s.	Sayfa
T.C.	Türk Cumhuriyeti
vd.	Ve Diğerleri
VUK	Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Vergi, devletlerin kamu hizmetlerini ve harcamalarını finanse etmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme güçlerine uygun olarak, cebren ve karşılıksız olarak tahsil ettiği gelirlerdir. Devletin önemli gelir kaynaklarından biri olan vergiler, eğitim, sağlık ve güvenlik gibi kamu hizmetlerinin finansmanında kullanılmakta ve toplum refahını artırmak amacıyla etkili bir maliye politikası aracı olarak görülmektedir.

Vergi harcamaları ise, bazı mükellef gruplarının üzerine düşen yükleri hafifletmek ve bu mükellefleri teşvik etmek amacıyla, devletin birtakım politikaları belirleyerek oluşturduğu muafiyet, istisna ve indirimlerin sonucunda yine devletin vazgeçtiği vergi gelirini ifade etmektedir. Vergi politikalarıyla belirlenmiş bu uygulamalar, ekonomik, sosyal ve politik hedefleri desteklemek amacıyla kullanılmaktadır. Bazı sektörlerin gelişimini destekleyerek, yatırımları teşvik etmekte ve muafiyet, istisna ve indirimler gibi vergisel avantajlar sağlamaktadır. Bu vergisel teşviklerden olan muafiyet ve istisnalar, verginin mükellefinin veya verginin konusunun, kısmen ya da tamamen vergi dışı tutulmasını ifade etmektedir.

Vergi harcamaları, istihdamın artırılması, ekonomik büyümenin teşvik edilmesi, bölgesel kalkınmanın desteklenmesi gibi çeşitli alanlarda avantajlar sağlamaktadır. Ancak ülkemizde sıklıkla uygulanmakta olan bu vergi harcamalarının fazla sayıda ve geniş kapsamda olması, devletin gelir kaybına uğramasına, aynı zamanda vergi sisteminin etkinliğinin ve adaletinin bozulmasına sebep olabilmektedir. Ekonomide bu tür vergi harcamalarının fazla sayıda ve geniş kapsamda uygulanması, mükellefleri vergi kaçırmaya yönlendirebilmekte ve devleti beklenenden daha fazla gelir kaybına uğratabilmektedir. Bu durumda vergi harcamalarının beklendiği etkiyi gösterebilmesi için etkin bir biçimde planlanması, uygulanması ve yönetilmesi büyük önem arz etmektedir.

Bu kapsamda çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde vergi harcamalarına ilişkin temel noktalar açıklanarak avantaj ve dezavantajlarına değinilmiştir. İkinci bölümde, vergi muafiyeti ve istisnası kavramlarına yer verilmiş ve gelir vergisinde yer alan muafiyet ve istisnaların neler olduğundan bahsedilmiştir. Çalışmanın son bölümünde ise, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Almanya, Fransa ve Japonya'da uygulanan gelir vergisine yönelik muafiyet ve istisnaların neler olduğu

incelenmiş, Türk Gelir Vergisi’nde yer alan muafiyet ve istisnalarla karşılaştırılarak tespit edilen eksiklikler doğrultusunda reform niteliği taşıyacak çözüm önerileri sunulmaktadır.



1. BÖLÜM

VERGİ HARCAMASI KAVRAMI İLE VERGİ MUAFİYETİ VE VERGİ İSTİSNASI

1.1. VERGİ HARCAMASI KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ, AMACI VE KAPSAMI

Ülkeler gerek ulusal gerekse uluslararası yatırımları desteklemek, mükelleflerin vergi yüklerini azaltarak vergi uyumlarını geliştirmek ve böylelikle vergi gelirlerini artırmak için vergi harcamaları yapabilmektedir. Bu başlık altında; vergi harcaması kavramı, vergi harcamasının özellikleri, vergi harcamasının ekonomik, sosyal ve siyasal amacı ve vergi harcamalarının kapsamı incelenecektir.

1.1.1. Vergi Harcaması Kavramı

En genel ifade ile devletlerin vazgeçtikleri vergi olarak adlandırılan vergi harcaması ile ilgili yerli ve yabancı literatürde çeşitli tanımlamalar yer almaktadır. Bu tanımlamalar kimi zaman ülkeden ülkeye, kimi zaman ise uygulanan vergi politikaları açısından çeşitlilik göstermektedir.

Vergi harcaması kavramı, 2018 yılında yayımlanan Vergi Harcamaları Raporuna göre; standart vergi sisteminden (benchmark) sapmaların sebep olduğu, devletin vazgeçtiği geliri oluşturan vergi kayıpları şeklinde ifade edilmiştir. Bazı mükellef gruplarının istedikleri faaliyetleri gerçekleştirebilmeleri için onları teşvik etmek ve vergi yüklerini hafifletmek için gerçekleştirilen, muafiyet, istisna ve indirimlerden oluşan kayıp vergi harcamalarını ifade etmektedir (Akdoğan, 2007, s. 173).

Saruç (2006)'a göre vergi harcaması, Devletin faaliyetlerini gerçekleştirirken, vergi sistemi doğrultusunda ortaya çıkarılmış düzenlemelerin sonucunda vazgeçtiği gelir olarak ifade edilmektedir. Kanunla konulmuş olan bu düzenlemeler muafiyet, istisna ve indirimlerdir.

Yine vergi harcaması; bazı vergi mükelleflerinin üzerine düşen vergi yüklerini azaltmak ve aynı zamanda bu mükellefleri teşvik etmek için, vergi sisteminin oluşturduğu muafiyet, istisna ve indirimlerin sonucunda devletin vazgeçtiği vergidir, şeklinde tanımlanmaktadır (Aydın ve Çaşkurlu, 2013, s. 209). Aynı zamanda vergi sisteminde yer alan muafiyet, indirim, istisna vb. uygulamalar devletin ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirmek için vazgeçtiği kamu gelirini ifade etmektedir (Pehlivan, 2014, s. 164).

Vergi harcaması ile ilgili ilk çalışmaları yapan kişilerin başında gelen Stanley S. Surrey, vergi harcaması kavramını daha çok kamu harcamalarından elde edilecek amaçların vergi gelirinden kabul görmüş olan indirim, istisna ve kredi olarak uygulanabilecek kararlar olarak tanımlamıştır. (Surrey ve Hellmuth, 1969, s. 528).

Vergi harcamaları, belirli bir mükellef grubunu ele alan, ödenecek olan vergiyi öteleyen veya matrahı azaltan düzenlemelerden oluşmaktadır (Anderson, 2008, s. 4). Dolayısıyla vergi harcamaları mükellefin vergi borcunda azalma kaydettiği gibi, devlet tarafında ise vergiden elde ettikleri gelirden azalma meydana getirir (Schick, 2007, s. 10).

Yukarıda yer alan tanımlardan yola çıkarak vergi harcaması kavramı; devletin belirlemiş olduğu vergi politikalarıyla belirli sektör ve faaliyetleri teşvik etmek, ekonomik büyümeyi desteklemek, istihdamı artırmak, belirli mükellef gruplarının vergi yükünü hafifletmek veya sosyal politikaları desteklemek amacıyla uygulanan vergi muafiyetlerinden, istisnalarından ve indirimlerinden oluşan gelir kayıplarını ifade etmektedir.

1.1.2. Vergi Harcamalarının Özellikleri

Vergi harcamaları, devletin vergi politikalarıyla belirlemiş olduğu uygulamalardır. Belirli ekonomik, sosyal veya politik hedefleri desteklemek amacıyla kullanılmaktadır. Bazı sektörlerin gelişimini destekleyerek yatırımları artırabilmekte ve tüketimi teşvik edebilmektedir. Vergi harcamaları mükelleflerin vergilendirilebilir gelirini azaltarak devletin elde ettiği vergi gelirinin düşmesine sebep olabilmektedir. Vergi muafiyetleri, istisnalar ve indirimler kullanılarak belirli hedefler gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Vergi harcamalarının özellikleri Vergi Harcama Raporuna göre şu şekilde sıralanabilir (Vergi Harcama Raporu, 2018, s. 2):

- Vergi harcamaları belirli bir mükellef grubuna, belirlenmiş bazı alanlarda indirim, istisna veya muafiyet uygulamalarını gerçekleştirerek belirli ekonomik, sosyal ya da siyasal amaçlara ulaşmayı hedeflemektedir.
- Vergi harcamaları kamu harcamalarına bir alternatif olarak gösterilebilmektedir.
- Devlet, muafiyet ve istisnaları ülkelerin belli bir ekonomik refah seviyelerine ulaşabilmeleri için bir maliye politikası aracı olarak kullanmaktadır.

- Vergi harcamaları sayesinde tanınan vergi ayrıcalıkları gelir dağılımının iyileşmesini ve sosyal adaletin gerçekleşmesini sağlamaktadır.

Bu noktada yapılan bir düzenlemenin vergi harcaması olup olmadığını anlamak için birtakım ayırt edici unsurlar yer almaktadır. Bu unsurları şu şekilde sıralanabilir (Pedük, 2006, s. 30);

- “Vergi ayrıcalıklarının belli bir endüstri, faaliyet veya bir grup mükellefe fayda sağlaması.
- Başka araçlarla da ulaşılabilecek özel bir amaca hizmet etme.
- Değeri hesap edilebilecek kadar vergi ayrıcalığı uygulaması olma.
- Vergi harcamasını elimine edecek şekilde vergi sisteminin oluşturulabilmesinin idari yönden mümkün olmaması.
- Vergi harcamasının faydasını azaltan veya ortadan kaldıran vergi sisteminde başka bir hükmün olmaması.”

Bu unsurlar aracılığıyla bir düzenlemenin vergi harcaması olup olmadığı rahatlıkla anlaşılabilmektedir.

1.1.3. Vergi Harcamalarının Ekonomik, Sosyal ve Siyasal Amacı

Vergiler, kamu harcamalarını finanse etmek için kullanılan araçlardır. Türkiye’de vergi harcamaları muafiyet, istisna ve indirimler olarak ele alınmıştır. Birtakım ekonomik, sosyal ve siyasal amaçlara bağlı olarak ülkeler tarafından kullanılmaktadır. Ekonomik amaçları içerisinde barındıran vergi harcamaları bir teşvik aracı olurken, sosyal amaç içermekte olan vergi harcamaları ise gelir transferine sebep olmaktadır (Saraç, 2010, s. 271). Ülke ekonomisinin değişkenlik gösterdiği veya korunma amacı güdüldüğü zamanlarda vergi harcaması uygulamaları kullanılmaya başlanılabilmektedir. Aynı zamanda hali hazırda olan vergi harcamaları uygulamaları da genişletilerek veya sınırlandırılarak ekonomik, sosyal ve siyasal sonuçlar iyileştirilmeye çalışılmaktadır. Başka bir ifadeyle vergi harcamaları bir maliye politikası aracı olarak işlev görmektedir.

Vergi harcamasıyla birlikte, ödemeler dengesini düzenlemek ekonomik amaçların başında gelmektedir. Aynı zamanda, üretim süreci, yatırımların genişlemesi ve tasarrufların artmasına yönelik teşvik etmek gerçekleştirilebilecek başlıca ekonomik amaçlardandır (Özkara, 2004, s. 23). Vergi harcamaları bu amaçların doğrultusunda devletlerin kalkınma ve gelişme seviyesi açısından aktif bir araç olarak kullanılmaktadır. Sermaye yetersizliği sebebiyle özel sektörün kalkınma ve büyümeye olan yararı özellikle gelişmekte olan ülkelerde oldukça azdır. Bu gibi durumlarda devletlerin ödeme gücü düşük olan kesime bazı teşvik ve ayrıcalıkları sağlaması gerekmektedir (Karaş ve Hayrullahoğlu, 2020, s. 95).

Ekonomik amaçların beraberinde vergi harcamalarının birtakım sosyal amaçları da vardır. Bunlar; sosyal güvenliğin sağlanması, hayvan ve insan sağlığının koruma altına alınması, vakıf ve derneklerin işleyişlerine yardımda bulunulması ve sportif faaliyetlerin geliştirilmesi gibi sosyal amaçları içeren bazı uygulamalardır (Pedük, 2005, s. 12). Devletin sosyal amaçlı vergi harcamalarını kullanmasının nedeni eşit koşullara sahip olmayan mükellefler arasındaki adaleti sağlamaktır. Bilhassa gelir vergisi içerisinde bulunan vergi harcamalarıyla, yaşlı ve engelli gibi bakıma muhtaç vatandaşlara sağlanmış olan imtiyazlar, ödeme gücü aynı olan diğer mükelleflere göre ödeyecekleri vergiyi azaltmaktadır (Karaş ve Hayrullahoğlu, 2020, s. 95). Bu tür vergi harcamalarının amacı mükellefi teşvik etmek değil, sosyal devlet gereği ödeme gücü eşit olmayan mükellefi vergisel yönden korumaktır.

Vergi harcaması uygulamalarının ekonomik ve sosyal nedenlerinin yanında siyasi nedenleri de mevcuttur. Siyasi partilerin oylarını en yüksek seviyeye taşıma isteği vergi harcamalarının siyasi amacını taşımaktadır. Vergi harcamaları uygulanırken yasama organına verilen yetki aynı zamanda yürütme organına da verilmiştir. Yürütme organı da verilen bu yetkiyi kullanarak kendi siyasi tercih ve öncelikleri doğrultusunda kararlar alabilmektedir (Karaş ve Hayrullahoğlu, 2020, s. 95).

1.1.4. Vergi Harcamasının Kapsamı

Vergi harcaması, vazgeçilen vergi geliri olarak ifade edilebilmektedir. Aynı zamanda belirli ekonomik, sosyal veya siyasal amaçlara ulaşmak için uygulanan, genel kabul görmüş vergi sisteminden ayrılma şeklinde de tanımlanabilmektedir (Giray, 2002, s. 28). Bir başka ifadeyle standart vergi sisteminden sapmalardır (Türkay, 2018). Vergi harcamaları genel olarak, vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi indirimi ve vergi erteleme şeklinde ele alınmaktadır.

Vergi harcamalarının ülke ekonomisini korumak ve geliştirmek için ekonomik amaçları, gelir ve servet dağılımını düzenlemek, dernek ve vakıfların kurulup gelişmelerine destekte bulunmak gibi sebepler için sosyal amaçları ve siyasi partilerin oylarını maksimize etmede araç olarak kullandıkları siyasi amaçları bulunmaktadır (Pedük, 2006, s. 31-32).

Gelir getiren bir kalemin hiç vergilendirilmemesi ya da nispi olarak az vergilendirilmesi, faydalanan mükellef için bir gelir transferi olarak nitelendirilmektedir. Vergi sisteminin kendi içerisinde birtakım yapısal özelliklerinin bulunmasından dolayı

her vergi ayrıcalığı bir vergi harcaması şeklinde düşünülmemelidir. Örnek olarak, düşük geliri olan bir mükellef daha yüksek geliri olan mükelleften, daha az vergi oranı üzerinden vergilendirilmesi bir vergisel ayrıcalık olarak kabul görmesine karşın aynı zamanda artan oranlı marjinal vergi oranı sistem içerisinde uyum sağlamış bir nitelik olarak kabul edilmektedir (Tax Statement, 2001; akt. Giray, 2002, s. 29).

Vergi harcamalarını belirlemek için iki unsur yer almaktadır. İlki belirli sosyal ve ekonomik amacın var olması, diğeri ise bu sosyal ve ekonomik amaçları gerçekleştirmek için vazgeçilen gelirdir (Türkay, 2018). Diğer devletlerin ele aldığı uygulamalar incelendiğinde, bir ülkenin vergi harcaması olarak nitelendirdiği bir hüküm, diğer devletler için standart vergi yapısında bulunan bir unsur olabilmektedir. Vergi harcamaları sınıflandırılması; mükellef grubu, verginin türü, büyüklüğü, bütçe sınıfları gibi unsurlar değerlendirilerek yapılabilmektedir (Türkay, 2018).

1.2. VERGİ HARCAMASININ SEBEPLERİ

Türkiye’de, vergi gelirleri açısından kayıp olarak nitelendirilebilecek bazı uygulamalar mevcuttur. Bunların doğurduğu sonuç da vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır. Vergi harcamasına sebep olan bu sebeplerden; terkin, uzlaşma, cezalarda indirim, vergi affı ve vergi iadesi kavramları alt başlıklar içerisinde incelenecektir.

1.2.1. Terkin

Terkin vergi borcunu ortadan kaldıran durumlardan biridir. Birtakım şartların ortaya çıkmasıyla birlikte vergi alacağının mükellef ve idare tarafından var olan hukuki sonuçlarının kaldırılmasıdır (Yurtsever, 2007, s. 13). Terkin işlemi, vergi borcu olan bir mükellefin borçlarının tahsil edilmeyecek bir durumda olması durumunda uygulanmaktadır. Vergi dairesi, bu durumda terkin işlemini gerçekleştirerek mükellefin borçlarını ortadan kaldırmaktadır.

Silinme anlamına gelen terkin, Türk Vergi Sisteminde AATUHK (Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun) ve VUK (Vergi Usul Kanunu)’a göre düzenlenmiştir. Terkin, tahakkuk veya tahsil aşamasına gelmiş olan bir verginin, tahakkuk edilmişse silinerek iptal edilmesi, tahsil edilmişse mükellefe ret ve iade edilmesi koşuluyla alacağın vergi idaresi tarafından kaldırılması anlamına gelmektedir (Uğurlu, 2013, s. 92).

213 sayılı VUK'un 115. maddesinde vergi terkinine ait hüküm şu şekilde yer almaktadır:

“Verginin terkini: Yangın, yer sarsıntısı, yer kayması, su basması, kuraklık, don, muzir hayvan ve haşarat istilası ve bunlara benzer afetler yüzünden:

1. Varlıklarının en az üçte birini kaybeden mükelleflerin bu afetlerin zarar verdiği gelir kaynakları ile ilgili bulunan vergi borçları ve vergi cezaları;
2. Mahsullerinin en az üçte birini kaybeden mükelleflerin, afete maruz arazi için zararın tahakkuk ettiği hasat ve devşirme zamanına tesadüf eden yıla ait olarak tahakkuk ettirilen Arazi Vergisi borçları ve vergi cezaları; Maliye Bakanlığınca zararlar mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur. Maliye Bakanlığı terkin yetkisini mahalline devredebilir.”

1.2.2. Uzlaşma

Uzlaşma, mükellef ile idare arasındaki vergi uyuşmazlıklarının bir yargı organına başvurulmadan çözüme kavuşturulması anlamına gelmektedir. Uzlaşma sırasında iki tarafta karşılıklı bazı haklardan feragat etmekte ve bunun karşılığında da birtakım faydalar elde etmektedir (Uğurlu, 2013, s. 93). Vergi alacağının tahsil edilmesini amaçlayan bu düzenleme genellikle vergi cezalarıyla ilgili mükellef ve idare arasında anlaşmayı sağlayan bir düzenlemedir (Yurtsever, 2007, s. 13).

Uzlaşma süreci, VUK ve diğer mevzuat hükümlerine göre yürütülmektedir. Tarafların uzlaşmaya varması durumunda, vergi dairesi tarafından yapılan vergi tarhiyatı revize edilebilir veya vergi borçları üzerinde değişiklik yapılabilmektedir.

Uzlaşmanın bir vergi harcaması olarak ortaya çıkardığı gelir kaybı, mükellefin ödemesi gereken vergi ve ceza ile uzlaşma sağlanan tutarın farkıdır. Ceza indirimi, uzlaşma sağlanan ceza için ayrıca istenilememektedir (Balkaya Akça, 2006; akt. Uğurlu, 2013: s.93).

1.2.3. Cezalarda İndirim

213 sayılı VUK'un 376. maddesinde yer alan cezalarda indirim şu şekilde yer açıklanmaktadır;

“Mükellef veya vergi sorumlusu;

1. İkmalen, resen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı,
2. Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının %75'ini, bu Kanunun ek 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i, indirilir.”

Cezalarda indirim uygulaması, mükellef veya vergi sorumluları adına kesilmiş olan vergi cezalarının, ilgili maddede yer alan gerekli şartların sağlanması durumunda, yasa koyucunun verilen cezanın bir kısmından vazgeçmesi anlamına gelmektedir (Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması, 2020, s. 2). Uygulamanın amacı, mükellef veya vergi sorumlusu adına kesilmiş olan cezanın, kamu gelirlerini geciktirmeden ve yargı konusu yapılmadan elde edilmesidir (Uğurlu, 2013, s. 93). Vergi ziyaı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezası, indirim uygulaması kapsamına giren cezalardır. Vergi harcaması olarak nitelendirilen cezalarda indirim uygulamasında, vergi aslı için herhangi bir indirim söz konusu olmadığından devletin gelir kaybı uzlaşma uygulamasına göre daha az olmaktadır (Uğurlu, 2013, s. 94).

1.2.4. Vergi Affı

Vergi affı, devletlerin egemenlik yetkisini kullanarak tahakkuk edilen vergi, resim ve harçların, tahsil edilmemesi, vergilendirme ödevlerinin eksik veya zamanında yerine getirilmemesi dolayısıyla gerçekleştireceği yaptırımların tamamı veya bir kısmından belirli şartlar çerçevesinde vazgeçmesidir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 99-100).

Vergi affı uygulamaları, belirli şartlar ve süreler içerisinde geçerli olmaktadır. Vergi affından faydalanmak isteyen mükellefler belirtilen süreler içerisinde başvuruda bulunmalı ve uygulamanın gerekli şartlarını yerine getirmelidirler.

Vergi afları vergi cezalarının affedilmesinin yanı sıra, vergilendirmeye ilgili yapılan eksiklerin tamamlanması veya yapılan hataların giderilmesine de izin veren bir uygulamadır (Uğurlu, 2013, s. 94-95). Bu uygulama mükelleflerin ekonomik yükümlülüklerini hafifletmek ve borçlarını düzenlemek için bir fırsat sunmaktadır. Ancak uzun vade etkileri göz önünde bulundurulduğunda bu durum mükellef tarafından sürekli yeni bir af beklentisi oluşturarak vergi denetimi ve cezalarındaki etkinliği düşürmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013, s. 100). Bu sebeple sınırlı ve dikkatli olarak uygulanması gerekmektedir. Fakat Türkiye’de vergi aflarına sıklıkla yer verildiği de görülmektedir.

1.2.5. Vergi İadesi

Vergi iadesi, mükelleflerden daha önceden alınmış olan verginin, belirli sebepler çerçevesinde ve adil bir vergi uygulaması gerçekleştirilmesi amacıyla, verginin tamamı veya bir kısmının mükellefe tekrar verilmesini sağlayacağı gibi tahsil edilmesi gereken

bir verginin tahsil edilmemesi anlamına da gelmektedir (İnce, 2016, s.5). Bu uygulama da vergi harcamasının sebepleri arasında yer almaktadır.

Vergi iadesi vergi sisteminin adil bir şekilde işlemesi ve mükelleflerin haklarının korunması amacıyla kullanılan ve aynı zamanda tahsil edilmiş olan verginin mükellefe geri ödenmesini sağlayan bir araçtır. Vergi sistemin daha adil ve denetlenebilir olmasına katkıda bulunan vergi iadesinin gerçekleşmesi için mükelleflerin belirli kural ve prosedürlere uyması gerekmektedir.

1.3. VERGİ HARCAMASI HESAPLAMA YÖNTEMLERİ

Vergi harcamaları raporuna göre, vergi harcamalarının hesaplanmasında esas olarak üç yöntem mevcuttur. Bunlar; vazgeçilen gelir yöntemi (gelir kaybı yöntemi), elde edilen gelir yöntemi (gelir sağlama yöntemi) ve harcama ikamesi yöntemi (eşdeğer harcama yöntemi) olarak ele alınmaktadır (Vergi Harcama Raporu, 2018, s. 11).

1.3.1. Vazgeçilen Gelir Yöntemi (Gelir Kaybı Yöntemi)

Vazgeçilen gelir yöntemi, en basit hesaplama yöntemidir. Bu yaklaşım vergi harcamalarını bir maliyet olarak görmektedir. Vergi ayrıcalıklarına yer verilmiş olması sebebiyle, vergi hasılatında meydana gelen azalışın tahmin edilmesidir (Akdoğan, 2011, s. 182). Aynı zamanda özel olarak uygulanan ve kanunla konulmakta olan vergi harcamalarının vazgeçilen geliri oluşturduğunu ve oluşan gelirin büyüklüğünün hesaplanması gerektiği bu yaklaşım tarafından savunulmaktadır (Akın, 2019, s. 32).

Vazgeçilen gelir yöntemi kayıp gelirlerin hesaplanması anlamına gelmektedir. Gelir kaybı, vergi ayrıcalığı sağlanan bir durumdaki vergi yükümlülüğü ile aynı ayrıcalığın olmadığı durumlardaki vergi yükümlülüğü arasındaki farkı ifade eder. (Giray, 2002, s. 40).

Vazgeçilen gelir yöntemi, kamuda oluşan kayıp gelirleri ölçerek bu kayıpların tutarını hesaplamaktadır. Daha sonra hükümetlere daha fazla gelir sağlamak için neler yapılabileceğine dair fikir sunmuş olmaktadır (Akın, 2019, s. 33). Vazgeçilen gelir yöntemine göre, mükellef davranışlarının önem taşımadığı, mükellef tercihlerinin değişmeyerek sabit kalacağı savunulmuştur. Bu yanlış vazgeçilen gelir yöntemine göre hesaplamalar yapılırken hataların oluşacağını ve güvenilir bir sistem olmadığını göstermektedir (Akın, 2019, s. 32).

1.3.2. Elde Edilen Gelir Yöntemi (Gelir Sağlama Yöntemi)

Vergi ayrıcalıklarının sistemden kaldırıldığı durumlarda oluşacak gelirin ne olacağının tahminine dayanmaktadır. Bu yöntemde vazgeçilen gelir yönteminin aksine davranışsal değişiklikler önem taşımaktadır. Oluşan bu değişiklikleri ölçmek zor olsa da tahmini imkânsız değildir (Özkara, 2004, s. 34).

Elde edilen gelir yöntemi, vergi ayrıcalıklarının kaldırılması durumunda ortaya çıkabilecek etkilerin göz önünde bulundurulması şartıyla elde edilecek gelir büyüklüğünün tahmin edilmesi şeklinde tanımlanmıştır (Akdoğan, 2011, s. 182). Elde edilen gelir yöntemi sisteminde mükellef davranışları da önem taşıdığı için hesaplamalar daha hassas bir şekilde yapılmaktadır. Bunun sebebi ise mükellefler, daha az vergi ödeyebilmek için gelirlerini en az seviyede göstermeyi hedefleyeceklerdir (Akın, 2019, s. 33). Bu yöntemin pahalı ve oldukça zaman alacak bir yöntem olduğunu söylemek mümkündür.

1.3.3. Harcama İkamesi Yöntemi (Eşdeğer Harcama Yöntemi)

Harcama ikamesi yönteminde, vergi harcamalarının yerini alacak olan eşit kamu harcaması miktarı hesaplanır (Özkara, 2004, s. 41). Bu yöntem vergi harcamalarının mükellef açısından hesaplanmasına dayanmaktadır. Eş değer harcama yöntemi, kamu harcamalarından faydalanan bireylerin ne düzeyde faydalandıklarını tespit ettiğinden ve faydalanan bireylerin marjinal vergi oranları hakkında ayrıntılı bir şekilde bilgi sahibi olunarak hesaplamalar yapıldığından dolayı maliyeti yüksek ve zordur (Giray, 2002, s. 40). Aynı zamanda bu yöntem yapılan vergi harcamalarını bir fayda olarak görmektedir (Karakuş Kılıcı, 2019, s.17). Vergi harcamaları raporuna göre bu yöntem, mükelleflere vergi harcamasıyla aynı düzeyde yarar sağlayabilecek başka bir harcama programının tutarının tahmin edilmesine dayanmaktadır (Vergi Harcama Raporu, 2018, s. 11).

1.4. VERGİ HARCAMASI ÇEŞİTLERİ

Vergi harcamalarının sınıflandırılmasında kullanılan birçok yöntem bulunmaktadır. Bu sınıflandırmalarda; vergi harcamalarının amaçları, hedefleri, uygulanacağı vergi matrahı veya ölçüm tipine göre sınıflandırmak en yaygın kullanılan yöntemlerdendir (Akın, 2019, s. 17). Bu doğrultuda ortaya çıkan vergi harcamaları: vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi oran indirimi ve vergi erteleme şeklinde sıralanabilmektedir.

1.4.1. Vergi Muafiyeti

Vergi kanunlarına göre muafiyet kavramı, belirli kişi veya kişi gruplarının, vergiyi doğuran bir olay bulunmasına rağmen, yine belirli kanunlar ile vergi mükellefiyetliğinin dışında bırakılmasını ifade etmektedir. Bu ifade doğrultusunda muafiyet kavramı, esas olarak mükellef sayılmakta olan kişi veya kişi gruplarının belirli kanun hükümleri gereğince mükellefiyet durumunun ortadan kaldırılması şeklinde açıklanabilmektedir (Öz, 2002, s. 11-12). Dolayısıyla mükellef gelir elde ediyor olsa dahi, kanun maddelerinde belirtilen şartları sağlaması durumunda vergiden muaf olabilecektir. Kurumların ekonomik ve sosyal olarak sahip oldukları fonksiyonları ve hedefleri göz önünde bulundurmak suretiyle bu muafıklar oluşturulmuştur. Vergi muafiyeti hükümetler tarafından belirli amaçları veya politika hedeflerini teşvik etmek veya desteklemek amacıyla uygulanmaktadır.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü tarafından 2019 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları raporuna göre muafiyet kavramı *“standart vergi yapısında esas itibarıyla kendileri için vergi borcu doğması öngörölmüş olduğu halde, kanunen veya kanunun verdiği yetki kapsamında belirli gerçek ve/veya tüzel kişilerin, mükellef ve/veya meslek gruplarının kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergisel sorumluluk dışında tutulmasıdır”* şeklinde ifade edilmektedir.

1.4.2. Vergi İstisnası

Vergi kanunlarında yer alan ifadeye göre vergi istisnası, vergilendirilmesi gereken konuların bir kısmının veya tamamının vergi dışı tutulması şeklinde ifade edilmektedir (Akdoğan, 2011, s. 48). Vergi matrahının dışında tutulan gelir olarak da ifade edilen vergi istisnası kavramı, gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde gelir elde eden belirli kişi ya da grupların elde etmiş oldukları gelirleri ekonomik fonksiyonlar nedeniyle ya da kamu yararı oluşturabilmek için vergilendirilmemesi veya düşük oranlı olarak vergilendirilmesi şeklinde ifade edilebilmektedir (Uyanık, 1997, s. 54).

Vergi istisnaları genellikle ekonomik teşvikler, sosyal amaçlar veya belirli endüstrilerin desteklenmesi amacıyla uygulanmaktadır. Vergi ödemelerini azaltarak veya tamamen ortadan kaldırarak belirli faaliyetlerin veya sektörlerin teşvik edilmesini sağlamaktadır.

T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü tarafından 2019 yılında yayınlanan Vergi Harcamaları raporuna göre vergi istisnası kavramı “*standart vergi yapısında esas itibarıyla vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, gelirin, servetin, mal teslimi ve/veya hizmet ifasının, kıymetin, evrakın ve/veya işlemin kısmen ya da tamamen, devamlı ya da geçici bir şekilde vergi dışında tutulmasıdır*” şeklinde ifade edilmektedir.

Bu tanımlardan yola çıkarak, vergi kanunlarınca vergilendirilmesi gereken bir konunun, belirli koşulları sağladığı takdirde aynı vergi kanunlarınca bir kısmının veya tamamının vergi dışı tutulması vergide istisna kavramını ortaya çıkarmaktadır

1.4.3. Vergi İndirimi

İndirim, belirlenmiş bazı vergi konularına, sosyal veya ekonomik hedeflerle, birtakım niteliklere sahip olan mükelleflerin, gayrisafı vergilendirilebilecek gelirlerinin üzerinden belirlenmiş miktarda eksiltmeler yapılmasıdır (Rakıcı, 2004; akt. McDonald, 2010, s. 12). Vergi indirimi, verginin matrahının sınırlandırılması veya daraltılması anlamına gelmektedir (Oktar, 2011, s. 90). Gelir Vergisi Kanunu’nun 89. maddesinin 3. bendindeki “*Serbest meslek faaliyetinde bulunan engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31. maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim*” vergi indirimlerine örnek olarak gösterilebilmektedir.

Vergi oran indirimleri yatırımları teşvik etmek için kullanılan vergi politikası araçlarından biridir. Yapılacak olan indirimlerde, yatırımcılara belli seviyede fonlar sağlanarak, yapacakları yatırımlardaki kâr seviyelerini arttırmak hedeflenmektedir (Karakuş Kılıcı, 2019, s. 8).

Vergi indirimleri, bireyleri daha az veya daha fazla tasarruf yapma eğilimine itebilmektedir (AKIN, 2019, s. 19). Bu durumda ise ikame ve gelir etkilerinin şiddeti önem konusudur.

1.4.4. Vergi Ertelemesi

Vergi erteleme, verginin ödenmesinin ileri bir tarihe aktarılmasıyla oluşan vergi rahatlamasıdır (Özkara, 2004, s. 21). Vergi tatili olarak da ifade edilebilmektedir. Vergi mükelleflerinin ödemesi gerekli olan vergilerinin kanunda belirtilen süreler yerine, ilgili bakanlık ve vergi daireleri tarafından bildirilen sürelerde ödemenin gerçekleştirilmesidir (Akin, 2019, s.28). Devlet bu süre boyunca alacağı vergiden vazgeçmemekte, yalnızca

ödeme gününü bir sonraki döneme erteleyerek mükellefe kolaylık sağlamaktadır. Aynı zamanda yeni yatırım yapacak olan mükellefleri de teşvik etmektedir (Güven, 2016, s. 16).

Birçok ülkede yayılan Koronavirüs salgın sürecinde İçişleri Bakanlığı tarafından alınan tedbirler kapsamında, 25.01.2021 tarihli Resmi Gazete’ de yayınlanan 524 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin 2. maddesinin 2. bendinde yer alan “213 sayılı Kanunun 111 inci maddesinde ise Hazine ve Maliye Bakanlığının, mücbir sebep hali ilan edilen yerlerdeki mükelleflerin, anılan Kanun kapsamında olup ödeme süresi afet tarihinden sonraya rastlayan her türlü vergi, ceza ve gecikme faizleri ile anılan Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca verecekleri beyannamelere istinaden tahakkuk ettirilen vergilerin ödeme sürelerini, vadelerinin bitim tarihinden itibaren azami bir yıl süreyle uzatmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır” ifadesi vergi ertelemesine örnek olarak gösterilebilmektedir.

1.5. VERGİ HARCAMALARININ AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Vergi harcamaları, bütçesel ve düzenleyici eylemler gibi farklı kamu politikası araçlarının yanında ek bir araç olarak kullanılabilir. Belirli faaliyetleri teşvik etmek veya düzenlemek amacıyla kullanılan vergi harcamalarının kullanılması, hükümetin haklı müdahalesi açısından değerlendirildiği kadar, mevcut politika araçlarıyla karşılaştırıldığında ortaya çıkacak sonuçlar açısından sürekli bir değerlendirme gerektirmektedir. Bu bağlamda vergi harcamalarının uygulanmasında birtakım avantaj ve dezavantajlar yer almaktadır (Küçük, 2013, s.16).

1.5.1. Vergi Harcamalarının Avantajları

Vergi harcamalarının avantajları, istidamı arttırmak, ekonomik büyümeyi teşvik etmek, bölgesel kalkınmayı desteklemek, çevresel hedeflere ulaşmak ve sosyal refah politikalarını finanse etmek gibi birçok alanda etkili olmaktadır. Bu avantajların etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için, vergi harcamalarının etkin bir biçimde tasarlanması, uygulanması ve yönetilmesi büyük önem taşımaktadır. Vergi harcamalarının avantajları şu şekilde sıralanabilir;

- Vergi harcamaları, belirli sektörlerin veya mükellef gruplarının yükünü azaltarak teşvik etmek ve ekonomik büyümeyi desteklemek için kullanılmaktadır. Aynı zamanda, muafiyet, istisna ve indirimler aracılığıyla üretim ve sanayi dallarının maliyetlerinin düşürülmesi, yatırımların teşvik edilmesi ve girişimciliğin desteklenmesi sağlanmaktadır. Bu da ekonomik

büyümeyi artırabilir ve istihdam fırsatlarını oluşturabilmektedir (Öz, 2002, s.15).

- Vergileme ilkeleri doğrultusunda, vergi politikasının temel amacı vergilemede adaleti sağlamaktır. Vergi harcamaları da gelir düzeyine göre, yani daha yüksek gelirli bireylerden daha fazla vergi talep ederek toplumsal eşitsizliğin önüne geçmeyi hedeflemekte ve bu adaleti sağlamak için politikacılara ve ekonomiye katkı sağlayan bir araç olarak kullanılabilir (Akin, 2019, s.113).
- Vergi harcamalarında karar almanın merkezi bir otoriteye bağlı olmaması istenilen şekilde ve hızla karar almayı kolaylaştırmaktadır (Giray, 2002, s.35).
- Vergi harcamalarının kamu harcamalarına göre ödeme hızı daha fazladır (Küçük, 2013, s.16).
- Vergi harcamaları devletlerin tarafsızlığını koruması ve özel girişimlere güven aşılması açısından daha uygun bir araç olarak görülmektedir (Maktouf and Surrey, 1990, s. 208).
- Vergi harcamalarının bir diğer avantajı da gereksiz kaynak transferinin önüne geçerek idari maliyetlerin azalmasına katkıda bulunmaktır (OECD, 2010, s.24).
- Vergi harcamaları uygulama kolaylığı sağlaması ve amaca doğrudan etki etmesinden dolayı birçok alanda olumlu sonuçlar elde etmek için kullanılabilir. Ülkelerin farklı bölgeleri arasındaki gelişmişlik farkını azaltması için vergi harcamaları ile yatırımlar özendirilebilmekte ve yatırımlar belli bölgelere çekilebilmektedir. Yatırımların teşvik edilmesi, istihdam politikalarının oluşturulması, korumacı politikaların uygulanması ve özel sektörün desteklenmesi gibi konularda vergi harcamaları etkili bir rol oynamaktadır (Akin, 2019, s. 114).

1.5.2. Vergi Harcamalarının Dezavantajları

Vergi sistemin adaletli ve eşitlikçi olması büyük önem taşımaktadır. Vergi harcamaları tasarlanırken kaynak ve gelir dağılımı dengeli bir şekilde değerlendirilmeli ve tüm mükelleflere eşit imkanlar sunulması gerekmektedir. Vergi harcamalarıyla birlikte kaynak yönetiminde zorluklar ve vergilemede adalet ilkesi açısından birtakım sorunlar

oluşabilmektedir. Bu bağlamda vergi harcamalarının dezavantajları şu şekilde sıralanabilir;

- Vergi harcamaları, vergi matrahını azaltarak vergi erozyonuna sebep olmaktadır. Aynı zamanda gelirin azalmasına ve vergi tabanının daralmasına sebep olarak gelir kaybı oluşturmaktadır. Bu durumda, hükümetin daha az gelir elde etmesinden dolayı, harcamaların kısıtlanması veya yüksek vergi oranları uygulaması yoluna gidilmektedir (Öz, 2002, s. 17).
- Politikacılar tarafından vergi harcamaları yoluyla belirli gruplara imtiyazlar tanınabilir, çıkar ilişkileri oluşturulmaya çalışılabilmektedir (Akin, 2019, s. 115).
- Vergi harcamaları saydamlıktan uzak olması sebebiyle daha az incelenme imkânı sunmaktadır. Bu durum vergiden kaçınma gibi olumsuz sonuçlara yol açabilmektedir (Pedük, 2006, s.52).
- Vergi harcamalarından olan muafiyet ve istisnaların kanunda fazla sayıda olması ve geniş tutulması, hükümetlerin önemli ölçüde gelir kaybına uğramasına sebebiyet vermektedir. İstisna ve muafiyetlerden faydalanan mükelleflerin bir kısmı ya hiç vergi vermediği ya da verginin yalnızca bir kısmını ödediği için vergilemede adalet ilkesini zedelemektedir. Dolayısıyla bu durumda haksız rekabet oluşmakta ve kayıt dışı ekonominin yükselmesine sebep olunmaktadır (Uyanık, 2013, s.22-23).
- Vergi harcamalarında yer alan muafiyet, istisna ve indirimler vergi ayrıcalıklarını da beraberinde getirmektedir. Vergi ayrıcalıkları tüketim, tasarruf ve yatırım tercihlerini etkileyebilmekte veya değiştirebilmektedir (Giray, 2002, s.6). Bu durum mükelleflerin karar verme süreçlerini etkileyebilir ve aynı zamanda ekonomik davranışlarında değişikliklere yol açabilmektedir.
- Vergi harcamaları bazı mükellef gruplarının beklenmedik gelir elde etmesine sebep olabilmektedir (Küçük, 2013, s.18).
- Vergi harcamalarıyla birlikte kaynak ve gelir dağılımında dengesizlikler oluşabilmektedir. Belirli mükellef gruplarına imtiyazların tanınması, diğer mükellefler açısından kaynak ve gelir dağılımında adaletsizliğe sebep olmaktadır (Öz, 2002, s.17).

Bu dezavantajlar, vergi muafiyetleri ve istisnalarının dikkatlice düşünülmesi ve planlanması gerektiğini göstermektedir. Dolayısıyla vergi harcamalarıyla ekonomik ve sosyal hedeflere ulaşılması amaçlanırken, aynı zamanda vergi sisteminin adalet ve denge açısından sağlıklı kalması sağlanmalıdır. Hükümetler, bu tür teşvikleri kullanmadan önce ekonomik, sosyal ve mali sonuçları değerlendirmeli ve dengeli bir yaklaşım benimsemelidir.



2. BÖLÜM

TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

2.1. VERGİ MUAFİYETİ VE VERGİ İSTİSNASI

Devletin vazgeçtiği gelir olarak tanımlanan vergi harcamaları, temelinde vergi sistemi içerisinde ortaya çıkan ve vergi kaybını oluşturan bir uygulamadır (Giray, 2002, s. 28). Vergi muafiyeti ve vergi istisnası vergi harcamalarındaki başlıca uygulamalar olarak yer almaktadır.

Verginin mali amaçları olduğu gibi, sosyal ve ekonomik fonksiyonları da bulunmaktadır. Bu sebeple vergi ödeme gücü olmasına rağmen bazı kişilerden veya konulardan vergi alınmaması yoluna gidilebilmektedir (Akdoğan, 2011, s. 48). Vergi ödeme gücüne sahip olan kişiler, vergide adalet ilkesinin dışına çıkılmadan, bazı sebeplerden ötürü vergi dışında tutulabilmektedirler.

Vergi muafiyeti ve vergi istisnası kavramları; mükellefin ya da vergi konusunun, oluşan birtakım sebepler doğrultusunda sürekli veya geçici, kısmen veya tamamen vergi dışında bırakılmasını ifade etmektedir. Bu noktada her iki kavramın detaylı bir şekilde açıklanması gerekmektedir.

2.1.1. Vergi Muafiyeti

Vergi kanunlarına göre vergi muafiyeti, vergilendirilmesi gerekli olan kişi ya da kişilerin aynı veya başka kanunlarla vergi dışı bırakılması anlamına gelmektedir (Adıbeş 2013; akt. Dil, 2014, s. 4). Bir başka deyişle, vergi kanunlarına göre mükellef olması gereken kişi veya kişilerin, vakıf veya derneklerin, kanunda belirtilen açık hükümlerle o vergiden muaf tutulması yani vergi mükellefi sayılmaması demektir (Dil, 2014, s. 5). Kısaca vergi konularının bazılarında mükellefin vergi dışı bırakılmasıdır, şeklinde ifade edilebilmektedir. Bu durumda kişinin vergiden muaf tutulması için kanunda belirtilen şartları taşıyor olması gerekmektedir.

Vergi muafiyetleri üç grupta incelenebilmektedir. Bunlar: tam muafiyet-kısmi muafiyet, devamlı muafiyet-geçici muafiyet, mutlak muafiyet-şarta bağlı muafiyet şeklindedir (Özkara, 2004, s. 16).

Tam muafiyete Gelir Vergisi Kanunu’nun 9. maddesindeki esnaf muaflığını örnek olarak gösterilebilir. Bu madde de belli koşullara sahip olan esnaf, gelir vergisinden muaf

tutulmuştur. Bu durumdaki bir mükellefin belirli bir sınırın altında kazanması halinde vergiden muaf tutulması, kısmi muaflık durumunu ortaya çıkarmaktadır. Muafiyet süresi belirli bir süreye bağlanmış olan muaflıklar geçici muafiyet olarak ifade edilirken, bir süre sınırının olmadığı muaflıklar ise devamlı muafiyet olarak ifade edilmektedir (Köse,2009, s. 10). İl özel idarelerine, köy tüzel kişiliğine, devlete, belediyelere, kanunla kurulan üniversitelere ait olan binaların sürekli olarak bina vergisinden muaf tutulması devamlı muafiyete bir örnek olarak gösterilebilmektedir (Emlak V.K. m. 4/a). Emlak V. K. m. 5/a’da bulunan “*Mesken olarak kullanılan bina veya apartman dairelerinin, 2.500 Yeni Türk Lirasından az olmamak üzere vergi değerinin 1/4 ü, inşalarının sona erdiği yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.*” hükmü ise geçici muafiyete örnek olarak gösterilebilmektedir. Belirli şartların olması gerektiği muaflıklar ise şarta bağlı muafiyet olarak adlandırılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu madde 15’de yer alan “*Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar*” hükmü diplomat muaflığı olarak yer almaktadır ve şarta bağlı muafiyet türüne örnek olarak gösterilebilmektedir.

2.1.2. Vergi İstisnası

Vergi istisnası, vergi kanunlarında belirtildiği şekilde vergilendirilmesi gerekli olan konuların, aynı veya diğer vergi kanunlarına göre kısmen veya tamamen vergi dışı tutulmasıdır (Akdoğan, 2011, s. 156). Başka bir deyişle, vergi konusu dahilinde olan mal veya hizmetlerden bazılarının belirli sebeplerden dolayı vergi dışı bırakılmasıdır, şeklinde ifade edilebilmektedir (Edizdoğan, 2007; akt. Mcdonald, 2010, s. 11). Muafiyet direkt olarak mükellefle ilgiliyken, istisna verginin konusu ile alakalıdır.

Vergi istisnasının çeşitleri; tam istisna-kısmi istisna, devamlı istisna-geçici istisna ve mutlak istisna-şarta bağlı istisna olarak incelenebilmektedir.

Vergi istisnası çeşitlerinden olan tam istisnaya Gelir Vergisi Kanunu 18. maddesinde yer alan hüküm örnek olarak gösterilebilmektedir. Hüküm şu şekildedir: “Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.”

Gelir Vergisi Kanunu m. 21’de ise kısmi istisnaya örnek olacak bir hüküm yer almaktadır. Kanun maddesine göre; “Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır. (313 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 yılı için 9.500 TL.) İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz” ifadesi yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan m. 20’ye göre “Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden istisna edilmiştir” hükmü geçici istisnaya bir örnektir.

Şarta bağlı istisnaya ise Gelir Vergisi Kanunu’nun 16. maddesinde yer alan “Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15 inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden istisna edilir” hükmü örnek olarak gösterilebilmektedir

2.2. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Gelir vergisi, diğer vergilerde de olduğu gibi hükümleri altında bulundurduğu şahısları vergilendirmektedir. Fakat bu şahısların vergiyi doğuran olayla bağlantıları bulunsu bile, gelirlerinin çok az olması onları bu durumun dışına çıkarmaktadır. Aynı zamanda sosyal, ekonomik, siyasi ve kültürel bazı sebeplerle de şahıslara bir kısım muafiyet ve istisnalar tanınmaktadır (Oktayer, s. 117). Gelir vergisinde yer alan muafiyet ve istisnaların gelirin unsurları çerçevesinde incelenmesi gerekmektedir. Aşağıda gelirin unsurlarına göre muafiyet ve istisnalara yer verilmiştir.

2.2.1. Ticari Kazançlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar

Gelir Vergisi Kanunu’nda tüm ticari ve sınai faaliyetten dolayı gerçekleşen kazançlar ticari kazanç olarak belirtilmektedir. Üzerinde vergi yükümlülüğü tahsis olunan kişilere, vergiyi doğuran olayı gerçekleştiriyor olsa bile, elde etmekte olduğu gelirin az olmasının yanında sosyal ve ekonomik sebepler neticesinde vergi kanunları tarafından muafiyet ve istisnalar getirilmiştir. Aşağıdaki başlıklar altında ticari kazançlarda yer alan muafiyet ve istisnalar incelenecektir.

2.2.1.1. Esnaf Muafılığı

Esnaf muafılığı Gelir Vergisinde yer alan en önemli muafılıklardan birisidir. Esnaf muafılığı ile, çok az düzeyde gelir elde eden ticaret ve sanat erbabı ile sanatsal, kültürel ve kaybolmaya yüz tutmuş değerleri koruyarak bu meslek gruplarında faaliyette bulunanlar gelir vergisinden muaf tutulmaktadır (Öner, 2020, s.11).

Esnaf muafılığından faydalanılabilmesi için, ticari faaliyet yapan bir kişinin; ticari, zirai veya mesleki kazancı sebebiyle gerçek usulde gelir vergisine tabii olmaması

gerekmektedir. Aynı zamanda esnaf muaflığından istifade edecek şekilde faaliyet gerçekleştirenler, faaliyetlerini gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlı kalacak biçimde gerçekleştirmeleri doğrultusunda esnaf muaflığından yararlanamayacaklardır. Dolayısıyla esnaf muaflığından yararlanılabilmesi için gerçekleştirilen faaliyetlerin doğrudan bir şekilde tüketiciye yapılması gerekmektedir (Şenyüz vd., 2022, s. 45-46).

Ticaret ve sanat erbabının esnaf muaflığından faydalanabilmesi için birtakım şartları sağlıyor olması gerekmektedir. Bu şartlar Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

“1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)

2. Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlik iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan 47 nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar

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

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

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir;

7. Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;

8. Bu Kanunun 47'nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkcılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve Oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;

9. 14.3.2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son

kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.);

10. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.”

Esnaf muaflığında esas olan emektir. Bir emek karşılığında üretimi yapılan bir ürünün satışından gelir elde eden kişi vergiden muaf tutulmaktadır. Bu muafiyet türüne el sanatları muafiyeti de denilebilmektedir. Asıl olan amaç bu sanatsal faaliyetleri sürdürebilmek ve bu iş kollarıyla uğraşan kişileri ekonomik ve sosyal açıdan desteklemektir (Ersöz Kuru, 2019, s. 66).

2.2.1.2. Genç Girişimci Muafiyeti (İstisnası)

Gerçekleştirmiş oldukları ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerin neticesi olarak ilk defa gelir vergisine tabii tutulan ve 29 yaşını doldurmamış tam mükellefler için GVK (Gelir Vergisi Kanunu)’nın mükerrer 20’inci maddesinde şu ifade yer almaktadır:

“Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır.”

Kanunda belirtilen genç muafiyet istisnasından faydalanabilmek için birtakım şartların sağlanıyor olması gerekmektedir. Bu şartlar GVK’nın mükerrer 20’inci maddesinde aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

- “İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
- Kendi işinde bilfiil çalışması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi,
- Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
- Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
- Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.”

Bu muafiyet türünden yararlanılabilmesi için genç girişimcinin işe başladığı zamanı kanuni süre içerisinde vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir. Aksi takdirde söz konusu muafiyetten yararlanamayacaktır (292 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, m.3). Aynı zamanda mükellefin işlerin yürütülmesi ve planlanmasıyla ilgili her konuda mesai harcaması yani bilfiil çalışması gerekmektedir. Eğer mükellef bilfiil bu işte bulunamıyorsa tüm işlerin onun tarafından yönetilmesi gerekmektedir. Bu durum muafiyet şartını bozmamaktadır. Bir diğer şart olarak, adi ortaklık ya da şahıs şirketi olarak faaliyetlerini sürdürmek isteyen mükelleflerin tümünün aynı şartları sağlaması

gerekmektedir. Bir tanesin dahi şartları sağlamaması halinde muafiyet türünden faydalanılamayacaktır. Başka bir şart ise, işletmenin devralınması durumunda, eş veya üçüncü dereceye kadar (üçüncü derecede dahil) olan akrabalarından alınmamış olması gerekmektedir. Ölüm halinin gerçekleşmesi ile olan devralmalarda ise, bu muafiyetten yararlanacak olan eş veya çocukların şartları taşıyor olması gerekmektedir. Şartı taşıyan eş veya çocuklar bu muafiyetten üç vergilendirme dönemi boyunca faydalanabilmektedir. Son şart ise, faaliyetini sürdürmekte olan bir işletmeye sonradan ortak olunması durumunda tüm ortaklar şartları taşıyor olsa bile bu muafiyetten faydalanılamamaktadır.

2.2.1.3. İhracatçı Muafiyeti

Gelir Vergisi Kanunu, döviz gelirlerini artırmak ve ihracatı teşvik etmek amacıyla, ihracat gerçekleştiren dar mükelleflere bir muafiyet imkânı sunmuştur. Muafiyet türünden yararlanılabilmesi için belli şartların taşınıyor olması gerekmektedir. Bu şartlar GVK madde 7/1’de şu şekilde belirtilmektedir:

“Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye’de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye’de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye’de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye’de olması veya satış aktinin Türkiye’de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir”

2.2.1.4. Basit Usulde Tespit Edilen Kazançlarda İstisna

Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan mükerrer madde 20/A’ya göre kazançları basit usulde tespit edilmiş olan mükelleflerin elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisnadır.

Basit usulde kazanç elde eden kişilere tanınan haklar şu şekildedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2022:48-49):

- Kazançları gelir vergisinden istisna tutulmuştur.
- KDV (Katma değer vergisi) yükümlülükleri yoktur.
- Muhtasar beyanname vermez, vergi tevkiyatı yapmazlar.
- Elde ettikleri kazançları belirlerken amortismanı ait iktisadi kıymetlerin alış ve satışlarını dikkate almazlar.

- Kayıt altına almaları gereken evrakları bağlı bulundukları meslek odaları aracılığıyla, meslek mensuplarına tutturabilir veya kendileri de tutabilirler.

2.2.1.5. Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Bu kısımda yer alacak istisnada, ilgili bakanlığın görüş ve önerisinin alınmasının ardından, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esasların sınırları içerisinde belirleme yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan 20. maddede belirlenen çerçeve içerisinde; özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar 5 vergilendirme dönemi boyunca gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Belirlenen bu istisna okulun faaliyete geçmesiyle başlamaktadır (Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, 2022, s. 23).

2.2.1.6. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Faaliyetlerini Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde gerçekleştiren gelir vergisi mükelleflerinin, yalnızca bu bölgede AR-GE (Araştırma ve geliştirme), yazılım veya tasarım faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar 21/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Mükellefler bölge dışında aynı tür faaliyetlerde bulunsalar dahi bu istisnadan yararlanamayacaklardır (Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, Geç. m.2).

Tam ya da dar mükellefiyet kapsamında gelir veya kurumlar vergisine tabi olunmasının bu istisna uygulaması açısından bir önem arz etmemektedir (Atabey, 2022, s. 97).

2.2.1.7. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

Serbest bölgeler, bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içerisinde olmasına rağmen gümrük hattının dışında kalan bölgelerdir. Bu bölgeler birtakım yasal düzenlemelerin bir kısmından veya tamamından muaf tutulmuş olup, sınırları daha önceden belirlenmiş olan özel amaçlı bölgelerdir (Aysan, 1999, s. 45).

5084 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte 06/02/2004 tarihinden daha önce faaliyetlerini gerçekleştirmek için ruhsat almış olan kişilerin, faaliyetlerini gerçekleştirdikleri serbest bölgelerde sağladıkları gelirleri faaliyet ruhsatlarında

belirtilmiş olan süre ile sınırlı olmak kaydıyla gelir vergisinden istisna tutulmuştur (Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, 2022, s. 22).

2.2.1.8. Sergi ve Panayır İstisnası

GVK madde 30'da *“Dar mükellefiyete tabi olanların; hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye’de başkaca iş yeri veya daimî temsilcileri bulunmamak şartıyla), bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisinden müstesnadır.”* hükmü yer almaktadır.

Kanun maddesinde yer alan ifadeye göre, Türkiye’de herhangi bir iş yeri ve aynı zamanda temsilcinin bulunmaması şartıyla devletin izni dahilinde açılan sergi ve panayırlardan elde edilen kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

2.2.1.9. PTT Acenteleri İstisnası

PTT (T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü) Acenteleri istisnası ile ilgili, Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer madde 18’de *“PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının, bu kanunun 94’üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur”* ifadesi yer almaktadır. Bu madde kapsamında incelendiğinde, PTT acenteciliği yapıyor olanların gerçekleştirdikleri faaliyetleri neticesinde ödenen komisyon bedelinin üzerinden, %25 vergi tevkifatının yapıldığı ilgili kanun maddesinde yer almaktadır (GVK, mük. m. 18, 94/12).

2.2.1.10. Uluslararası Gemicilik İstisnası

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 12. maddesinde yer alan ifade *“Bu kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır”* hükmü yer almaktadır.

İlgili kanun maddesinden de anlaşılacağı üzere bu istisna, Türk Uluslararası Gemi Sicili ’ne kayıtlı olan gerçek ve tüzel şahısların kayıtlarını yaptırdıkları gemi ve yatların işletilmesinden ve aynı zamanda devrinden elde edilen kazançla sınırlı tutulmaktadır. Fakat gemi ve yatlardan Türkiye’de inşa edilmiş olanların işletilip işletilmemesinin bir

önemi yoktur. Anılan Sicil 'e kayıtlı olanların devrinden elde edilen kazançlarda gelir vergisinden istisna tutulmaktadır (Atabey, 2022, s. 98).

2.2.1.11. Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlar İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan madde 5/B'deki hükme göre, "Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların; kiralanması neticesinde elde edilen kazançların ve iratların, devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların, Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların, Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının %50'si gerekli şartların yerine getirilmesi halinde 01/01/2015 tarihinden itibaren gelir vergisinden istisna edilmiştir."

Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri kapsamında ortaya çıkmış olan buluşların Türkiye'de gerçekleştirilmiş olması bu istisnanın temel şartı olarak kabul edilmektedir. Kurumlar vergisi ve gelir vergisi mükellefleri sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazançlar istisnasından faydalanabilecekleridir (Atabey, 2022, s. 95).

2.2.1.12. Sosyal İçerik Üreticiliği ile Mobil Cihazlar İçin Uygulama Geliştiriciliğinde Kazanç İstisnası

Günümüzde sosyal paylaşım ağları ile hem sosyal amaçlı hem de günlük yaşantıların kolaylaştırılması için geliştirilen uygulamalar, bunları oluşturan kişiler için bir kazanç kaynağı sağlamaktadır. Dolayısıyla bu bireyler sosyal paylaşım ağları aracılığıyla; sponsorluk ve satış gelirleri, ücretli abonelikler ve reklam gelirleri gibi birçok kazanç kaynağına sahiptirler.

Elde edilen kazançla dair Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer madde 20/B'ye göre "İnternet ortamındaki sosyal ağ sağlayıcıları üzerinden metin, görüntü, ses video gibi içerikler paylaşan sosyal içerik üreticilerinin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile akıllı telefon veya tablet gibi mobil cihazlar için uygulama geliştirenlerin elektronik uygulama paylaşım ve satış platformları üzerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden müstesnadır" ifadesi yer almaktadır.

Aynı kanun maddesindeki "*Bu istisnadan faydalanılabilmesi için Türkiye'de kurulu bankalarda bir hesap açılması ve bu faaliyetlere ilişkin tüm hasılatın münhasıran bu hesap aracılığıyla tahsil edilmedi şarttır*" hükmüyle mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için gerekli olan şart belirtilmektedir.

2.2.1.13. Tarımsal Destekleme Ödemelerinde Kazanç İstisnası

Tarım sektörünün günümüz şartlarında daha da geliştirilmesi, gereken desteğin sağlanması ve verimliliğin en üst noktaya getirilmesi amacıyla çiftçilere destek ödemeleri gerçekleştirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer madde 20/C’de “*Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden müstesnadır*” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla çiftçilere gereken desteğin sağlanması amacıyla yapılan ödemeler kanun maddesi gereği gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Zirai kazançlar başlığı altında bu istisna türünden tekrar bahsedilecektir.

2.2.2. Zirai Kazançlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar

Zirai kazanç GVK’nın 52. maddesinde yer alan ifadede tanımlanmaktadır. Maddeye göre, zirai faaliyetten doğan kazançların tümü zirai kazanç olarak belirtilmektedir.

Aynı kanun maddesinde zirai faaliyet ile ilgili:

“Zirai faaliyeti arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat, orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalını, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder” hükmü yer almaktadır.

Aşağıda yer alan başlıklarda zirai kazançlarda yer alan muafiyet ve istisna türlerinden bahsedilecektir.

2.2.2.1. Vergiden Muaf Çiftçiler

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın hazırlamış olduğu Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi raporuna göre; “*Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler, bahse konu hizmetlerine münhasır olmak kaydıyla gelir vergisinden muaftır*”.

2.2.2.2. Teşvik İkramiyesi İstisnası

Teşvik etmek amacıyla, hayvan yetiştirilmesini, tarımı, ilim ve fenni ve memleket için faydalı olunacağı düşünülen işler için verilen ikramiye ve mükafatlar Gelir Vergisi Kanunu’nun 29. maddesi gereği, gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu istisna kavramında dikkat edilmesi gereken husus, örneğin en iyi domates üreticiliğine verilen ödül tutarı vergiden istisna tutulurken bu ürünlerin satışından elde edilen kazançlar zirai kazanç olarak sayılmaktadır (Şenyüz, vd. 2022, s. 65).

2.2.2.3. Genç Girişimci (Çiftçi) Muafiyeti

Genç çiftçi muafiyetinden yararlanılabilmesi için tam mükellef gerçek kişilerin; gerçekleştirdikleri zirai faaliyetleri neticesinde adlarına henüz yeni gelir mükellefiyetinin tesis edilmesi, bu mükellefiyetin başlama tarihinden itibaren 29 yaşını doldurmamış olması gerekmektedir. Bu muafiyetten yararlanabilecek olan genç girişimcilerin faaliyetlerini gerçekleştirmeye başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançlarının 75.000 Türk lirası kadarlık bölümü gelir vergisinden istisna tutulmuştur (GVK, mük. m. 20).

Bu muafiyet, zirai, ticari veya mesleki faaliyetten dolayı kazanç sağlayan ve gerekli şartları taşıyor olan mükellefler için uygulanabilmektedir. Mükelleflerin gerçekleştirdikleri faaliyetlerini değiştirmeleri ya da faaliyet konularında değişiklik yapmaları söz konusu olduğunda, kalan süre boyunca aynı şekilde faydalanmaları mümkün olacaktır (Atabey, 2022, s. 93).

Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer madde 20’de bu muafiyet türü için gerekli şartlar belirtilmiştir. İlgili şartlar ticari kazançlarda yer alan muafiyetler başlığı altında detaylı incelenmiştir.

2.2.2.4. Tarımsal Destekleme Ödemelerinde Kazanç İstisnası

Tarım sektörüne gerekli desteğin verilmesi, verimliliğin artırılması, sektördeki refahın yükseltilmesi amacıyla çiftçilere destek ödemeleri yapılmaktadır. Tarımsal ödemelerde kazanç istisnası ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer madde 20/C’de “*Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destekleme ödemeleri gelir vergisinden müstesnadır*” hükmü bulunmaktadır.

7338 sayılı Kanunun 11’inci maddesinde yer alan ifadeye göre;

“26/10/2021 tarihinden önce kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan tarımsal destek ödemeleri üzerinden tevkif edilerek tahsil edilen gelir vergisi, çiftçilerin düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde tarha yetkili vergi dairelerine başvurmaları ve dava açmamları, açılmış davalardan vazgeçmeleri şartıyla, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun düzeltmeye ilişkin hükümleri uyarınca, tahsil tarihinden itibaren aynı Kanunun 112’nci maddesinin (4) numaralı fıkrası hükmüne göre hesaplanacak faizi ile birlikte red ve iade edilir.”

2.2.2.5. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlarda İstisna

10/02/2005 tarihli ve 5300 sayılı Tarım Ürünleri Lisanslı depoculuk Kanunu kapsamında düzenlenmiş olan ürün senetlerinin elden çıkarılmasından kaynaklanan kazançlar, 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Aynı zamanda Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesi gereği istisna edilen bu tutarlar üzerinden tevkifat yapılmamaktadır. (Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, 2022, s. 23).

2.2.3. Ücretlerde Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar

Ücret kavramı GVK ‘nın 61. maddesinde “*ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir*” şeklinde ifade edilmektedir.

Ücretlerde yer alan muafiyet ve istisnalar GVK’ nın 23’üncü maddesinde yer almaktadır. Bu maddelerde belirtilen muafiyet ve istisnalar olarak şu şekilde sıralanmaktadır:

- “1. Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5 000’i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri;
2. Gelir Vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri;
3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri;
4. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 m.);
5. Köy muhtarları ile köylerin kâtip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri;
6. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir);
7. Sanat okulları ile bu mahiyetteki enstitülerde, ceza ve ıslahevlerinde, darülacezelerin atölyelerinde çalışan öğrencilere, hükümlü ve tutuklulara ve düşkünlere verilen ücretler;
8. Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müstemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 51 (110 TL) Türk lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir);
9. Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²’yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²’yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz);

10. Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (İşverenlerce taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, çalışılan günlere ait bir günlük ulaşım bedelinin 10 Türk lirasını (56 TL) aşmaması ve buna ilişkin ödemenin toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının temini şeklinde yapılması şarttır. Ödemenin bu tutarı aşması hâlinde aşan kısım ile hizmet erbabına ulaşım bedeli olarak nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.);

11. Kanunla kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları (506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun geçici 20'nci maddesinde belirtilen sandıklar tarafından ödenen aylıkların toplamı, en yüksek Devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur.)(Genel, katma ve özel bütçelerden ödenen bu nevi aylıklar dahil);

12. 3308 sayılı Çıraklık ve Meslekî Eğitim Kanununa tâbi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri,

13. Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları;

14. a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

15. Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki, amatör sporcu çalıştıranların, her yıl milli müsabakalara iştirak ettiklerinin belgelenmesi ve bu amatör sporculara ödenen ücretler. (Asgari ücretin iki katını aşmamak kaydıyla)

16. İşverenlerce, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (İşverenlerce bu hizmetlerin verilmediği durumlarda, ödemenin doğrudan bu hizmetleri sağlayan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine yapılması şartıyla, her bir çocuk için aylık, asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini aşmamak üzere bu istisnadan yararlanılır. Kreş ve gündüz bakımevi hizmetini sağlayanlara yapılan ödemelerin belirlenen istisna tutarını aşan kısmı ile hizmet erbabına bu amaçla nakden yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler ücret olarak vergilendirilir. Bu bentte yer alan %15 oranını, asgari ücretin aylık brüt tutarının %50'sine kadar artırmaya ve kanuni seviyesine getirmeye Cumhurbaşkanı, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir)

17. Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.).

18. Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.).

19. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri.”

2.2.3.1. Yemek Bedeli İstisnası

Yemek bedeli istisnası GVK m. 23/8 uyarınca:

“Hizmet erbabına işverenlerce yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatler (işverenlerce, işyerinde veya müştemilatında yemek verilmeyen durumlarda çalışılan günlere ait bir günlük yemek bedelinin 110 Türk lirasını aşmayan kısmı istisna kapsamındadır. Ödemenin bu tutarı aşması halinde aşan kısım ile bu amaçla sağlanan diğer menfaatler ücret olarak vergilendirilir” şeklinde ifade edilmektedir.

Yemek bedeli istisnasında iki ayrı durum gözetilmektedir. İlk olarak yemeğin hizmet erbabına işyerinde veya müştemilatında yemek verilmesi durumu diğeri ise yemeğin işverenler tarafından işyeri ve müştemilatın dışında verilmesi durumudur (Yılmaz ve Batı, 2023, s. 75).

İşveren tarafından yemeğin işyerinde veya müştemilatında verilmesi durumunda, yemeğin nerede pişirildiği bir önem taşımamaktadır. Hizmet erbabına ücretsiz bir şekilde verilen yemek karşılığında sağlanan menfaatler, tutarına bakılmaksızın vergiden istisna tutulmaktadır (Şenyüz, vd. 2022, s. 87).

Bir diğer durum olan yemeğin işyeri veya müştemilatı dışında verilmesi halinde ise, hizmet erbabının çalıştığı günlere ait günlük yemek bedelinin (2023 yılı için 110 TL+KDV) kadar kısmı vergi dışında tutulmaktadır. Bu durumda istisnadan yararlanılabilmesi için hizmet erbabının çalışmakta olduğu günlere ait günlük yemek bedeli sınırını geçmemesi ve buna bağlı olarak ödemenin yemek vermekte olan mükellefe yapılması gerekmektedir (Şenyüz, vd. 2022, s. 87).

2.2.3.2. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerde Çalışan Hizmet Erbabına Yapılan Ücret Ödemelerinde İstisna

GVK m. 23/19 uyarınca yer alan ifadeye göre, “Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak yapılan ücret ödemeleri” gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Dolayısıyla inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde yurt dışında çalışmakta olan hizmet erbabına, gerçekleştirmiş olduğu yurt dışındaki çalışmaları karşılığı işverenin yurt dışı kazançlarından karşılanarak 01.12.2022 tarihinden itibaren (bu tarih de dahil olmak üzere) gerçekleştirilen ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna tutulmaktadır (Yılmaz ve Batı, 2023, s. 75-76).

Hizmet erbabına gerçekleştirilen ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna tutulması için gereken şartlar Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 322 sayılı kararıyla aşağıdaki şekilde belirtilmektedir:

- “Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışması,
- Hizmetin hizmet erbabınca fiilen yurt dışında verilmesi,
- Hizmet erbabına yapılacak ödemenin yurt dışı kazançlardan karşılanması, gerekmektedir.”

2.2.3.3. Brüt Asgari Ücrete Kadar Olan Ücret/Gelir İstisnası

25.12.2021 tarihli ve 31700 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 7349 sayılı Kanunla, 193 sayılı Kanunun 23' üncü maddesine 18'inci bent eklenerek brüt asgari ücrete kadar olan ücret/gelir istisnası 01.01.2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir (Şenyüz, vd. 2022, s. 88).

GVK m.23'ün 18' inci bendinde istisna şu şekilde ifade edilmektedir;

“Hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretleri (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.)”

GVK' da yer alan bu hükme göre, brüt asgari ücret elde etmekte olan kişilerin ücreti gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Eğer kişi belirlenen tutardan daha fazla ücret geliri elde ederse brüt asgari ücrete kadar olan kısım istisna edilmektedir (Yılmaz ve Batı, 2023, s. 73).

2.2.3.4. Elektrik, Doğalgaz ve Benzeri Isınma Giderleri Karşılığı Olarak Çalışanlara Yapılan Ödemelerde Gelir Vergisi İstisnası

Elektrik, doğalgaz ve benzeri ısınma giderleri karşılığı olarak işveren tarafından çalışanlara yapılan ödemelerde, 30.06.2023 tarihine kadar (bu tarih de dahil olmak üzere) almakta oldukları ücretlerine ek olarak aylık 1000 Türk Lirasını aşmayan ödemeler, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununa göre prime esas kazançta dahil edilmemekte ve gelir vergisinden istisna tutulmaktadır (Yılmaz ve Batı, 2023, s. 77).

2.2.3.5. Diplomat Muaflığı

GVK 15. maddeye göre diplomat muaflığı şu şekilde yer almaktadır:

Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar. Bu muaflığın menkul sermaye iradi üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.

Diplomat muaflığına göre, yabancı devletlerin Türkiye'deki elçilik, konsolosluk ve diplomatik temsilciliklerinde görevli elçi, maslahatgüzar ve konsoloslar ile aynı ülkenin vatandaşı olan ve bu temsilciliklerde çalışan memurların belirli koşullar altında gelir vergisinden muaf tutulduğunu göstermektedir. Aynı zamanda bu muafiyetten yararlanabilmeleri için, kendi ülkelerinde benzer statüdeki Türk Diplomatlarının da aynı şekilde muafiyetten yararlanması gerekmektedir. Bu düzenleme hem çifte vergilendirmeyi önlemeyi hedeflerken hem de dış politikada karşılıklılık ve mütekabiliyet ilkesine dayalı özel bir uygulamayı yansıtmaktadır (Balkaya Akça, 2000, s. 128-129).

2.2.4. Serbest Meslek Kazançlarında Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar

GVK' nın 65. maddesinde *“serbest meslek faaliyetini, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır”* biçiminde serbest meslek kazançları tanımlanmaktadır.

Serbest meslek kazançlarında yer alan muafiyet ve istisnalardan, telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnası, ebe arzuhalci muaflığı, genç girişimcilerde kazanç istisnası ve sergi ve panayır istisnası aşağıdaki başlıklar altında incelenecektir.

2.2.4.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde;

“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videokaroda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.” hükmü yer almaktadır.

Aynı madde üzerinde eserlerin temsil, teşhir, icra ve yayımlanması gibi durumlarda alınan bedel ve ücretlerin istisna durumuna dahil olduğu belirtilmektedir.

Telif kazançları bu madde kapsamında gelir vergisinden istisna tutulmuştur. İstisnadan, tercüman, ressam, yazar, bilgisayar programcısı, hattat, heykeltıraş, bestekar, mucitlerin kendilerinin ve kanuni mirasçılarının yararlanabileceği belirtilmiştir. Aynı zamanda telif konulu eserlerin istisnadan faydalanılabilmesi için, şiir, roman, bilimsel araştırma, film, senaryo ve oyun gibi nitelikte yer alması gerekmektedir. Bu nitelikteki eserlerin, gazete, internet ortamı, radyo, televizyon gibi yerlerde yayınlanması veya kitap, resim, nota halindeki eserleriyle ihtira beratlarının satılması, mevcut hakların devredilmesi veya kiralanarak gelir elde edilmesi gerekmektedir. Elde edilen gelirlerin toplamı 103. maddede yer alan tarifenin dördüncü gelir diliminde bulunan tutarı (2023 yılı için 1.900.000 TL) aşmaması gerekmektedir (Şenyüz, vd. 2022, s. 76).

2.2.4.2. Ebe, Arzuhalci vb. Muaflığı

Meslekler açısından bakıldığında muaflık kapsamına dahil olabilme durumu Gelir Vergisi Kanunu'nun 66. maddesinin 5. Bendinde iki duruma bağlanmaktadır. İlk olarak gerçekleştirilen mesleklerin belirli sınırlar içerisinde icra edilmesi, ikinci olarak ise bu mesleklerin küçük yerleşim yerlerinde yapıyor olması gerekmektedir (GVK, m. 66/5).

Ebe, arzuhalci, rehber, sünnetçi ve sağlık memuru gibi meslek grupları bu muaflık türünden faydalanabilecek meslek grupları arasında yer almaktadır. Aynı zamanda mevlithanlar, iğneciler, hemşireler ve hayvan memurları da bu kapsama girebilecek meslek mensupları olarak ifade edilebilmektedir (Şenyüz, vd. 2022, s. 75).

Bu meslek gruplarının muaflık türünden faydalanabilmeleri için yer alan şartlar şu şekilde belirtilmektedir (Oktayer, s. 139-140):

- Herhangi bir iş yeri açmamak,
- Çalışılan yere levha, tabela asmamak,
- Gerçekleştirilen faaliyetlerin devamları olarak ilanlarını yapmamak,
- Mesleki kuruluşlara kaydolmamak.

Bu şartlardan birinin ihlal edilmesi muafiyet durumunu ortadan kaldırmamaktadır. Ancak ikisinin ihlal edilmesi durumunda elde edilen hak ortadan kalkacaktır (Oktayer, s.140).

2.2.4.3. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

Genç girişimcilerde kazanç istisnasından faydalanılabilmesi için, 29 yaşını doldurmamış genç girişimcilerin, gerçekleştirdikleri ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri

dolayısıyla kendilerine ilk defa gelir vergisi tesis olunması gerekmektedir. Bu girişimlerin faaliyete başladıkları yıldan itibaren üç vergilendirme dönemi süresince elde etmiş oldukları kazançlarının yıllık 75.000 Türk lirası kadarlık kısmı gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. (GVK, mük. m. 20).

Genç girişimcilerde kazanç istisnası ile ilgili gerekli hüküm Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer madde 20’de belirtilmektedir. İlgili istisna konusu ticari kazançlar ve zirai kazançlar başlıkları altında detaylıca incelenmektedir.

2.2.4.4. Sergi ve Panayır İstisnası

Sergi ve panayır istisnasında, Türkiye’de herhangi bir iş yeri ve temsilcisi bulunmayan dar mükellefiyete sahip kişilerin açtıkları sergi ve panayırlardan elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna tutulmaktadır (Dil, 2014, s. 4).

İstisnanın yer aldığı GVK’ nın 30. maddesi ticari kazançlar başlığı altında belirtildiğinden bu kısımda tekrar belirtilmemektedir.

2.2.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Yer Alan İstisnalar

Gayrimenkul sermaye iratları istisnası, GVK’nın 21. maddesi içerisinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddede yalnızca konut istisnası yer almaktadır. Aşağıdaki başlık altında gayrimenkul sermaye iratlarında yer alan konut istisnası incelenecektir.

2.2.5.1. Konut İstisnası

Gayrimenkul sermaye iratlarına yönelik istisna hükmü GVK’ nın 21. maddesinde konut istisnası olarak belirtilmiştir. Bu istisna ile ilgili 21. madde de şu ifadelere yer verilmiştir;

“Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 21.000 lirası (2023 yılı için) Gelir Vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari, zirai veya mesleki kazancının yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile istisna haddinin üzerinde hasılat elde edenlerden, beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103’üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar.”

Uygulanacak olan bu istisna tutarı hasılat elde eden her bir mükellef için ayrı ayrı uygulanacak olup, kişiye özgü bir istisnadır. Konut istisnasından faydalanılabilmesi için, binaların konut şeklinde kiraya verilmesi, mükellefin ticari, zirai ve mesleki kazançlarını

yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmaması ve mükellefin farklı gelirlerinin belirlenen üst sınırı aşmaması gerekmektedir (Şenyüz, vd. 2022, s.101-102).

2.2.6. Menkul Sermaye İratlarında Yer Alan İstisnalar

Menkul sermaye iratları, GVK'nın 75. maddesinde “*Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Menkul sermaye iratlarındaki, kâr payı istisnası, tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemeler istisnası, gelir ortaklığı senetlerine ödenen gelirler istisnası olarak yer alan istisnalar aşağıdaki başlıklar altında incelenecektir.

2.2.6.1. Kâr Payı İstisnası

GVK'nın 22. maddesinin 3. bendinde kâr payı istisnası ile ilgili şu ifadeler yer almaktadır;

“Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.”

Gerçek kişilerin tam mükellef kurumlardan elde etmiş oldukları kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. GVK' nın 22. maddesinin 3. bendinde istisna edilen tutar için 94. madde gereğince tevkifatının yapıldığı ve bu verginin tevkif edilen kısmının tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi halinde hesaplanmış olan vergiden mahsup edildiği belirtilmektedir (GVK, m.22/3).

2.2.6.2. Tek Primli Yıllık Gelir Sigortalarından Yapılan Ödemeler İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 22. maddesinde “*Sigorta süresi en az on yıl veya ömür boyu olan tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır*” hükmü gereğince tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemeler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır.

Bu sigorta, belirli süre içinde veya toplu şekilde yapılmakta olan katkılara göre sigortalıya ödenen düzenli ödemeleri ifade etmektedir (Şenyüz, vd., 2022, s. 112).

2.2.6.3. Gelir Ortaklığı Senetlerine Ödenen Gelirler İstisnası

2983 Sayılı Kanun'un 14. maddesinde;

“Gelir ortaklığı senetlerine ödenen gelirler ile 5 yıl vergiden yüzde yüz (% 100) ve müteakip 3 yıl yüzde elli (% 50) muaf olup, takip eden yıllarda Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde belirtilen menkul sermaye iratlarından sayılır.

Bu Kanun hükümlerine göre çıkarılan gelir ortaklığı senetleri ile bu senetler ile ilgili gider ve işlemler, bu konuda düzenlenen kağıtlar, bu Kanun kapsamındaki Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve tesislerinin gerçek ve tüzel kişilerin ortaklığına açılmasına ve işletme hakkı verilmesine dair bütün işlemler ve bunlarla ilgili bütün kağıtlar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm doğrultusunda Kamu Ortaklığı İdare’sinin çıkarmış olduğu gelir ortaklığı senetlerinden elde edilen gelirler gelir vergisinden istisna edilmiştir. 2983 Sayılı Kanun’un 14. maddesi gereğince elde edilen gelirlerin ilk 5 yıl için olan kısmının tamamı, daha sonraki üç yıl için olan kısmının ise yarısı gelir vergisinden istisna tutulmuştur.

2.2.7. Diğer Kazanç ve İratlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnalar

Diğer kazanç ve iratlar, değer artış kazançları ve arızı kazançlar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Ekonomik ve sosyal birtakım gerekçelerle bazı değer artışı kazançları gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Bu istisnalar, ferdi bir işletmenin ölümü halinde kanuni mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetlerine devam etmeleri, kazancı bilanço esasına göre belirlenen bir ferdi işletmenin bir sermaye şirketine devrolunması, kollektif ve adi komandit şirketlerin nev’i değiştirerek sermaye şirketi şekline dönüşmesi gibi durumlarla getirilmiş olan uygulamalardır (Akdoğan, 2019, s. 347-348). Aynı zamanda vergilendirilmeyecek olan bu değer artışı kazançları, mutlak olarak vergilendirmeme anlamında değil, zımni şekilde gerçekleşen bir vergi ertelemesi şeklinde görülmesi gerekmektedir. (Şahin, 2013; akt. Dil, 2014, s. 62.) Söz konusu vergilendirilmeyecek olan bu durumlar GVK’nın 81. maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre:

- “Ferdî bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle (bilanço esasına göre defter tutuluyorsa bilançonun aktif ve pasifiyle bütün halinde) aynen devir alınması.
- Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.).
- Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev’i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi (Kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketlerin ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.)”

Diğer kazanç ve iratların bir diğer grubunu oluşturan arızı kazançlar mutat meslek halinde ve sürekli olarak yapılırlarsa ticari veya mesleki kazançlara girmektedir. Arızı ya da tesadüfî şekilde yapılan işlemlerden doğan kazançlar GVK' nın 82'inci maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır:

- Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
- Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat.
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştamallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).
- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat.
- Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil).
- Dar mükellefiyete tâbi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bu maddede yer alan kazançların ilk dört bentte yer alan kısmı bir takvim yılı içerisindeki toplam istisna tutarını (2022 yılı için 58.000 TL) geçmesi durumunda, fazla olan kısım vergilendirilmektedir. Ancak arızı kazanç, belirtilen bu miktarın altında kaldığı takdirde beyanname verilmesi ve vergi ödenmesi söz konusu değildir. Son iki bentte yer alan durumlar için böyle bir istisna bulunmamaktadır (Öner, 2020, s. 137).

3. BÖLÜM

SEÇİLMİŞ ÜLKELERDE GELİR VERGİSİNE YÖNELİK MUAFİYET VE İSTİSNALAR İLE TÜRK GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALARIN KARŞILAŞTIRILMASI

Devletlerin ulaşmak istedikleri sosyoekonomik amaçlar doğrultusunda tahsilinden vazgeçtiği vergiler olarak bilinen vergi harcamaları ülkeden ülkeye değişiklik gösterebilmektedir. Ülkelerin katlandığı vergi harcamalarının temel nedeni gerek yurt içinden gerek yurt dışından yapılacak yatırımların artırılmasıdır. Yine mükelleflerin katlandığı vergi yükünü azaltmakta hedeflerden bir tanesidir.

Bu bölümde İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Almanya, Fransa ve Japonya’da gelir vergisi özelinde katlanılan vergi harcamalarına değinilecektir. Vergi harcamaları içerisinde özellikle muafiyet ve istisnalar özelindeki uygulamalar detaylandırılacaktır.

3.1. İNGİLTERE’DE VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Vergi harcamaları toplumun refahını artırmak, eşitlik sağlamak, kamu hizmetlerinin etkin ve sürdürülebilir bir şekilde sunulmasını sağlamak ve özellikle bireyleri ve faaliyetleri teşvik etmek amacıyla İngiltere vergi sisteminin içerisinde kullanılmaktadır (Burton ve Stewart, 2011, s. 77).

Vergi harcamaları İngiltere vergi sistemi içerisinde “*belirli şartlar ve faaliyetlere bağlı olarak vergi yükümlülüğünü azaltması veya erteleme*” şeklinde oluşturulan, *belirli mükellef veya faaliyet konularının kapsandığı, sosyal ya da ekonomik uygulamalar*” şeklinde tanımlanmaktadır. Vergi harcama raporu, gerçekleştirilen bütçe görüşmelerini geliştirip hızlandırmak amacıyla hazırlanmaktadır. Hesaplama yöntemi olarak ise vazgeçilen gelir yöntemi kullanılmaktadır (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2015, s. 145).

İngiltere’de yer alan vergi indirimleri üç ayrı kategoride değerlendirilmektedir. Bu kategorilerden ilki olarak ele alınan yapısal denetimler, kişisel gelir üzerinden çifte vergilendirmeyi önlemek üzere gerçekleştirilen düzenlemeleri içermektedir. Bu düzenlemelerle birlikte vergilendirme sisteminin etkinliğinin artırılması ve vergi adaletinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bir diğer kategori ise vergi harcamaları olarak

ele alınmaktadır. Bu kategoride tam mükellef olan kişilerin sermaye kazançlarını ve ilk 8000 GBP (United Kingdom Pound)'ye kadar olan gelirleri üzerinden uygulanan muafiyet ve istisnaları kapsamaktadır. Yapılan bu indirimler sayesinde belirli gelir seviyesindeki bireyler vergi yükünden korunmakta ve vergiye karşı teşvik edilmektedir. Son kategori ise yapısal indirimler ve vergi harcamalarını içermektedir. Çocuk yardımı, yaşlılık ödemeleri ve engellilik indirimi gibi sosyal yardım programlarını kapsamakta ve vergi sistemi aracılığıyla sosyal yardımların dağıtımını ve toplumsal refahı artırmayı hedeflemektedir (OECD, 2010, s. 125-126).

3.1.1. İngiltere Gelir Vergisi (Income Tax)

İngiltere'de gelir vergisi, bireylerin elde etmiş oldukları kazançlardan oluşan vergi gelirini içermektedir. Vergi oranları mükelleflerin gelir dilimlerine göre aşamalı bir yapıya sahiptir. Mevzuatta mükellefler için öngörülen vergi dilimleri şu şekilde yer almaktadır:

Tablo 1: İngiltere Vergi Dilimi

Vergi Bandı	Vergilendirilebilir Gelir	Vergi Oranı
Kişisel İndirim	12.570 £'a kadar	%0
Temel Oran	12.571 £ - 50.270 £	%20
Yüksek Oran	50.271 £ - 125.140 £	%40
Ek oran	125.140 £ üstü	%45

Kaynak: <https://www.gov.uk/income-tax-rates> (Erişim Tarihi: 11.07.2023)

Yukarıda yer alan tabloya göre, kişisel indirim için vergilendirilebilir gelirin 12.570 £'a kadar olan kısmında vergi oranı %0'dır. Bu miktar vergiden muaf tutulmaktadır. Temel oranda vergilendirilebilir gelirin 12.571 £ ile 50.270 £ arasındaki kısmı için vergi oranı %20 olarak belirtilmektedir. Yüksek oran vergi bandında ise, vergilendirilebilir gelirin 50.271 £ ile 125.140 £ arasında yer alan kısım için belirtilen vergi oranı %40'dır. Son olarak ek oran kısmında vergilendirilebilir gelirin 125.140 £ üzerinde yer alan bölümü için vergi oranının %45 olduğu görülmektedir.

3.1.2. İngiltere Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları

İngiltere'de gelir üzerinden alınan vergiler genellikle kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, ulusal sigorta katkıları ve sermaye kazançları vergisi olarak

sınıflandırılabilmektedir (Gümüş, 2020, s. 227). Bu vergi türleri, farklı gelir kaynaklarından elde edilen gelirlere ve vergilendirme mekanizmalarına göre değişiklik göstermektedir.

İngiltere’de kişisel gelir vergisi için uygulanan istisnalar şu şekildedir (Ubay, 2013, s. 110-111):

- “14 Mart 1988 tarihinden sonraki mahkeme kararı ile alınan Birleşik Krallık içi veya yabancı nafakalar veya 14 Mart 1988 tarihi öncesi mahkeme kararı ile alınan ve ödeyiciye yeni vergi kurallarının uygulandığı nafakalar.
- 14 Mart 1988 tarihinden sonra elde edilen ayrılan eşe yapılan ödemeler gibi sözleşme ile taahhüt edilen gelirler.
- Gelir vergisi geri ödemeleri faizleri
- Ağaçlık ve ormanlık alanla uğraşanların gelirleri
- Tasarruf gelirleri için;
- Ulusal tasarruf sertifikaları faizleri ve Ulusal Tasarruf Bankalarındaki vadeli hesabın ilk 70 Pound'luk faizi,
- Bireysel tasarruf hesapları geliri
- Tek veya ana ikametgâhın kiralanmasından elde edilen 4.250 Pound'a kadar olan gelirler,
- Satın alınan ömür boyunca gelirin sermaye unsuru”

İngiltere’de uygulanan kişisel gelir vergisinde yer alan muafiyet ve istisnalar incelendiğinde dar kapsamlı bir düzenlemenin yapıldığı görülmektedir. Her ne kadar dar kapsamlı olsa da vergilemede adalet ilkesine riayet edildiği de gözlemlenmektedir. Örneğin bireysel tasarruf hesaplarından elde edilen gelirlere gelir vergisi muafiyeti uygulanması tasarruf hakkına verilen önemi göstermektedir. Türkiye’de tasarruflar üzerinden elde edilen gelirlerden vergi alınmaktadır. Bu noktada Türk gelir vergisi sisteminde bir düzenleme yapılması ve tasarruf hesaplarından vergi alınmaması daha adil bir vergi sisteminin oluşmasını sağlayacaktır.

3.2. ABD’DE VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Amerika Birleşik Devletleri vergi harcamalarını, belirli türdeki davranışları teşvik etmek veya özel durumlarda vergi mükelleflerine yardımcı olmak amacıyla verilen federal vergi hükümlerinden kaynaklanan gelir kayıpları, şeklinde ifade etmektedir (Swift, 2006, s. 5).

Birçok ülke de olduğu gibi ABD’de de vergiler garanti kamu geliri olarak değerlendirilmektedir. Dolayısıyla vergiye duyulan ihtiyacın büyüklüğü oldukça yüksektir. ABD’de 1960’larda ilk kez kullanılan vergi harcaması kavramı standart vergi yapısından sapan unsurlar yaklaşımıyla açıklanmaktadır. ABD’de de vergi harcamaları, federal vergi kanunları tarafından özel olarak tanımlanan vergi düzenlemeleri ve

hükümleridir. Bu düzenlemeler, vergi sistemi içerisinde özel indirimler, istisnalar veya gayrisafi gelirden indirimlere izin veren tercihli vergi oranları veya özel krediler sağlayan mekanizmaları içermektedir. Aynı şekilde, vergi borcunun ertelenmesine ilişkin hükümler de vergi harcamaları kategorisine giren gelir kayıplarına dahil edilmektedir (Tekin ve Sökmen Gürçam, 2015, s. 141). Vergi harcaması olarak kabul edilmeyen gelir vergisine ilişkin yapısal hükümler yer almaktadır. Bunlar bireysel gelir vergileri için kişisel muafiyetler, standart kesintiler ve kademeli vergi oranlarıdır. Başka bir ifadeyle vergi harcamaları, toplumsal refah programı için yapılan vergi harcamaları, kurumsal refaha ilişkin vergi harcamaları ve çifte vergilemeyi engellemek için yapılan vergi harcamaları olmak üzere üçe ayrılmaktadır (McBride, 2013, s. 3).

ABD’de vergi harcamalarının normal vergi sisteminin dışında kalan bir kavram olarak kabul edilmesine rağmen, normal vergi sisteminin neyi ifade ettiği konusunda ülke genelinde bir fikir birliği sağlanamamıştır. (Tepe, 2015, s. 61). Vergi harcamaları ile ilgili çalışmaları yürüten ve vergi harcamalarının raporlanması hakkında iki farklı belge hazırlayan Hazine (Treasury) ve Vergi Karma Komisyonu (JCT: Joint Committee on Taxation) tarafından normal vergi sistemi farklı tanımlanmaktadır. Aynı zamanda bu iki kurumun normal vergi sisteminin tanımını belirlemeye yönelik yöntemlerinin de zaman içinde değiştiği bilinmektedir ve bu durum söz konusu kurumlar tarafından yayınlanan raporlardan da gözlemlenebilmektedir. (McBride, 2013, s. 1).

Bu noktada ABD vergi sisteminde yer alan gelir vergisi ile ilgili bilgiler verilerek gelir vergisindeki muafiyet ve istisnalara değinilecektir. Nihayetinde vergi harcamaları içerisinde değerlendirilen muafiyet ve istisnaların ABD vergi sistemi açısından önemi ile ilgili birtakım tespitler yapılacaktır.

3.2.1. ABD Gelir Vergisi (Income Tax)

ABD’de gelir vergisinin tahsili, federal hükümet, eyalet hükümetleri ve bazı yerel yönetimler tarafından gerçekleştirilmektedir. Buna karşılık vergi harcamaları sadece merkezi hükümet vergileri için tanımlanmıştır (OECD, 2010, s. 132). Federal hükümetten bağımsız olarak, kişisel gelir vergisinde eyaletler ve mahalli idarelere gelir vergisi salma ve oranlarını düzenleme yetkisi verilmiştir (Sağdıç & Yıldız, 2020, s. 28). Amerika da eyalet ve mahalli idarelerin elde ettiği gelirlerin yaklaşık %37 sinin gelir vergisinden oluştuğu söylenebilir. Yine Amerika da federal hükümetin topladığı kişisel gelir vergisi eyaletlerden ve mahalli idarelerden farklı bir biçimde tahsil edilmektedir. Eyaletlerin

kişisel gelir vergisi matrahları, federal kişisel gelir vergisi matrahına dayanılarak belirlenmektedir. ABD’de kişisel gelir vergisi konusunda nispeten karışık bir vergi yapısı olduğu söylenebilir.

Kişisel gelir vergisi oranları eyaletlere göre değişiklik göstermektedir. Yine kişisel gelir vergisine ilişkin muafiyet ve istisnalarda eyaletlere göre değişmektedir. Bu noktada ABD’de kişisel gelir vergisine ilişkin muafiyet ve istisnaların neler olduğunu incelemek gerekmektedir.

3.2.2. ABD Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları

Muafiyet, bir kişinin toplam gelirinden düşülebilen ve böylelikle vergilendirilebilir geliri azaltan bir unsurdur. ABD’de mükellefler iki tip muafiyet talebinde bulunabilirler. Bunlar;

- Kişisel muafiyet talebi,
- Bakmakla yükümlü oldukları kişiler üzerinden yaptıkları muafiyet talepleridir.

Kişisel muafiyet kapsamında ABD’de bir gelir vergisi sınırı bulunmaktadır. Bu sınır 2.900 dolardır. Bu miktardan daha az kazananlara vergi iadesi yapılabilir. ABD’de ikamet etmeyen yabancı uyruklu kişiler ise ülke kaynaklarından elde ettikleri her gelir üzerinden vergiye tabidir. Uluslararası organizasyonlarda çalışanlar ve aileleri, diplomatlar, öğrenciler, profesyonel sporcular, ikamet edenlerin verdiği vergilerden muaf tutulmuştur. Aslında ABD’de kişisel gelir vergisinde bir nevi mülklik ilkesi benimsenmektedir. Geçici süre ABD’de kalan ve Amerikan vatandaşı olmayan kişiler vergiden muaf tutulmuştur.

Genel olarak bir değerlendirme yapıldığında, ABD’de de muafiyet ve istisnalara çok fazla yer verilmediği, sadece kazanç sınırı (2.900 ABD Doları) baz alınarak kişisel gelir vergisinden mükelleflerin muaf tutulduğu söylenebilir. Kaldı ki ABD’de vergi cezalarının yüksekliği ve elbette ki vergi gelirlerinin önemi düşünüldüğünde muafiyet ve istisnaların kapsamlı olmamasının normal olduğu değerlendirilebilir.

3.3. ALMANYA’DA VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Almanya’da uygulanan vergiler ekonomik faaliyetlerin niteliklerine göre değişiklik göstermektedir (Kayalidere ve Mastar Özcan, 2012, s. 353). Pek çok ülkede

olduğu gibi Almanya’da da gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ilk sıralarda yer almaktadır. Almanya için 2001 ve 2008 yılları önemlidir. Bu yıllarda genel vergi reformlarına gidilmiştir. Bu reformlar aracılığı ile hem gerçek hem de tüzel kişilerin ödeyecekleri vergilerde iyileşme sağlanması hedeflenmiştir. Bunda da nispeten başarılı olunduğu söylenebilir.

Almanya geniş çaplı vergi yelpazesi içerisinde vergi harcamalarını ölçmektedir. Ancak tüm vergi türleri vergi harcamasına sahip değildir. Almanya’da kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, iş vergisi, sigorta vergisi, net değer vergisi, katma değer vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, bahis ve piyango vergisi, özel tüketim vergisi, emlak vergisi ve veraset vergisi için vergi harcama yöntemleri mevcuttur (Uemura, 2009, s.5).

Almanya’da vergi harcamalarına yönelik net bir tanım bulunmamaktadır. Merkezi hükümet vazgeçilen gelir yöntemi vasıtasıyla vergi harcama tutarlarını belirlemektedir. Vergi sisteminden standart sapmalar olarak ele alınan vergi harcamaları vergi teşvikleri olarak kabul edilmekte ve gelir eksikliğine yol açmaktadır (Swift, 2006, s. 5). Yine şeffaflık ilkesi gereği vergi harcamalarına ilişkin raporlar sübvansiyon raporu¹ adı altında mükelleflerle paylaşılmaktadır.

Sübvansiyon raporları doğrudan harcama hesaplarıyla vergi harcamalarının karşılaştırılmasını sağlayacak şekilde hazırlanır. Hazırlanan rapor parlamentoda görüşülür ve üzerinde tartışılır. Sonrasında uygulamaya konulur. Hazırlanan raporda dolaylı ve dolaysız vergilere ilişkin tüm vergi harcamalarına yer verilir. Almanya, ailelere yönelik çeşitli vergi indirimlerini vergi sistemi içerisinde uyguladığından dolayı bu indirimler vergi harcaması olarak görülmemektedir. Almanya’da vergi harcamaları bir nevi vergi teşviki olarak kabul görmektedir. Birçok vergiye ilişkin muafiyet ve istisnaların da yer aldığı sübvansiyon raporları Alman Sayıştayının denetimine tabidir.

¹ Almanya 1959 yılında ilk vergi harcaması raporunu hazırlayan ülkedir.

3.3.1. Almanya Gelir Vergisi (Income Tax)

Almanya’da tüm gerçek kişiler gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Türk vergi sistemindekine benzer bir şekilde tam ve dar mükellef uygulaması mevcuttur. Burada gelir vergisinde kıstaslar ikametgâh ve vatandaşlık durumudur. Bu kapsamda Almanya’da ikamet eden bir kişi tüm dünyada elde ettiği gelirlerden vergilendirilmektedir. Almanya’da altı aydan daha fazla kalan mükellef, tam mükellef olarak gelir vergisine tabidir. Belirli meslek gruplarına bu hususta istisnalar tanınmıştır. Dar mükellefler yalnızca Almanya’da elde etmiş oldukları gelirler üzerinden vergilendirilirler. Almanya’da gelir tanımına giren kazanç ve istisnalar şu şekildedir (Alman Gelir Vergisi Kanunu 49. madde);

- Zirai kazançlar,
- Ticari kazançlar,
- Serbest meslek kazançları,
- Ücretler,
- Menkul sermaye iratları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

Almanya’da ödenecek vergi miktarı, vergi sınıfına göre değişiklik göstermekte olup, vergi sınıfı ise gelire ve yaşam koşullarına bağlı olarak belirlenmektedir.

Çalışanlar gelir vergisini maaşlarından kesinti yoluyla öderler. İşverenler ise bu vergiyi doğrudan vergi dairesini aktarırlar. Bu vergi şunlardan oluşmaktadır (Yılmaz, 2019, s. 16);

- Ücret vergisi,
- Dayanışma vergisi,
- Gerekiyorsa kilise vergisi,
- Sosyal sigorta kesintileri.

3.3.2. Almanya Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları

Almanya’da yaşayan kişilerin elde ettiği bazı kazançlar gelir vergisine tabi değildir. Bu kazançlar arasında ebeveyn parası, işsizlik maaşı ve eğitime yönelik burslar yer almaktadır (Germany, 2023). Almanya’da vergi harcaması olarak adlandırabilecek muafiyetler şu şekildedir (Deloitte, 2012);

- Sağlık sigortaları, kaza sigortaları ve sakatlık ve yaşlılık sigortaları ödemeleri,
- Birtakım toplumsal dağıtımlar,
- Zorunlu emeklilik planı altında yapılan götürü ödemeler,
- Araştırma faaliyetleri, bilimsel veya artistlik eğitim ve stajlar

Almanya’da da muafiyet ve istisnaların dar kapsamda tutulduğu görülmektedir. Böylelikle vergi gelirlerindeki kayıpların minimize edilmeye çalışıldığı söylenilebilir. Ayrıca muafiyet ve istisnalar sosyal devlete uygun bir düzenlemeye tabiidir.

3.4. FRANSA’DA VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Fransa’da 1980 yılından bu yana hazırlanmakta olan vergi harcamaları, standart vergi uygulamalarına kıyasla vergi gelirlerinin daha düşük olmasına sebep olan kanuni düzenlemeler şeklinde ifade edilmektedir (OECD, 2010, s. 84). Fransa vergi harcamalarını geniş bir çerçeveden ele alarak mükelleflerin çoğunun yararlanıp yararlanmadığını dikkate almaktadır. Vergi harcamaları bireysel ve kurumsal gelir vergisi, servet vergisi, KDV, damga vergisi ve diğer dolaylı vergiler de dahil olmak üzere tüm vergiler için tanımlanmıştır (Vergi Harcamaları Raporu, 2016, s. 15).

Fransa’da vergileri üç şekilde sınıflandırmak mümkündür. Bunlardan ilki; verginin niteliğine göre olan kişisel ve kurumlar vergisi, servet vergisi, damga vergisi, bordro vergileri, katma değer ve diğer dolaylı vergiler, ikincisi; vergi harcamalarının amaçlarına göre olan, ekonomik kalkınma, tasarruf, bölgesel veya sektörel destek, barınma ve sosyal politika, üçüncüsü ise; fayda sağlayan kişiler olarak haneler, işletmeler veya her ikisi şeklinde ifade edilmektedir (Bratic, 2006, s. 117).

Vergi harcamaları raporu bütçe sürecinin kolaylaştırılması ve geliştirilmesi amacıyla ayrı bir resmî belge olarak sunulmaktadır. Yasal mevzuata göre her yıl düzenli olarak “vazgeçilen gelir yöntemi” kullanılarak bu rapor düzenlenmekte ve kamuoyuna açıklanmaktadır (Vergi Harcamaları Raporu, 2016, s. 16). Söz konusu bu yöntem çeşitli ekonomik verileri ve tahminleri temel alarak, muhtemel gelir kayıplarını tespit etmek için analitik bir yaklaşım sunmaktadır. Vergi harcamaları miktarları her bir vergi türü için belirlenmektedir. Önceden bu raporlar yalnızca merkezi yönetim verilerini içermektesyken, 2007 yılından itibaren yerel yönetimlerin vergi harcamaları da bu rapora eklenmiştir (OECD, 2010, s. 84). Bu değişikliklerle birlikte vergi harcamaları daha kapsamlı bir şekilde değerlendirilmiş olup, bütüncül bir görünüme ulaşmıştır.

Fransa’da vergi harcamalarının en yüksek payını sosyal amaçlarla ilişkilendirilen sosyal güvenlik sistemine yönelik uygulamalar oluşturmaktadır.

3.4.1. Fransa Gelir Vergisi (Income Tax)

Kişisel gelir vergisi, kişilerin bir yıldaki toplam elde etmiş oldukları gelirlerine uygulanan bir vergidir. Artan oranlı vergi tarifesi uygulanmakta olup, kişinin geliri arttıkça ödeyeceği vergi miktarının da arttığını söylemek mümkündür.

Fransız vergi sisteminde kişisel gelir yedi ayrı kategoride sınıflandırılmaktadır. Bunlar (Sandalcı, 2020, s. 165):

- Ticari Kazançlar
- Ticari Olmayan Kazançlar
- Zirai Kazançlar
- Gayrimenkul Gelirleri
- Ücretler
- Yatırım Gelirleri
- Sermaye Kazançları

Fransa’da vergi sistemi, ikametgâh durumuna bağlı olarak mükellefleri iki ayrı kategoriye ayırmaktadır. Tam mükellefler; Fransa’da ikamet eden ve aynı zamanda yurt içi ve yurt dışındaki tüm gelirleri üzerinden gelir vergisine tabi olan bireylerdir. Mükellefin Fransa’da ikamet ettiğinin kabul edilmesi için, kişisel ekonomik gelirlerinin merkezinin Fransa olması gerekmektedir. Dar mükellefler ise; Fransa’da ikamet etmemekte ve yalnızca Fransa üzerinden elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedirler (Aksümer, 2014, s. 67).

Fransa’da kişisel gelir vergisi hane halkının bir yıla ait olan tüm gelirleri üzerinden hesaplanmaktadır. Bu hesaplama sürecinde mükellefin özel koşulları da dikkate alınmaktadır. Bu bağlamda vergi, mükellefin belirttiği kişisel durumlara göre hesaplanırken gelir bölme sistemi adı verilen bir yöntem kullanılmaktadır. Bu yöntemle hane halkının vergilendirilebilir geliri belirli sayıda parçalara bölünebilmektedir. Örnek verilecek olursa, bekar bir kişi için bir parça, evli bir çift için iki parça, ilk iki çocuğun her biri için ek bir yarım parça ve sonra çocukların her biri için ek bir parça olarak belirlenebilmektedir. Daha sonra, artan oranlı vergi oranları, her bir parçadaki gelire uygulanarak gelir vergisi hesaplanmaktadır (Sandalcı, 2020, s.168). Bu doğrultuda

Fransız vergi sisteminde, bireylerin kişisel durumlarının ve hane halkının yapılanmasının dikkate alındığı adil ve kişiselleştirilmiş bir gelir vergisi tarifesi uygulandığı görülmektedir.

3.4.2. Fransa Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları

Fransa’da vergi harcaması olarak kabul edilen vergi muafiyetleri ve vergi kredileri önemli bir rol oynamaktadır. Fransız gelir vergisi sistemi, vergi muafiyetleri ve vergi kredileri gibi yöntemlerle vergi yükünü hafifletmeye ve belirli gruplar için vergisel avantajlar sağlamaya yönelik çeşitli politikalar içermektedir. Medeni durum, bağımlı çocuk veya bağımlı anne/akraba gibi konulardaki ailevi durumun dikkate alındığı aile vergi muafiyeti uygulaması kullanılmaktadır. Gerçekleştirilen bu muafiyet uygulamasıyla, ailelere destek vererek vergi yüklerini hafifletmek ve çocuklarına yönelik sosyal yardımları artırmak amaçlanmıştır.

Fransa istihdamı artırmak, fırsatları genişletmek ve verimliliği yükseltmek gibi hedefler için sosyal güvenlik payları, kişisel gelir vergisi ve kesintilerine yönelik çeşitli uygulamalar gerçekleştirmektedir. Son dönemlerde gelir vergisi indirim oranını yükselterek dar gelirli mükellefleri vergiden muaf tutmuştur.

Fransa’da uygulanmakta olan vergi muafiyetlerinin ve vergi kredilerinin listesi şu şekildedir (Avram, 2014; akt., Tekin Gürçam, 2015, s. 149).

- Çalışana Yönelik Sosyal Sigorta Primleri
- Serbest Meslek Erbabına Yönelik Sosyal Sigorta Primleri
- İstihdam, Hastalık Yardımı, Vergiye Tabi Emeklilik, İşsizlik Yardımı Gibi Konularda Vergi Muafiyeti
- Kira ve Yatırım Gelirinde Kesintiler
- 18 Yaşından Daha Büyük ve Bağımlı Çocuklar İçin Vergi Muafiyet
- Bakım Ödemeleri Üzerinde Vergi İndirimi
- Düşük Gelirli ve Yaşlılar İçin Vergi İndirimi
- Vergi İadesi
- Çocuk Bakımı Giderleri İçin Vergi Kredisi
- Eğitim Giderlerinde Vergi Kredisi
- Mortgage Faiz Giderlerine İlişkin Vergi Kredisi
- Düşük Gelirliler İade Vergi Kredisi

- Yeşil Yatırımlar için Vergi Kredisi
- İstihdam Hizmetleri İçin Vergi Kredisi

3.5. JAPONYA'DA VERGİ HARCAMASI İLE GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALAR

Cari fiyatlar ekseninde, 2022 yılı itibariyle 196 ülke arasında dünyanın üçüncü büyük ekonomisi olan Japonya da kişi başına düşen milli gelir 34.358 dolardır. Üniter bir devlet olan Japonya'da anayasa yerel yönetimleri ulusal hükümet içine yerleştirmiş ve yerel özerkliklerini de garanti altına almıştır (Armağan & İçmen, 2017, s. 17). Ulusal bir kanun niteliğinde olan Yerel Vergi Kanunu yerel yönetimlerin vergilendirme konusunda sahip oldukları hakları belirtmektedir. Japonya'da gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi ve çeşitli tüketim vergileri merkezi yönetim tarafından toplanmaktadır. Ancak bireyler ve kurumlardan alınan ikamet ve teşebbüs vergisi, emlak vergisi ve taşıt alım vergisi yerel yönetimler tarafından toplanmaktadır. Bu noktada çalışmayla ilintili olarak gelir vergisine yönelik açıklamalara yer verilecektir.

3.5.1. Japonya Gelir Vergisi (Income Tax)

Japonya'da gelir vergisi bireylerin 1 Ocak- 31 Aralık tarihleri arasında bir yıl boyunca elde ettikleri gelirleri üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisi oranı vergilendirilebilir gelir arttıkça yükselmektedir.

Japonya'da uygulanan gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin elde ettiği gelirler oluşturmaktadır. Bu noktada faiz geliri, temettü geliri, gayrimenkul geliri, iş geliri, istihdam geliri, emeklilik geliri, orman geliri, sermaye kazanç geliri, arızı gelir ve diğer gelirler gelir vergisinin konusu içerisinde yer almaktadır. Gerçek bireylerin bu vergi konularından elde ettiği gelirler indirilmesi gereken giderler düşüldükten sonra çeşitli vergi ödeme yolları ile tahsil edilmektedir (Sandalcı & Tuncer, 2020, s. 344). Japonya'da bazı gelir türlerinde stopaj bazı gelir türlerinde ise beyan usulü geçerlidir. Bir çalışan sadece (Armağan & İçmen, 2017, s. 18);

- Vergi yılının sonundan önce Japonya'dan ayrılırsa,
- Eğer işvereni vergileri kesmiyorsa,
- Birden fazla işveren varsa,
- Eğer yıllık geliri 20.000.000 Yen'den fazla ise,
- 200.000 Yen'den fazla yan geliri varsa beyanname vermek zorundadır.

Japon Gelir Vergisi Kanunu gelir vergisi mükelleflerini ikamet eden ve ikamet etmeyen olmak üzere iki kategoriye ayırmaktadır. Bu noktada Japonya’da ikamet eden mükellef Japonya’da ve yurt dışında elde ettiği tüm gelirleri üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Japonya’da çalışan bir yabancı ise sadece Japonya’da elde ettiği gelir üzerinden vergilendirmeye tabi tutulmaktadır.

Japonya’da gelir vergisinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. %5 ile %45 arasında gelire göre vergi oranları uygulanmaktadır. Tablo 2 de artan oranlı tarife belirtilmektedir.

Tablo 2: Japonya Artan Oranlı Tarife Oranları

Gelir Dilimi	Vergi Oranı
1.950.000 JPY’ye kadar	%5
3.300.000 JPY’nin 1.950.000 JPY si için 97.500 JPY, fazlası	%10
6,950.000 JPY’nin 3.300.000 JPY si için 232.500 JPY, fazlası	%20
9.000.000 JPY’nin 6,950.000 JPY si için 962.500 JPY, fazlası	%23
18.000.000 JPY’nin 9.000.000 JPY si için 1.434.000 JPY, fazlası	%33
40.000.000 JPY’nin 18.000.000 JPY si için 4.404.000 JPY, fazlası	%40
40.000.000 JPY’den fazlasının 40.000.000 JPY si için 13.204.000 JPY, fazlası	%45
Valilik Gelir Vergisi (Sadece İkamet edenler)	Vergiye tabi gelirin %4’ü
Belediye Gelir Vergisi (Sadece İkamet edenler)	Vergiye tabi gelirin %6’sı
Yerel İkamet eden Vergisi Ek Bedeli (Sadece İkamet edenler)	5.000 JPY
Tohoku deprem afeti nedeniyle yeniden inşa sürecine yönelik Özel Vergi (2013’ten 2037’ye kadar)	Gelir Vergisinin %2,1’i

Kaynak: (Sandalcı ve Tuncer, 2020, s.38).

3.5.2. Japonya Gelir Vergisi Muafiyet ve İstisnaları

Japon vergi sistemi aile odaklı bir yapıdadır. Dolayısıyla temel aile yapısına uygun muafiyet ve istisna uygulamaları vergi sistemi içerisinde yer almaktadır. Sistem içerisinde yer alan muafiyetler vergi yükünün tespitinden önce brüt gelirin bir kısmını hesaplama dışında bırakmaktadır. Japon gelir vergisi uygulamasında yer alan muafiyet ve istisnalar aşağıdaki şekildedir (Finance Ministry of, 2018);

- Geliri 25 milyon yen veya 25 milyon yenin altında olanlar temel kesintiye hak kazanır,

- Yaşam masrafları için kendilerine bağlı eşleri olan ve 480.000 yen toplam gelirin altında olan mükellefler eş indiriminden yararlanır.
- 70 yaştan altındaki kesinti için hak kazanan eşleri bulunan vergi mükellefleri,
- 70 yaş ve üstü kesinti için hak kazanan eşleri bulunun vergi mükellefleri
- Akrabaları olan ve yaşam masrafları nedeniyle kendilerine bağlı olan vergi mükellefleri,
- 16-18 veya 23-69 yaş arası normal akrabaları olan mükellefler,
- 19-22 yaş arası bağımlı akrabaları olan mükellefler,
- • Akrabaları olan ve yaşam masrafları nedeniyle kendilerine bağlı olan vergi mükellefleri Engel derecesi yüksek olan vergi mükellefleri,
- Kocalarını kaybeden mükellefler,
- Eşlerini kaybeden veya boşanmış ve bağımlı akrabalarına sahip olan mükellefler (5 milyon yen veya altında geliri olması gerekir),
- Çalışan öğrenciler için vergi muafiyet (geliri 650.000 yenden az olmalıdır).

Yukarıda belirtildiği üzere Japon gelir vergisi yapısında muafiyet, istisna ve indirimlere geniş yer verilmiştir. Özellikle sosyal devlet anlayışı çerçevesinde düzenlemelerin önemli bir yer kapladığı gelir vergisi uygulamasında aile yapısının ön plana koyulduğu görülmektedir. Mükelleflerin bakmakla yükümlü oldukları bireyleri merkeze alarak bu ekseninde uygulanan muafiyet ve istisnalar Japonya'nın vergi adaleti noktasında oldukça ileri bir seviye de olduğunu göstermektedir.

3.6. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYET VE İSTİSNALARIN İNCELENEN ÜLKELERDEKİ MUAFİYET VE İSTİSNALAR KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu başlık altında, çalışmada yer verilen ülkelerdeki gelir vergisine ilişkin muafiyet ve istisnalar, Türkiye'de uygulanan gelir vergisinde yer alan muafiyet ve istisnalar ile değerlendirilmiştir.

Türk gelir vergisi uygulaması içerisinde yer alan muafiyet ve istisnalar gelirin unsurlarına göre kategorize edilerek irdelenmiştir. İncelenen ülkelerdeki muafiyet ve istisnalardan dikkat çekici olanların Türk gelir vergisinde uygulanabilirliğine ilişkin tespitler yapılmıştır.

3.6.1. Ticari Kazançlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların Değerlendirilmesi

Türkiye’de gelir vergisi uygulaması içerisinde muafiyet ve istisnalara geniş bir yer verilmektedir. İncelenen ülkelerle karşılaştırıldığında muafiyet ve istisna kalemlerinin oldukça fazla olduğu söylenebilir. Gelir vergisinin unsurları arasında yer alan ticari kazançlar başlığı altında on üç adet muafiyet ve istisna yer almaktadır. Bunlar (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2023, s. 12-128);

- Esnaf muaflığı,
- Genç girişimci muafiyeti,
- İhracatçı muafiyeti,
- Basit usulde tespit edilen kazançlarda istisna,
- Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yapılan faaliyetler sonucu elde edilen kazançlarda istisna
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisna,
- Sergi ve panayır istisnası,
- PTT acenteleri istisnası,
- Uluslararası gemicilik istisnası,
- Sınai ve mülkiyet haklarından elde edilen kazançlar istisnası,
- Sosyal içerik üreticiliği ile mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinin kazanç istisnası
- Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası, şeklindedir.

Esnaf muaflığının amacı gelir düzeyi düşük olan ticaret ve sanat erbabının iktisadi, mali ve sosyal açıdan korumaktır. Esnaf muaflığından yararlananların gelirlerinin kendi geçimlerini sağlayacak miktarda olduğu görülmektedir. İncelenen ülkeler içerisinde esnaf muafiyeti uygulaması bulunmamaktadır. Sosyal devlet ilkesi ve mali güç ilkeleri birlikte değerlendirildiğinde esnaf muafiyeti uygulamasının yerinde olduğunu söylemek gerekir. Esnaf muafiyetinden yararlananlara belge düzeninin sağlanması açısından birtakım yükümlülükler getirilmiştir. Bu muafiyetten faydalananlar yaptıkları faaliyetlerden dolayı satın aldıkları mallara ve yaptıkları giderlere ilişkin aldıkları belgeleri muhafaza etmek

zorundadır. Esnaf muaflığından yararlanan mükelleflerin vergi denetimlerinde bu belgeleri ibraz etme zorunlulukları bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde² ticaret ve sanat erbablarının hangi şartlar altında esnaf muaflığından yararlanabileceği belirtilmiştir. Detaylı bir şekilde

-
- ² “1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştigal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve süs eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları ile pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)
2. Bir işyeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, çilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafçı, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi küçük sanat erbabı
3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir işyeri açmak suretiyle yapanlardan 47 nci maddede yazılı şartları haiz bulunanlar
4. Nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler; hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar
5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler.
6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamûlleri, kırpıntı deriden üretilen mamûller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve organları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın veya yıl içinde gerçekleştirilen satış tutarı, ilgili yıl için geçerli olan asgari ücretin yıllık brüt tutarından fazla olmamak üzere, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir;
7. Ticari işletmelere ait atıkları mutat olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;
8. Bu Kanunun 47'nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve Oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;
9. 14.3.2013 tarihli ve 6446 sayılı Elektrik Piyasası Kanunu uyarınca lisanssız yürütülebilecek faaliyetler kapsamında yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar (Bu bendin uygulanmasında üçüncü fıkra hükmü dikkate alınmaz.);

esnaf muafiyetine ilişkin düzenlemelerin yer alması doğru bir uygulama olup denetimlerin çok dikkatli yapılması gerekmektedir. Zira mükellefler detaylı bir şekilde belirtilen hususları gelirlerini az gösterebilmek için kullanabilir ve esnaf muafiyetinden yararlanabilir. Gelir vergisinde yer alan esnaf muafiyetinin yeniden ele alınması ve çerçeve kanun düzenlemeleri ile güncellenmesi önem arz etmektedir. Böylelikle mükelleflerin kanunun etrafından dolanma ihtimallerinin önüne de geçilmiş olunacaktır.

Esnaf muafiyetinde sorun teşkil edecek bir diğer durum da bu muafiyetten yararlananlarla ticari ilişki içerisinde olanların bu durumu vergiden kaçınma aracı olarak görmeleridir. Bu nedenle idare tarafından vergi denetimine önem verilmesinin bir kez daha altını çizmek gerekir.

Ticari kazanç içerisinde yer alan bir diğer istisna uygulaması PTT acenteleri istisnasıdır. Bu uygulamada PTT acenteliği faaliyetlerinden elde edilen kazançlar GVK'nın 94. maddesinde ele alınmıştır. Buna göre %20 oranında tevkifat uygulaması yapılmaktadır. Burada bir üst sınır belirlenmemiştir. Yüksek kazanç elde edenler de düşük kazanç elde edenler de %20 tevkifata tabi tutulmaktadır. İncelenen ülkelerde bu şekilde bir istisnai uygulamaya rastlanmamıştır. Her ne kadar sosyal devlet ilkesine uygun gibi görünse de devlet üzerinde vergi harcaması oluşturan bu uygulamanın kaldırılması veya artan oranlı bir uygulamaya geçilmesi uygun olabilir.

Yine Türkiye'de ticari kazançlara ilişkin uygulanan muafiyet ve istisnalardan birisi, kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinin kazançlarına yönelik istisnadır. GVK'nın 20. maddesinde bu kuruluşlar faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren beş vergilendirme döneminde gelir vergisinden istisna edilmiştir. Getiriliş amacı bakımından oldukça değerli olan bu istisna uygulamasının devamı faydalı olacaktır. Ancak bu istisnadan faydalanmak adına başlayan ve sonuçlandırılmayan eğitim kurumlarına yönelik inşaatlar ve bu inşaatlar yapılırken faydalanılan istisna ve muafiyetler dikkate alındığında uygulamada denetimlerin artırılmasının gereği bir kez

10. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.”

daha ortaya çıkmaktadır. İncelenen ülkelerde ABD’de benzer bir istisnanın yer aldığı görülmektedir. Yine Fransa’da eğitim harcamalarına yönelik vergi kredisi uygulaması bireysel olarak uygulanmaktadır. Japonya’da ise böyle bir istisna uygulaması yer almamaktadır. Türkiye’de uygulanan bu istisna diğer ülkelere de örnek teşkil edecek niteliktedir.

Basit usulde tespit edilen kazançlara yönelik istisnalar irdelendiğinde ise yine bu istisnai uygulamanın sadece Türkiye’de yer aldığı görülmektedir. Basit usule tabi olan mükelleflerin kanunda yer alan genel ve özel şartları taşımaları halinde vergi tevkifatı yapma zorunlulukları yoktur. Ücret ve kira giderlerine ilişkin muhtasar beyanname vermezler. Ayrıca üç aylık dönemlerde verilen geçici vergi yükümlülükleri de yoktur. Basit usule tabi olan mükelleflerin teslim ve hizmetlerinde KDV’den de istisna olduklarını belirtmek gerekir. Dikkat edileceği üzere basit usul vergi idaresi üzerinde ciddi bir vergi harcaması oluşturmaktadır. İncelenen ülkelerde basit usul uygulaması yoktur. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın verilerine göre basit usule tabi olan yaklaşık bir milyon vergi mükellefi yer almaktadır. Basit usule tabi olan mükelleflerin gelir vergisinden muaf tutulması kayıt dışılığı artıran ve adalet ilkesine aykırılık oluşturan bir durumdur. Bu noktada basit usul ile ilgili muafiyetin yeniden değerlendirilmesi elzemdir. Basit usulde verginin yeniden gözden geçirilmesi, bölge, sektör ve istatistiki verilere dayalı bir araştırma yapılarak duruma göre bir kısım mükelleflerin ikinci sınıfa dahil edilmeleri (Arslan ve Biniş, 2012, s. 69), diğerlerinin de çok düşük oranda vergilendirilmeleri önerilebilir.

3.6.2. Zirai Kazançlarda Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların Değerlendirilmesi

Zirai faaliyetler neticesinde ortaya kazançların tümü zirai kazanç olarak belirtilmektedir. Gelir vergisinin içerisinde yer alan zirai kazançlar başlığı altında beş adet muafiyet ve istisnaya yer verilmektedir. Bunlar;

- Vergiden Muaf Çiftçi
- Teşvik İkramiyesi İstisnası
- Genç Girişimci (Çiftçi) Muafiyeti
- Tarımsal Destekleme Ödemelerinde Kazanç İstisnası
- Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu Kapsamında Düzenlenen

- Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlarda İstisna

Genç işsizlik sorunun çözümü için dünyada ve ülkemizde birtakım teşvik uygulamaları devreye sokulmuştur. Bu uygulamalardan biri de genç girişimci (çiftçi) muafiyetidir.

Ticari kazançlar ve zirai kazançlar başlıkları altında yer alan genç girişimci (çiftçi) muafiyeti GVK'nın mükerrer 20'nci maddesine³ göre düzenlenmiş olup ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi kesilen ve mükellefiyetlerinin başladığı tarih itibarıyla 29 yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişiler faaliyete başladıkları yıl itibarıyla üç vergilendirme dönemi boyunca kazançlarının 75.000 TL si gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Düzenlenen bu maddeye göre, ekonomik büyüme ve kalkınmanın hızlanması, yenilik ve yaratıcılığın teşvik edilmesi amacıyla genç girişimcilerin elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

Genç işsizlik ülkelerin en temel problemlerindendir. Devletlerin müdahalesi olmadan bu sorunun kendiliğinden çözülemeyeceğine olan inanç son yıllarda artmıştır

Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci diliminde yer alan tutara kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden müstesnadır

1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,
2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),
3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması hâlinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,
4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hâli hariç olmak üzere faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,
5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

İstisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hâllerinde dahi yıllık beyanname verilir.

Bu istisnanın, bu Kanunun 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

(Tolga, 2020, s. 20). Genç girişimcilerin desteklenmesi gençlerin işgücü piyasasına katılmasını teşvik etmektedir. Aynı zamanda bu durumda işsizlik sorunu azalabilmekte ve gençlerin ekonomik hayata aktif olarak katılımları sağlanabilmektedir. Genç girişimciler ilgi duydukları sektörlerde inovasyon ve yaratıcılığı teşvik edebilir, mevcut iş modellerini geliştirebilir ve yeni pazarları açabilirler. Dolayısıyla genç girişimcilerin başarılı olmaları ekonomik büyümeyi hızlandırabilir ve ülkenin kalkınma hedeflerine katkı sağlayabilir.

Burada eleştirel olan bütün genç girişimcilere yönelik sabit bir istisna tutarının belirlenmiş olmasıdır. Söz konusu bu tutarın sektörler ve iş kollarına göre ayrılması daha sağlıklı olacaktır. İncelenen ülkelerden Fransa’da istihdama yönelik yatırımlar için vergi kredisi uygulaması yer almaktadır. Bu uygulamada genç girişimci ayrımı yapılmamaktadır.

Genç girişimci (çiftçi) muaflığı, genç girişimcilerin desteklenmesi için büyük bir potansiyel sunmaktadır. Bu nedenle genç girişimcilere yönelik teşvik destek politikalarının geliştirilmesi, ekonomik büyüme, istihdam ve inovasyon açısından büyük önem taşımaktadır.

İncelenen ülkelerde zirai kazançlara yönelik bir vergi muafiyeti veya istisnasına rastlanmamıştır. Ülkemizde ise tarımsal faaliyetler oldukça önem taşımaktadır. Dolayısıyla tarımsal faaliyetlerden elde edilmekte olan zirai kazançlara, tarım sektörünün destelenmesi ve geliştirilmesi amacıyla vergisel avantajlar sağlanması gerekmektedir. Ülkemizde zirai kazançlarda uygulanan muafiyet ve istisnaların yerinde uygulamalar olduğu ancak denetimlerin oldukça önem taşıdığını söylemek mümkündür. Denetimlerin eksik tutulması vergi kaçakçılığı ve vergi kaybına yol açabilmektedir. Bu bağlamda denetimler düzenli, etkili ve şeffaf bir biçimde yapılarak vergi kayıpları önlenmelidir.

3.6.3 Ücretlerde Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların Değerlendirilmesi

Ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hali hazırda pek çok insanın ücret geliri elde etmesi ve yaşamlarını sürdürmede bu gelire bağlı olmaları nedeniyle üzerinde sıklıkla tartışılan, siyasi ve ekonomik etkileri olan bir konudur (Öztürk, 2016, s. 58). Türk vergi sisteminde ücret gelirleri vergilendirilirken bazı mükellef gruplarının farklı usullerle vergilendirildiği ve bu sebepten dolayı vergi adaletini zedeleyen birtakım uygulamaların ortaya çıktığı gözlemlenmektedir (Bay ve İnneci, 2017, s. 196).

Ücret gelirlerine yönelik vergi harcamaları gelir vergisi mevzuatında muafiyet, istisna ve indirim olarak düzenlenmiştir. Gelir vergisi kanununda;

- Diplomat muaflığı,
- Ücret istisnası,
- Mütferrik istisnalar,
- Tazminat ve yardımlar,
- Vatan hizmetleri yardımları,
- Teçhizat ve tayin bedelleri,
- Teşvik ikramiye ve mükafatları

başlıkları altında muafiyet ve istisnalar belirlenmiştir. Her ne sebeple olursa olsun ücret niteliğindeki gelirlerin bazılarının ya da ücret geliri elde eden kişilerin vergi dışı bırakılması gelir grupları arasında vergi eşitliğini bozmasının yanında, vergi matrahının aşınmasına, vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır (Bay & İnneci, 2017, s. 214). Ücretlerle ilgili olarak bazı vergi konuları ya da kişiler vergi dışı bırakılmıştır. Burada amaç vergi adaleti sağlamaktır. Örneğin; emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları, engellilik, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar, muhtaç olanlara belli bir süre için veya hayat kaydıyla yapılan yardımlar, hizmet erbabına ödenen çocuk zamları vb. vergi adaleti sağlamak için uygulanmaktadır (Bulutoğlu, 1976, s. 140-141). Genel olarak vergi adaletini sağlamak üzere bazı kesimlerin ücret gelirlerinden muaf edilmesi anlaşılabilir durumdur. Ancak bazı haller var ki bu durumda olanların muafiyete tabi olması anlaşılabilir değildir. Bu duruma örnek (Bay & İnneci, 2017, s. 214-215);

“Vergi adaleti gayesiyle bir vergi konusunun ya da kişilerin vergi dışı bırakılması anlaşılabilir bir durumdur. Ancak bazı haller vardır ki bunların hangi amaçla vergi dışı bırakıldıkları belirsizdir. Örneğin spor yarışmalarını yöneten hakemlerin ücretleri gelir vergisinde istisna edilmiştir. Türkiye Futbol Federasyonu hakemleri üç farklı kategoriye ayırmış ve her bir kategori için farklı ücretler belirlemiştir. Buna göre birinci kategoride yer alan hakemler 20.000 TL, ikinci kategoride yer alan hakemler 17.000 TL, üçüncü kategoride yer alan hakemler ise 13.000 TL aylık ücret geliri elde etmektedir. Aylık ücretler dışında maç başına da Süper Lig’de maç yöneten hakemler 5.750 TL, 1. Lig’de maç yöneten hakemler ise 3.000 TL gelir elde etmektedirler. Aylık ücret ve maç başı ücret yanında hakemler görev aldıkları yerlerin uzaklığına göre 850 TL’ye varan harcırahlar elde edebilmektedirler. Bu yönüyle bakıldığında birinci kategoride yer alan hakemlerin aylık geliri 45.000 TL’yi bulabilmektedir.”

Türk Gelir Vergisi uygulaması içerisinde yer alan önemli bir uygulamada diplomat muaflığıdır. GVK’nın 15. maddesinde milletlerarası diplomatik ilişkilerin özenle yürütülmesi için diplomatik ilişkilerde görevlendirilen görevlilerin

vergilendirilmesi noktasında özel birtakım düzenlemeler yapılmıştır (Akarca & Şafak, 2019). Burada şunu belirtmek gerekir ki, diplomat muaflığında karşılıklılık esası geçerlidir. Yani yabancı bir ülke diplomatının sahip olduğu vergisel kolaylıklara Türkiye adına aynı ülkede görevli olan diplomatlar içinde geçerlidir. İncelenen ülkelerin gelir vergisi kanunlarında doğrudan diplomat muaflığına yer verilmemekle beraber uluslararası vergi anlaşmalarında bu muafiyete yer verilmektedir. Diplomat muaflığı her ne kadar karşılıklılık ilkesine uygunluk teşkil etse de 1982 Anayasası'nın 73/1. maddesinde yer alan “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür” ifadesindeki “herkes” kelimesinin karşılığı olan genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Sistematik bir yorumla değerlendirildiğinde 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde herkesin dil, din, ırk, inanç, mezhep, siyasi düşünce, renk, cinsiyet vb. ayrımı gözetmeksizin kanun önünde eşit olduğu vurgulanmakta olup bu durumda diplomatlarda dahil herkesin gelirin göre vergilendirilmesi gereği ortaya çıkmaktadır. Bu sınıf ayrımına gelir vergisi sistemi içerisinde yer verilmemesi yerinde bir uygulama olabilir.

Farklı ülkelerde ücretlilere yönelik muafiyet ve istisnalar incelendiğinde İngiltere’de gelir vergisi ödemelerine ilişkin faizlerin, ABD’de 2.900 doların altında kazanan ücretlilere yönelik muafiyet uygulamasının, Almanya’da toplumsal (engelli indirim, dul ve yetim aylıkları vb.) vergi indirimlerinin, Fransa’da çalışana yönelik sosyal sigorta primleri muafiyeti ve ücretlilerin çocuk bakım giderlerine ilişkin vergi indirimleri, Japonya’da ise ücretli olarak çalışan engellilere yönelik vergi indirimlerinin yer aldığını görmek mümkündür. Türkiye’de, incelenen tüm ülkelere oranla daha detaylı bir muafiyet ve istisna sisteminin yer aldığı görülmektedir. Ancak yukarıda belirtilen hususlara ilişkin olarak muafiyet ve istisnaların kaldırılması ücretlilere nezdinde oluşan vergi harcamalarını azaltacak niteliktedir.

Yine ücretliler açısından asgari ücretlilerde son iki yılda vergi alınmaması oldukça doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Bunu uygulayan nadir ülkelerden birisi olan Türkiye’de artan oranlı uygulanan gelir vergisi tarifesinin daha adil bir şekilde düzenlenmesi sistemi daha güçlü kılacaktır.

3.6.4. Serbest Meslek Kazançlarında Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların Değerlendirilmesi

Serbest Meslek Kazancından elde edilen gelirler GVK'nın 18. maddesinde bulunan telif kazançları istisnası, 20. maddesinde bulunan genç girişimci istisnası ve 30. maddede bulunan sergi ve panayır istisnası olarak ele alınmaktadır.

GVK'nın 18. maddesine göre;

“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının;

1. Şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak,

2. Kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak,

3. Bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri kazançlar,” gelir vergisinde istisna tutulmuştur.

Bu uygulanan istisnayla beşerî sermayenin parasal sermayeye karşı korunması amaçlanmış ve bu şekilde serbest meslek faaliyetlerinin teşviki sağlanmıştır. Kanun koyucunun niyeti, beşerî sermayeye sahip bireylerin gelirlerini korumak ve parasal sermayeye göre elde edilen gelirin daha zorlu koşullar gerektirdiği düşüncesiyle, beşerî sermayeye yönelik pozitif bir ayrımcılık yapmaktır. Buradaki temel düşünce insan emeğine dayalı değerlerin, maddi sermayeye dayalı değerlerden farklı bir değerlendirmeye tabi tutulması gerektiği yönündedir. Beşerî sermaye ile üretilen değerlerin, maddi sermaye ile üretilenlere kıyasla daha sınırlı kaynaklarla meydana geldiği ve bu nedenle korunmaya değer olduğu belirtilmektedir (Karagöz, 2019, s. 64-65).

GVK'nın 18. maddesinde, belirli serbest meslek erbabının ve onların yasal mirasçılarının serbest meslek faaliyetlerinden kaynaklanan gelirlerinin tamamı gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu durumun Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergide adalet ilkesine uygun olmadığı görülmektedir. Fakat GVK'nın 18. maddesine 7194 sayılı kanunun 10. maddesiyle eklenen hüküm de “*Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103'üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur*” ifadesi yer almaktadır. Bu hükme göre, GVK'nın 18. maddesine tabi olan serbest meslek erbabının, elde ettikleri gelirleri toplamı, aynı yasa kapsamında belirtilen 103. maddenin tarifesinin dördüncü

gelir diliminde yer alan miktarı aştığında elde edilen gelirin tamamı vergilendirme sürecine dahil edilmiştir.

Belirtilen eşik değerin aşılp aşılmadığı, takvim yılının sonunda belirlenecek ve serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin toplamı maddede belirtilen tutarı geçerse, elde edilen gelirlerin tamamı beyan edilmek zorunda olunacaktır. İstisnadan yararlanılıp yararlanılamayacağı yıl sonuna kadar kesinleşmediğinden dolayı, mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verme yükümlülüğü doğmayacaktır. Bu düzenleme, vergide adalet ve eşitlik ilkesini göz önünde bulundurarak ele alındığında, belirli bir gelir eşliğini aşan serbest meslek sahiplerinin yıllık beyanname verme zorunluluğu getirilmesi, yerinde bir adımdır. Bu düzenleme sayesinde beyanname verme gerekliliği olan mükellef sayısı artırılarak vergi tabanının genişletilmesine katkı sağlanmıştır (Eker, 2022, s. 99).

GVK'nın 18. maddesinde 7194 sayılı kanunla gerçekleştirilen düzenleme ile vergi adaletinin sağlanması için gerekli uygulama gerçekleştirilmiş olsada, aynı maddenin içerdiği serbest meslek erbabının kazançları toplamının 2023 yılı için 1.900.000 TL olarak belirlenen dördüncü gelir dilimi tarifesine ulaşınca kadar %17 oranında tevkifata tabi tutulmasının vergilemede adalet ilkesine ters düştüğü görülmektedir. Elde edilen gelirler, GVK'nın 103. maddesinde belirtilen tarifenin dördüncü gelir dilimine kadar sırasıyla %15, %20, %27 ve %35 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Bu sebeple GVK'nın 18. maddesinin vergide adalet ilkesi gereğince yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini söylememiz mümkündür.

3.6.5. Gayrimenkul Sermaye İratlarına Yönelik İstisnaların

Değerlendirilmesi

Gayrimenkul sermaye iratları istisnası GVK'nın 21. maddesi içerisinde düzenlenmiş olup yalnızca konut istisnası bulunmaktadır Belirtilen maddede; “*Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 lirası (21.000 TL) Gelir Vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz*” hükmü yer almaktadır. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelir 1.500.000.000 lirayı aşmaması durumunda gelir vergisinden istisna tutulmaktadır. Ayrıca elde edilen gelirlerin istisna miktarının üzerinde olması durumunda, yanlış veya eksik beyan edilmesi halinde

istisnadan yararlanılamayacağı vurgulanmaktadır. Ticari, zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek durumunda olanlar bu istisnadan faydalanamamaktadır (Özkara, 2004, s.83).

Konut istisnası, mükellefin kendi sahip olduğu veya miras yoluyla elde ettiği konutun mesken olarak kiraya verilmesi durumunda uygulanabilmektedir. Ancak mükellefin birden fazla konut geliri varsa, her bir konut için ayrı ayrı istisna hakkı doğmamaktadır. Miras yoluyla elde edilen konutlarda ise, diğer koşullar sağlandığı sürece her bir hissedar ayrı ayrı istisna hakkından yararlanabilmektedir (Doğrusöz, 2021).

GVK'nın 21. maddesinin ikinci bendinde yer alan ifadeye göre, ticari, zirai, veya meslek kazancını yıllık beyanname ile bildirenler ile ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve irat elde edenlerin, belirtilen gelir türlerinin toplamı, GVK'nın 103. maddesinde yer alan tarifenin üçüncü dilimini aşarsa konut istisnasından yararlanamayacaklardır. Bir başka ifadeyle, istisna haddinin üzerinde gelir elde eden kişiler, bu gelir türlerinin toplamının tarifenin üçüncü dilimini aşması durumunda konut istisnasından faydalanamayacaklardır. Bu durum istisna durumunu aşan gelirler için istisna hakkını ortadan kaldırırken, sınırı aşmayan gelirler için herhangi bir vergi düzenlemesinin olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla vergi adaletine uygun olmayan bu durumda ücret gelirleri GVK'nın 103. maddesindeki tarifenin üçüncü gelir dilimindeki miktara kadar %15, %20, ve %27 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Vergide adalet ilkesinin sağlanması için GVK'nın 21. maddesinin tekrar düzenlenerek, adil ve dengeli bir dağılım oluşturulmasını önermekteyiz.

3.6.6. Menkul Sermaye İratlarında Yer Alan Muafiyet ve İstisnaların

Değerlendirilmesi

GVK'nın 75. maddesi *“sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışındaki sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz ve benzeri iratları”* menkul sermaye iradı sayılmaktadır. İradın, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyetlerinin dışındaki sermayesinden doğması gerekir (Şenyüz, Yüce, & Gerçek, 2023, s. 107). Nihayetinde kişinin sermayesi ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri bünyesinde elde edilmiş kazanç olursa ticari, zirai veya mesleki kazanç elde edilmiş olacaktır (GVK, m. 75). Burada önemli olan nokta kişilerin özel mal varlığındaki sermayelerini kendileri dışında iktisadi faaliyet gösteren ve gelir yaratan

gerçek ve tüzel kişi işletmelere yatırarak gelir elde etmeleridir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2023, s. 107).

Menkul sermaye iratlarında üç adet istisna bulunmaktadır. Bunlar;

- Kâr payı istisnası,
- Tek primli yıllık sigortalarından yapılan ödemeler istisnası,
- Gelir ortaklığı senetlerine ödenen gelirler istisnasıdır.

Tam mükellef olan kurumlardan elde edilen, ortaklık karşılığı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. GVK 22/2'ye göre, istisna edilen tutar üzerinden GVK 94. madde uyarınca tevkifat yapılır ve istisna dahil toplam tutar üzerinden tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda hesaplanan vergiden mahsup edilir. Aslında burada önemli rakamlarda elde edilen kazançların vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Bu durum bir nevi sermayenin vergilendirilmemesi anlamına gelmektedir ki vergi adaleti açısından sorgulamaya açık olmakla beraber vergi harcaması noktasında vergi idaresi üzerinde ciddi bir yük oluşturmaktadır.

İncelenen ülkelerde menkul sermaye iratlarına yönelik bir vergi muafiyeti veya istisnasına rastlanmamıştır. Bu ülkeler bilhassa menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi yönünde uygulamalara mevzuatlarında yer vermiştir. Kaldı ki son dönemlerde yaşanan finansal krizler ile gündeme gelen finansal işlem vergisi ve bu verginin bir türevleri olan Tobin vergisi ve Robin Hood vergileri sermayenin vergilendirilmesi noktasında irdelenen ülkelerde üzerinde sıklıkla durulan konulardır. Türkiye'de önemli bir vergi geliri olarak değerlendirilebilecek menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi konusunda muafiyet ve istisnalar özelinde yeniden bir değerlendirme yapılması şarttır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi, devletlerin kamu hizmetlerini ve harcamalarını finanse etmek amacıyla gerçek ve tüzel kişilerden, ödeme güçlerine uygun olarak, cebren ve karşılıksız olarak tahsil ettiği gelirlerdir. Hükümet elde etmiş olduğu vergi geliriyle kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak ve toplum refahını artırmayı hedeflemektedir.

Bazı mükellef gruplarının üzerine düşen vergi yükleri hafifletmek ve bu mükellefleri teşvik etmek amacıyla vergi sisteminde yapılan düzenlemeler vergi harcamaları olarak adlandırılmaktadır. Vergi harcamaları, devletin belirlemiş olduğu ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmak için vergi sisteminde yer alan muafiyet, istisna, indirim yoluyla tanınan ayrıcalıklardır. Uygulanan bu muafiyet, istisna ve indirim devletin vazgeçmiş olduğu vergi gelirini ifade etmektedir.

Vergi kanunlarında muafiyet, istisna ve indirim şeklinde yer alan vergi harcamaları, mali gücü olmayan veya sosyal ve ekonomik yönden korunması gereken kişileri veya konuları vergilendirmeden veya vergi yükünü azaltarak desteklemek amacıyla kullanılmaktadır. Muafiyet kavramı, vergi kanunlarına göre mükellef olması gereken kişi veya kişilerin, vakıf veya derneklerin, kanunda belirtilen açık hükümlerle o vergiden muaf tutulması yani vergi mükellefi sayılmaması anlamına gelmektedir. Vergi istisnası kavramı, vergi kanunlarında belirtildiği şekilde vergilendirilmesi gerekli olan konuların, aynı veya diğer vergi kanunlarına göre kısmen veya tamamen vergi dışı tutulmasıdır. Vergi indirimleri ise, mükelleflerin beyan ettikleri yıllık gelirlerinden, vergi kanunları izin verdiği ölçüde düşebildikleri kalemleri ifade etmektedir.

Vergi harcamaları, bir vergi politikası aracı olarak çeşitli ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasi amaçlar için sıkça kullanılmaktadır. Bu sebeple vergi harcamalarının uygulanması, bir ülkenin ekonomik ve sosyal dengesinin sağlanmasında, yatırımların teşvik edilmesinde, vergi dağılımındaki adaletin sağlanmasında, çifte vergilendirmenin önlenmesinde ve diğer kamu politikalarının desteklenmesinde büyük önem taşımaktadır. Aynı zamanda vergi harcamaları, belirli faaliyetlerin ve grupların teşvik edilmesi, ekonomik büyümenin desteklenmesi, eğitim ve sağlık hizmetlerinin iyileştirilmesi gibi çeşitli amaçlar için de gerçekleştirilebilmektedir.

Bir ülkenin vergi sistemi içerisindeki vergi harcamalarının etkili ve verimli bir şekilde kullanılması önem arz etmektedir. Uygun bir şekilde planlanmış ve uygulanan vergi harcamaları, vergi sisteminin başarılı bir şekilde yürütülmesine ve toplumsal

ihtiyaçların karşılanmasına olanak sağlamaktadır. Vergi harcamalarının düzenli, adaletli ve şeffaf bir biçimde yapılması toplumun vergi sistemine olan güvenini arttıracak önemli bir unsurdur.

Vergi sistemlerinin adaletli ve eşitlikçi olması büyük önem arz etmektedir. Vergi harcamaları planlanırken kaynak ve gelir dağılımı dengeli bir şekilde değerlendirilmeli ve mükelleflerin tümüne eşit imkanlar sunulmalıdır.

Seçilmiş ülkelerde yer alan vergi harcamaları incelendiğinde, ABD’de yer alan vergi harcamalarının özellikle ticaret ve konut sektörlerine odaklandığı görülmektedir. Bunun yanı sıra sağlık, emeklilik ve engellilik gibi alanlara da destek sağlanmaktadır. Söz konusu vergi harcamaları, bireyleri tasarruf yapmaya teşvik etmek amacıyla oluşturulan fonlar aracılığıyla devlet desteğini ifade etmektedir. Genel olarak, ABD’de vergi muafiyet ve istisnalarının sınırlı olduğu, temel olarak belirli bir kazanç sınırı (2.900 ABD Doları) zerinde gelir elde eden kişilerin kişisel gelir vergisinden muaf tutulduğu görülmektedir. Ayrıca vergi cezalarının yüksek olması ve vergi gelirlerinin önemi göz önüne alındığında, kapsamlı muafiyet ve istisnaların sınırlı olmasının makul bir yaklaşım olduğu söylenebilmektedir.

İngiltere’de yer alan vergi harcamalarındaki kişisel gelir vergisi düzenlemeleri incelendiğinde, muafiyet istisnaların dar kapsamlı olduğu görülmektedir. Bu sınırlı düzenlemelere rağmen, vergilemede adalet ilkesine uyulduğu gözlemlenebilmektedir. rnek verilecek olursa; bireysel tasarruf hesaplarından elde edilen gelirlere gelir vergisi muafiyeti getirilmesi, tasarrufun teşvik edilmesine yönelik bir adım olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye’de ise tasarruflardan elde edilen gelirler vergilendirilmektedir. Bu noktada, Türk gelir vergisi sisteminde düzenlemeler yapılması ve tasarruf hesaplarından elde edilen gelirlerden vergi alınmaması, daha adil bir vergi sisteminin oluşmasına katkı sağlayabilir.

Almanya’daki vergi harcamalarına bakıldığında, bireylerin bazı gelirleri vergiye tabi olmayabilir. Bu gelirler arasında ebeveyn parası, işsizlik maaşı ve eğitim bursları gibi demeler bulunmaktadır. Ayrıca Almanya’da vergi harcaması olarak adlandırılabilcek muafiyetler arasında sağlık sigortası, kaza sigortası, sakatlık ve yaşlılık sigortası ödemeleri, toplumsal yardımlar, zorunlu emeklilik planlarına yapılan demeler ile araştırma faaliyetleri, bilimsel veya sanatsal eğitim ve stajlar gibi harcamalar

bulunmaktadır. Bu muafiyetler, belirli sektörleri desteklemek ve ihtiyaç sahibi gruplara yardım etmek amacıyla kullanılmaktadır

Fransa’da yer alan vergi harcamalarının en büyük bölümünü sosyal güvenlik sistemine yönelik uygulamalar oluşturmaktadır. Ayrıca aile vergi muafiyeti uygulaması, medeni durum, bağımlı çocuklar veya bağımlı anne/akraba gibi ailevi durumlar dikkate alınarak uygulanmaktadır. Bu muafiyet uygulaması ile ailelere destek sağlanarak vergi yükleri hafifletilmekte ve çocuklara yönelik sosyal yardımlar artırılmaktadır. Fransa, istihdamı artırmak, fırsatları genişletmek ve verimliliği yükseltmek gibi hedefler doğrultusunda çeşitli uygulamalar gerçekleştirmektedir. Bu uygulamalar arasında sosyal güvenlik ödemeleri, kişisel gelir vergisi ve kesintilere yönelik düzenlemeler bulunmaktadır. Son dönemde, dar gelirli mükellefleri desteklemek amacıyla gelir vergisi indirim oranı artırılmış ve vergiden muaf tutulmuşlardır. Bu adımlar, ekonomik dengeyi koruma ve toplumsal adaleti sağlama amacını taşımaktadır.

Japonya vergi sistemine bakıldığında ise aile değerlerine büyük önem verilen bir yapının olduğunu söylememiz mümkündür. Bu nedenle, vergi sisteminde aile sistemine uygun muafiyet ve istisna uygulamaları yer almaktadır. Japonya'nın vergi sistemindeki aile odaklı yaklaşım, mükelleflerin bakmakla yükümlü oldukları aile bireylerini merkeze koymayı amaçlamaktadır. Bu amaçla gerçekleştirilen muafiyet ve istisna uygulamaları, ailelere mali destek sağlamak ve vergi yükünü hafifletmek amacını taşır. Bu yaklaşım, Japonya'nın vergi adaleti anlayışının ileri düzeyde olduğunu göstermektedir. Mükelleflerin bakmakla yükümlü oldukları bireyleri merkeze alarak yapılan bu muafiyet ve istisna uygulamaları, Japonya'nın toplumsal ve ahlaki değerleri ile uyumlu bir şekilde vergi politikalarını şekillendirme çabasını yansıtmaktadır. Bu yaklaşım hem aileleri desteklerken hem de toplumun refahını artırmayı hedefler ve vergi sisteminin sosyal denge ve adalete katkısını göstermektedir.

Ülkemizde yer alan muafiyet ve istisnaların fazla sayıda ve geniş kapsamlı tutulmuş olması hükümeti yüksek oranda gelir kaybına uğratmakta olup etkinlik ve adalet dengesini de zedelediği görülmektedir. Dolayısıyla vergilemede adalet ilkesi gereğince, uygulanmakta olan muafiyet, istisna ve indirimlerin daha detaylı incelenerek düzenlenmesi gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde muafiyet ve istisnalara çok geniş yer verilmekte ve fazla sayıda muafiyet ve istisnalar bulunmaktadır. Genel anlamda seçilmiş Dünya ülkeleri

incelendiğinde, bu muafiyet ve istisnaların sınırlandırılması gerekmekte ve çok temel anlamda muafiyet ve istisnalara yer verilmesi sonucuna ulaşılmaktadır. Doğru denetim mekanizmaları dışında uygulanan muafiyet ve istisnalar vergi matrahını azaltarak vergi erozyonuna sebebiyet vermekte ve vergi tabanının daralmasına sebep olarak hükümeti gelir kaybına uğratmaktadır. Dolayısıyla doğru denetim mekanizmalarıyla uygulanacak olan muafiyet ve istisnalar bu durumlara sebebiyet vermeyecektir.

Vergi adaletinin sağlanması için muafiyet, istisna ve indirimlerin kapsamlarının daraltılması ve vergi karmaşıklığı giderilmesi gerekmektedir. Böylece vergi sistemi daha basit ve anlaşılır hale gelmiş olacaktır.

Türk vergi sistemindeki muafiyet ve istisna uygulamaları incelendiğinde, özellikle basit usulde yer alan muafiyet ve istisnaların gözden geçirilmesi gerektiği görülmektedir. Çünkü bu durum basit usulde vergilendirilmek isteyen mükelleflerin, genel usul ve esasları kendine uygun olarak gösterip vergi kaçakçılığına teşebbüs etmelerine yol açabilmektedir. Ayrıca bir diğer sorunda, basit usulden faydalanan mükelleflerin beyanname verme zorunluluğunun bulunmamasıdır. Dolayısıyla beyanname vermeyen mükelleflerin vergilendirme usullerinin tespit edilmesi güçleşmektedir. Bu sorunların çözümü için, basit usulden faydalanan mükellefe beyanname verme zorunluluğunun getirilmesi, muafiyet ve istisna kavramlarının ortadan kaldırılması ve yalnızca esnaf muafiyetine tabi olanların bu avantajdan yararlanması sağlanmalıdır.

Türk vergi sisteminde ücret geliri elde edenlere uygulanan muafiyet ve istisnalara bakıldığında, spor yarışmalarını yöneten hakemlerin vergiden muaf tutulduğu görülmektedir. Türkiye futbol federasyonunun üç ayrı kategoriye ayırdığı hakemler; birinci, ikinci ve üçüncü sınıf hakemler olarak farklı aylık ücret gelirleri elde etmektedirler. Ancak bu gelirlerden elde etmiş oldukları kazançlar gelir vergisinden muaf tutulmuş durumdadır ve bu durum vergilemede adalet ilkesi gereğince doğru bir uygulama değildir. Muafiyet ve istisna durumu adalet ve eşitlik ilkesini koruma amacı taşımaktadır. Ancak, sadece belirli meslek gruplarına yönelik olarak vergi muafiyeti uygulanması, diğer gelir sahiplerine karşı adil olmayabilir. Bu tür muafiyetler, gelir vergisi sisteminde adaletsiz bir yapı oluşturabilmektedir. Dolayısıyla GVK'daki ücretlilerle ilgili olan bu düzenlemenin gözden geçirilerek muafiyet ve istisna uygulamalarının ortadan kaldırılması gerektiği düşünülmektedir.

Vergi harcamaları planlanırken, toplumun her kesiminin dikkate alınması ve vergi politikalarının etkileri üzerinde dikkatli bir değerlendirme yapılması gerekmektedir. Vergi sistemi, adaleti koruyarak ve ekonomik etkinliği destekleyerek, toplumun refahını artırmak ve ekonomik kalkınmayı teşvik etmek amacıyla tasarlanmalıdır.

Muafiyet ve istisnaların belirli sektörler veya gruplar için ekonomik ve sosyal ihtiyaçları karşılamak amacıyla sınırlı ve ihtiyaç duyulan düzeyde uygulanması, daha etkili ve hedefe yönelik vergi politikaları oluşturulmasını sağlayacaktır.

Bu genel değerlendirmeler çerçevesinde Türk Vergi Sisteminde yer alan muafiyet ve istisnalara reform niteliği taşıyacak birtakım öneriler sunulacaktır. Bunlar;

- Türk vergi sistemindeki basit usulden faydalanan mükellefe beyanname verme zorunluluğunun getirilmesi, aynı zamanda basit usule tabi olanlara yönelik uygulanan muafiyet ve istisnaların kaldırılması ve yalnızca esnaf muafiyetine tabi olanların bu avantajdan yararlanması sağlanmalıdır.
- Türk vergi sisteminde ücret geliri elde edenlere uygulanan muafiyet ve istisnalara bakıldığında, spor yarışmalarını yöneten hakemlerin vergiden muaf tutulduğu görülmektedir. İncelenen ülkelerde buna benzer bir muafiyet ve istisnaya rastlanmamıştır. Bu durumun adalet ilkesi gereğince uygun olmadığı ve GVK'daki ücretlilerle ilgili olan bu düzenlemenin gözden geçirilerek muafiyet ve istisna uygulamasının ortadan kaldırılması gerektiği söylenilebilmektedir.
- Ücretliler açısından asgari ücretlilerde son iki yılda vergi alınmaması doğru bir yaklaşım olarak değerlendirilebilir. Bu uygulama sırasında artan oranlı uygulanan gelir vergisi tarifesinin düzenlenerek sistemin daha adil bir yapıya dönüşmesi önerilebilir.
- Tam mükellef olan kurumlardan elde edilen ortaklık karşılığı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden istisna edilmiştir. GVK 22/2'ye göre, bu istisna edilen tutar üzerinden GVK 94. maddeye göre tevkifat yapılır ve bu tevkif edilen vergi, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda hesaplanan vergiden mahsup edilir. Bu uygulamayla yüksek kazanç elde eden kurumların vergi dışı tutulduğu görülmektedir. İncelenen ülkelerde ise yüksek kazanç elde eden kurumlara yönelik muafiyet ve istisnalardan daha çok onlardan vergi alınması yöntemi uygulanmakta

olup sermayenin vergilendirildiği söylenilebilmektedir. Dolayısıyla Türkiye’de uygulanmakta olan bu istisnanın vergi adaleti açısından sorgulandığı ve bu maddenin yeniden gözden geçirilmesi gerektiği düşünülmektedir.

- Türkiye’de yer alan muafiyet ve istisnaların fazla sayıda ve geniş kapsamlı tutulmuş olması, devletin elde edeceği vergi gelirlerinde kayba neden olmaktadır. İncelenen ülkelerde ise muafiyet ve istisnaların çerçevesinin geniş tutulmadığı görülmektedir. Vergi sistemindeki adalet ve etkinlik dengesinin sağlanması için Türkiye’de uygulanmakta olan bu muafiyet ve istisnalara sınırlama getirilerek denetimler artırılmalıdır.
- İngiltere’de bireysel tasarruf hesaplarından elde edilen gelirlere gelir vergisi muafiyeti uygulandığı görülmektedir. Bu noktada Türk gelir vergisi sisteminde bir düzenleme yapılması ve Türkiye’de de tasarruf hesaplarından vergi alınmaması daha adil bir vergi sisteminin oluşmasını sağlayacaktır.
- Muafiyet ve istisnaların incelenen ülkelerde (İngiltere, ABD, Almanya, Fransa, Japonya) olduğu gibi Türkiye’de de sınırlarının belirli olması ve hemen hemen her konuda muafiyet ve istisnanın yer almaması gerektiği önerilmektedir.
- Yıllık beyanname ile kazançlarını bildirenler ile ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ve diğer kazançlardan gelir elde edenler, belirtilen gelir türlerinin toplamı GVK’nın 103. maddesindeki tarifinin üçüncü dilimini aşarsa konut istisnasından yararlanamamaktadır. Sınırı aşmayan mükellefler için ise herhangi bir vergi düzenlemesi bulunmamaktadır ve dolayısıyla bu durum vergi adaletini zedelemektedir. Ücret gelirlilerinin ise GVK’nın 103. maddesindeki üçüncü gelir dilimindeki miktara kadar %15, %20, %27 oranında vergiye tabi tutulduğu görülmektedir. Vergi adaletinin sağlanması için, GVK’nın 21. maddesinin yeniden düzenlenmesi gerektiği önerilmektedir.
- Serbest meslek erbabının kazançları toplamı dördüncü gelir dilimi tarifesine ulaşıncaya kadar %17 oranında tevkifata tabi tutulmasının vergilemede adalet ilkesine ters düştüğü görülmektedir. Elde edilen

gelirler, GVK'nın 103. maddesinde belirtilen tarifenin dördüncü gelir dilimine kadar sırasıyla %15, %20, %27 ve %35 oranında vergiye tabi tutulmaktadır. Bu sebeple GVK'nın 18. maddesinin tekrar gözden geçirilmesi gerekmektedir.

- GVK'nın mükerrer 20. maddesinde genç girişimciler için muafiyet ve istisna uygulaması yer almaktadır. Gerçekleştirilen uygulamanın yerinde olduğu ancak genç girişimcilere yönelik sabit bir istisna tutarının olması yerine sektöre ve iş kollarına göre istisna tutarlarının belirlenmesinin daha sağlıklı bir sistem ortaya çıkaracağı söylenilebilir.
- Esnaf muafiyetinde denetimlerin çok dikkatli yapılması gerekmektedir. Çünkü bu muafiyetten yararlananlarla ticari ilişki içerisinde olanların bu durumu vergiden kaçınma aracı olarak görebilmeleri mümkündür. Aynı zamanda mükellefler gelirlerini az göstermek ve vergi yükümlülüklerini düşürmek için esnaf muafiyetinden yararlanabilirler. Bu sebeple gelir vergisinde yer alan esnaf muafiyetinin yeniden gözden geçirilerek çerçeve kanun düzenlemeleriyle güncellenmesi gerekmektedir.
- GVK'nın 15. maddesinde milletlerarası diplomatik ilişkilerin özenle yürütülmesi için diplomatik ilişkilerde görevlendirilen görevlilerin vergilendirilmesi noktasında özel birtakım düzenlemeler yapılmıştır. Ancak 1982 Anayasası'nın 73/1. maddesinde yer alan "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ifadesindeki "herkes" kelimesinin karşılığı olan genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Bu durumda diplomatlarda dahil herkesin gelirin göre vergilendirilmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Bu sınıf ayrımına gelir vergisi sistemi içerisinde yer verilmemesi yerinde bir uygulama olacaktır.
- Ticari kazançlar içerisinde yer alan PTT Acenteleri istisnasında, faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazanç üzerinden %20 oranında tevkifat uygulaması yapılmaktadır. Ancak yüksek kazanç elde eden için de düşük kazanç elde eden için de %20 tevkifat uygulanan bu durumun kaldırılması gerektiği veya artan oranlı bir uygulamaya geçilmesi gerektiği önerilmektedir.

- GVK'nın 20. maddesinde, kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinin kazançlarına yönelik istisna uygulamaları yer almaktadır. Oldukça faydalı olan bu uygulamada dikkat edilmesi gereken husus, bu istisnadan faydalanmak amacıyla başlayan ve sonuçlandırılmayan eğitim kurumlarına yönelik inşaatlar ve bu inşaatlar yapılırken faydalanılan istisna ve muafiyetlerin olmasıdır. Bu durumda denetimlerin artırılması gerektiği söylenilebilmektedir.



KAYNAKLAR

- Akarca, A., & Şafak, M. (2019). Diplomat Muafılığı ve Muafiyetten Yararlanamayanlar İçin Ücret İstisnası. Dünya Gazetesi: <https://www.dunya.com/kose-yazisi/diplomat-muafligi-ve-muafiyetten-yararlanamayanlar-icin-ucret-istisnasi/443135> adresinden alındı
- Akdoğan, A. (2007). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitapevi
- Akdoğan, A. (2011). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, A. (2019). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi* (14.Baskı). Ankara: Gazi Kitapevi
- Akın, E. B. (2019). *Türk Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları Üzerine Bir Değerlendirme*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Konya: Necmettin Erbakan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aksümer, E. (2014). Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış. *Vergi Raporu* (180): 63-70.
- Anderson, B. (2008). Tax Expenditures in OECD Countries. PowerPoint Presentation 5th OECD-Asian Senior Budget Officials Meeting, Bangkok, Thailand: OECD, 10-11 January 2008. Retrieved from <http://www.oecd.org/gov/budgeting/39944419.pdf>
- Armağan, R., & İçmen, M. (2017). Gelişmiş Ülke Örnekleri Bağlamında Gelir Vergisi Uygulamaları ve Vergi Adaleti İlişkisi. *Vergi Raporu*. 9-35.
- Arslan, M., & Biniş, M. (2012). Türk Vergi Sisteminde Basit Usulde Vergilemenin Etkinliği: Basit Usulde Vergileme, Vergi Ziyana Neden Olabilir mi? *Mali Çözüm Dergisi*, s. 53-72.
- Atabey, T. (2022). Gelir Vergisi Rehberi. *Vergi Sorunları Dergisi*. 45 (402): 1-391.
- Aydın, S., Çaşkurlu, E. (2013). *Kamu maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aysan, M. (1999). Serbest Bölgeler-Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti-Örtülü Kazanç. *Vergi Denetmenleri Derneği* (43): 45-48.
- Balkaya Akça, F.N. (2000). *Gelir Vergisindeki Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*. [Yayınlanmamış Doktora Tezi]. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bay, H., ve İnnece, A. (2017). Vergi Adaleti Açısından Türkiye'de Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi. *International Journal of Public Finance*, s. 196-219.

- Bratic, V. (2006). Tax Expenditures: A Theoretical Review Financial Theory and Practice. *Institute of Public Finance*, 30(2), s. 113-127.
- Bulutoğlu, K. (1976). *Türk vergi sistemi*. İstanbul: Fakülte Matbaası.
- Burton, M. ve Stewart, M. (2011). Promoting Budget Transparency Through Tax Expenditure Management, *A Report on Country Experience For Civil Society Advocates*, 5-84.
- Deloitte. (2012). Germany Highlights. Germany Highlights: http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/ adresinden alındı
- Dil, Ş. (2014). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimler*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğrusöz, B. (2021, 11 Mart). 2020 Yılı Konut Kira Gelirlerinde İstisna. <https://www.bumindogrusoaz.com/article/2020-yili-konut-kira-gelirlerinde-istsna>. (Erişim Tarihi: 08.08.2023).
- Edizdoğan, N. ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi* (164): 99-119.
- Eker, M. (2022). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Düzenlenen Muafiyet ve İstisnaların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Emlak Vergisi Kanunu (1319), *T.C. Resmî Gazete*, 13576, 29 Temmuz 1970.
- Ersöz Kuru, M. (2019). *Gelir Vergilerinde Yer Alan Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Vergiden Kaçınma Aracı Olarak Kullanılabilirliğinin Analizi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Finance Ministry of. (2018). Learning more about taxes, Japan.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması (Yayın no.361).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022). Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi. (Yayın no.419).
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2022). Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi. (Yayın no.422)
- Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü. (2016). Vergi Harcamaları Raporu
- Gelir Vergisi Genel Tebliğ, Seri No: 322, *T.C. Resmî Gazete*, 30 Aralık 2022 Cuma
- Gelir Vergisi Genel Tebliği, Seri No:292, *T.C. Resmî Gazete*, 5, Mayıs 2016.

- Gelir Vergisi Kanunu (193). *T.C. Resmî Gazete*, 10700, 31 Aralık 1960.
- Germany, H. (2023). Alman Vergi Sistemi. Handbook Germany: <https://handbookgermany.de/tr> adresinden alındı
- Giray, F. (2002). Vergi Harcamaları: Harcama Vergileri Açısından Analizi. *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. XXI (1): 27-52.
- Gümüş, Ö. (2020). Adam Smith'in gözünden Birleşik Krallık vergi sistemi. A. Tekin (Ed.) ve E. N. Sağdıç (Ed.), *Vergi sistemleri: Seçilmiş ülke örnekleri içinde* (s. 225-275). IJOPEC Publication.
- Güven, M.A. (2016). *Türkiye ve Bazı OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Karşılaştırmalı Analizi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Tokat: Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Income Tax Rates and Personal Allowances. <https://www.gov.uk/income-tax-rates> (Erişim Tarihi:11.07.2023)
- İnce, E. (2016). *Türk Vergi Sisteminde Vergi İadeleri*. [Yayınlanmamış Doktora Tezi]. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi
- Karagöz, A. (2019). Gelir Vergisi Açısından Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karakuş Kılıcı, K. (2019). *Vergi Harcamalarının Gelir Dağılımı Üzerine Etkileri*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Sivas: Sivas Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Karaş, E. ve Hayrullahoğlu, B. (2021). Türkiye'de Vergi Harcamalarının İncelenmesi ve Vergilemede Adalet Açısından Değerlendirilmesi. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (44): 91-105.
- Kayalıdere, G., & Mastar Özcan, P. (2012). Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 341-366.
- Köse, B. (2009). *Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında Yer Alan Muafiyet, İndirim ve İstisnalara Yönelik Vergi Denetim Etkinliğine İlişkin Araştırma*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Küçük A. (2013). *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi*, [Yüksek Lisans Tezi], Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Maktouf, L. and Surrey, S. S. (1990), Tax Expenditures Analysis in Less Developed Countries, Richard M. Bird and Oliver Oldman (Ed.), *Taxation in Developing Countries*, içinde (s. 203-209), John Hopkin University Press.
- McBride, W. (2013). A Brief History of Tax Expenditures. *Tax Foundation Fiscal Fact*, s. 1-8.
- Mcdonald, H. (2010). *Türk Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Etkinlik ve Verimlilik Açısından Değerlendirilmesi*. [Yayınlanmamış Doktora Tezi]. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- OECD. (2010). *Tax Expenditures In OECD Countries*. Fransa: OECD.
- Oktar, A. (2011). *Vergi hukuku* (7. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Oktayer, N. *Türk Vergi Sistemi*. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Ders Notu.
- Öner, E. (2020). *Türk vergi sistemi*. Seçkin Yayıncılık.
- Öz, E. (2002). Türk Gelir Vergisindeki Bazı Vergi Harcamalarının Optimal Vergileme İlkeleri Açısından Analizi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17(1):11-33.
- Özkara, M. (2004). *Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilendirmenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi*. [Yayınlanmamış Doktora Tezi]. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öztürk, İ. (2016). Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi. *Sosyoekonomi Dergisi*, s. 57-83.
- Pedük, T. (2005). *Dünyada ve Türkiye’de Vergi Harcamaları*. [Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi]. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Pehlivan, O. (2014). *Kamu maliyesi*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Sağdıç, E. N., ve Yıldız, F. (2020). Amerikan Vergi Sistemi. A. Tekin (Ed.), ve E. N. Sağdıç (Ed), *Vergi Sistemleri: Seçilmiş Ülke Örnekleri* içinde (s. 19-64). Londra: IJOPEC Publication.

- Sandalcı, İ. (2020). Fransız Vergi Sistemi. A. Tekin (Ed.), ve E. N. Sağdıç (Ed.), *Vergi Sistemleri Seçilmiş Ülke Örnekleri* içinde (s. 339-371). London: IJOPEC Publication.
- Sandalcı, U., & Tuncer, G. (2020). Japonya Vergi Sistemi. A. Tekin (Ed.), ve E. N. Sağdıç (Ed.), *Vergi Sistemleri Seçilmiş Ülke Örnekleri* içinde (s. 339-371). London: IJOPEC Publication.
- Saraç, Ö. (2010). Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri. *Maliye Dergisi* (159): 262-277.
- Schick, A. (2007). Off-Budget Expenditure An Economic and Political Framework. *OECD Journal on Budgeting*. 7(3): 1-32.
- Swift, Z.L. (2006). Managing The Effect of Tax Expenditures on National Budgets. *World Bank Policy Research Working Paper*.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). *Türk vergi sistemi* (19.Baskı). Ekin Yayınevi
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2023). *Türk vergi sistemi*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. (2018). Vergi Harcamaları Raporu.
- Tasarrufların Teşviki ve Kamu Yatırımlarının Hızlandırılması Hakkında Kanun (2983). *T.C. Resmî Gazete*, 18344, 29 Şubat 1984.
- Tekin, A., ve Sökmen Gürçam, Ö. (2015). Vergi Harcamaları ve Bazı OECD Ülke Uygulamaları. *AKÜ İİBF Dergisi*, s. 138-158.
- Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (4691). *T.C. Resmî Gazete*, 24454, 26 Haziran 2001.
- Tepe, B. (2015). *Vergi Harcamaları ve Türk Gelir Vergisindeki Vergi Harcamalarının Bütçe Gerçekleşmeleri Açısından Değerlendirilmesi*. [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Tolga, S. (2020). Genç Girişimcilere Sağlanan Kazanç İstisnası ve Prim Teşvikinde Özellik Arz Eden Durumlar. *Vergi Raporu Dergisi*, s. 11-21.
- Türkay, İ. (2018, 14 Ocak). Vergi harcamaları ve 2016 vergi harcamaları raporu. <https://vergialgi.com/vergi-harcamalari-ve-2016-vergi-harcamalari-raporu>. (Erişim tarihi: 09.01.2023)
- Ubay, B. (2013). İngiltere Gelir Vergisi Sistemi. *Vergi Raporu*. (167):107-119.

- Uemura, T. (2009). “An Estimation of Tax Expenditure In Japanese Income Tax From The Viewpoint Of The Fiscal Transparency. *Government Auditing Review*, 16, 3-17.
- Uğurlu, H. (2013). *Vergi Harcaması Uygulamaları ve Etkilerinin Analizi*. [Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uyanık, A. (1997). *Finansal ürünlerin vergilendirme ve yasal düzenlemeler açısından değerlendirilmesi*. Yayın no:79, Ankara: SPK Yayınları.
- Uyanık, O.A. (2013). *İşletmelerde Vergi Kaçırma Yolları ve Bunlara Karşı Güvenlik Müesseseleri* [Yüksek Lisans Tezi], Kayseri: Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Vergi Usul Kanunu (193). *T.C. Resmî Gazete*, 13576, 29 Temmuz 1970.
- Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (524). *T.C. Resmî Gazete*, 31375, 25.01.2021.
- Yılmaz, B.E. ve Batı, M. (2023). *Türk vergi sistemi* (3. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yılmaz, Y. (2019). Alman Vergi Sistemi ve Vergi Denetimine Genel Bir Bakış. *Vergi Raporu*. 11-27.
- Yurtsever, H. (2007). *Vergi Hukukunda Terkin*. [Yayınlanmamış Doktora Tezi]. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ÖZGEÇMİŞ

