

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

GELİR VERGİSİ SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE
YATAY EŞİTLİK KAVRAMI

Yüksek Lisans Tezi

Abdullah ÇAVDAR

Ankara - 2014

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

GELİR VERGİSİ SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE
YATAY EŞİTLİK KAVRAMI

Yüksek Lisans Tezi
Abdullah ÇAVDAR

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara - 2014

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI

**GELİR VERGİSİ SİSTEMİ ÇERÇEVESİNDE
YATAY EŞİTLİK KAVRAMI**

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı:

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

.....
.....
.....
.....
.....
.....

.....
.....
.....
.....
.....
.....

Tez Sınavı Tarihi

T. C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçları andığımı ve kaynağını gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (...../...../20...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Adı ve Soyadı

Abdullah ÇAVDAR

İmzası

İÇİNDEKİLER TABLOSU

İÇİNDEKİLER TABLOSU.....	i
KISALTMALAR LİSTESİ.....	iv
TABLolar LİSTESİ	vi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

EŞİTLİK KAVRAMI, EŞİTLİK İLKESİ, VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ VE EŞİTLİK İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

1.KISIM: EŞİTLİK KAVRAMI VE VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK KAVRAMI, KAVRAMLARIN YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ	4
A.EŞİTLİK KAVRAMI	4
B.EŞİTLİK KAVRAMININ YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ	6
a.Eşitlik Kavramının Aynılık Kavramından Ayırt Edilmesi	7
b.Eşitlik Kavramının Benzerlik Kavramından Ayırt Edilmesi	7
c.Eşitlik Kavramının Özdeşlik Kavramından Ayırt Edilmesi.....	8
C.VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ VE İLKENİN YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ	11
a.Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin Vergilendirmede Ayrımcılık Yasağı İlkesinden Ayırt Edilmesi	14
b.Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin Vergilendirmede Adalet İlkesinden Ayırt Edilmesi	15
c.Vergilendirmede Eşitliğin Vergilendirmede Malî Güç İlkesinden Ayırt Edilmesi.....	17
D.EŞİTSİZLİĞİN MEŞRULUĞU: ‘HAKLI NEDEN’	18
a.İhtiyaç Ölçütü	20
b.Liyakat veya Değer Ölçütü	20
c.Telafi Etme veya Giderme Ölçütü	22
2.KISIM: EŞİTLİK KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ	23
A.EVRENSEL BİLDİRGELER VE ANAYASALARDA EŞİTLİK.....	34
a.Magna Carta.....	35
b.Virginia Anayasası.....	36
c.1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi.....	38

B.TÜRK HUKUK TARİHİNDE EŞİTLİK.....	40
a.Osmanlı İmparatorluğu Dönemi	41
b.Türkiye Cumhuriyeti Dönemi	49
i.1924 Anayasası	51
ii.1961 Anayasası	57
iii.1982 Anayasası	60

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEDE YATAY EŞİTLİK VE BU EŞİTLİĞİ SAĞLAMADA KULLANILAN ARAÇLAR

1.KISIM: VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK, VERGİLENDİRMEDE YATAY EŞİTLİK İLKESİ VE VERGİ KOLAYLIKLARI	67
A.VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ.....	67
B.VERGİLENDİRMEDE YATAY EŞİTLİK İLKESİ	74
C.VERGİ KOLAYLIKLARI.....	80
2.KISIM: GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA VERGİLENDİRMEDE YATAY EŞİTLİĞİ SAĞLAMA ARAÇLARI... 84	
A.MUAFİYET VE İSTİSNALAR.....	85
a.Muafiyetler	86
i.Esnaf Muafılığı	86
ii.Serbest Meslek Erbabında Muafiyet	90
b.İstisnalar	92
i.Dar Mükellef İhracatçı İstisnası.....	92
ii.Telif Kazançları İstisnası.....	93
iii.Ücret Gelirleri İstisnası	95
iv.Sergi ve Panayır İstisnası.....	97
v.Sporculara Yönelik İstisnalar	98
vi.Diğer İstisnalar	100
B.İNDİRİMLER	102
a.Yatırım İndirimi.....	102
b.Asgari Geçim İndirimi	105
c.Sakatlık İndirimi	111

C.SAFİ KAZANCIN TESPİTİ	116
a.Gerçek Usul	116
b.Götürü Usul	118
D.TARİFE - ORAN YAPISI	120
SONUÇ VE ÖNERİLER	127
ÖZET	129
SUMMARY	130
EKLER	131
KAYNAKÇA	135
A.YARARLANILAN KİTAPLAR	135
B.YARARLANILAN MAKALELER	141
C.YARARLANILAN İNTERNET KAYNAKLARI	149
D.YARARLANILAN ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI	150

KISALTMALAR LİSTESİ

age.	:	Adı geçen eser
AGİ	:	Asgari Geçim İndirimi
agm.	:	Adı geçen makale
AÜHF	:	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi
AÜHFD	:	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
AÜSBF	:	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi
AÜSBFD	:	Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi
AYM	:	Anayasa Mahkemesi
AYMK	:	Anayasa Mahkemesi Kararı
B	:	Baskı
BKK	:	Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	:	Bakınız
C	:	Cilt
Çev	:	Çeviren
CÜ İİBF	:	Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
DEÜ İİBF	:	Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
DEÜ SBE	:	Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
dn.	:	Dipnot
EÜ İİBF	:	Erciyes Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
GSYH	:	Gayri Safi Yurtiçi Hâsıla
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
İÜ	:	İstanbul Üniversitesi
İÜHF	:	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi
İÜHFM	:	İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası

İÜİF MAMK:		İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
m	:	Madde
No	:	Numara
OECD	:	Organisation for Economic Co - operation and Development
S	:	Sayı
s	:	Sayfa
SDÜ İİBF	:	Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi
TTK	:	Türk Tarih Kurumu
vb.	:	Ve benzeri
vd.	:	Ve devamı
Vol	:	Volume

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1	:	Türkiye Genelinde Varlık Vergisi Tahakkuk, Tahsilat ve Terkinler
Tablo 2	:	İstanbul’da Yer Alan Varlık Vergisi Mükellefleri ve Tahakkuk Eden Vergi Miktarı
Tablo3	:	Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcaması Tahminleri
Tablo 4	:	Esnaf Muafiyetine Tabi Olmanın Şartları
Tablo 5	:	Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi
Tablo 6	:	1950 - 2013 Arasında Seçilmiş Bazı Yıllarda Ücret Gelirlerine Uygulanan İndirim Miktarları
Tablo 7	:	Asgari Geçim İndirimi 2013 Hesaplamasına İlişkin Tablo
Tablo 8	:	GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü
Tablo 9	:	Ücret Geliri Elde Edenlerde Sakatlık İndirimi Miktar ve Oranları
Tablo 10	:	2013 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi
Tablo 11	:	Gelir Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Değişimi

GİRİŞ

Kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla vergi toplamakta olan devlet, egemenlik yetkisine dayanarak gerçekleştirdiği vergilendirmeye dair tüm işlemleri anayasa ile belirlenmiş ilkeler çerçevesinde yerine getirmek durumundadır. 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda bu ilkeler genel olarak 73. maddede yer almaktadır. Verginin genelliği ilkesi (m.73/1), verginin mükellefin malî gücü ile orantılı olarak toplanması ilkesi (m.73/1), vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması ilkesi (m.73/2) ile verginin kanunîliği ilkesi (m.73/3) gibi vergilendirme ilkeleri anayasa koyucu tarafından 1982 Anayasası'na işlenmiş vergilendirme ilkeleridir.

Yukarıda yer verilen vergilendirme ilkeleri bir hukuk devletinde adaletli bir vergi sisteminin kurulması için birbirini tamamlar mahiyettedirler. Bir başka deyişle bu ilkeler vergilendirme işlemleri dolayısıyla ortaya çıkan vergi yükünün mükellefler arasında dağıtılması esnasında vergilendirmede adaleti gerçekleştirecek temel anayasal ilkelerdir. Genellik ilkesi ve malî güce göre vergilendirme ilkesinin sağlanması durumunda vergilendirmede eşitlik ilkesi sağlanabilecektir.

Çalışmamızın konusu olarak bu ilkeler zincirinde yer alan vergilendirmede eşitlik ilkesinin seçilmesindeki sebeplerin başında eşitlik ilkesinin her dönemde hukukun temel gayesi olan adalet ilkesi ile birlikte ele alınmış olması gelmektedir.

Genel olarak eşitlik ilkesi 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde yer almaktadır. Kanun önünde eşitlik şeklinde ifade edilen eşitlik ilkesi gereğince; vatandaşlar arasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayrımcı işlemler yapılmaması gerekir. Aksi takdirde vatandaşlar arasında eşitsiz işlem söz konusu olacaktır. Diğer taraftan, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımında etkin rol oynayan malî güce göre vergilendirme ilkesi ve

vergilelendirmede eşitlik ilkesi gereğince, mükellefler arasında, onların sübjektif özellikleri doğrultusunda bir ayrıma gidilmesi kabul edilmekte ve gerekmektedir.¹ Ancak bu halde dahi anayasal anlamda genel eşitlik ilkesine aykırılık oluşmaması için 1982 Anayasası'nın 10. maddesinde sayılan ölçütlere dayanan bir ayırım yapılmamalıdır. Yapılacak ayrımcı - eşitsiz işlemin toplum tarafından kabul edilmesi, ancak, bir takım başka gerekçelerin varlığı halinde söz konusu olmaktadır. Bu gerekçeler doğrultusunda kullanılan araçlar, hemen her hukuk sisteminde olduğu gibi elbette ki Türk Vergi Hukukunda da mevcuttur. Söz konusu araçların incelenmesi ve eşitlik ilkesi ile uyum sağlar nitelikte olup olmadıklarını incelemek çalışmamızın bir diğer sebebini meydana getirmektedir.

Hukuk devletlerinde eşitlik kavramının tanımlanması, aşağıda ayrıntılı bir şekilde ele alınacağı üzere, uzun mücadeleler sonucunda kazanılan ve var olan temel insan hak ve özgürlüklerinin toplumun her kesiminde kabul görmesini sağlayan anayasalarla çözümlenmeye çalışılmıştır. Bilhassa özgürlük, adalet ve eşitliğe ilişkin temel hakları zarar gören toplumların mücadeleleri sonucunda kazanılan anayasal koruma sayesinde, akçalı bir konuya ilişkin olan vergileendirme işlemleri de anayasal ilkelere bağlanmıştır. Bu ilkeler arasında yer alan vergilelendirmede eşitlik ilkesi öğretide yatay eşitlik ve dikey eşitlik olmak üzere iki kısımda incelenmektedir.

Çalışmanın konusun teşkil eden vergilelendirmede yatay eşitlik ilkesi; ekonomik anlamda eşit durumda olan kişilerin eşit vergi yüküne tâbi olmalarını öngörmektedir. Bu eşitliğin sağlanması için vergi sistemine dâhil edilmiş pek çok araç mevcuttur. Vergi kolaylıkları da denilen bu araçların başında muafiyet, istisna, indirimler ve oran - tarife yapıları yer almaktadır. Bunlar vasıtasıyla eşit durumda olan mükelleflerin eşit vergi yükü ile muhatap kılınmaları sağlanmaktadır.

¹AYMK, E.2011/138, K.2012/94, K.G: 15.6.2012, R.G. Tarih-Sayı: 13.10.2012-28440.

Çalışmamızın amacı, Türk Vergi Hukukunda yer alan vergi kolaylıkları ile yatay eşitliği sağlamada kullanılan araçların mükellefler arasında vergi yükü bakımından eşitsizlikleri giderip gidermediğinin ya da diğer bir ifade ile eşitsizliklere sebep olup olmadığının incelenmesidir.

Bu sebepler ve amaç çerçevesinde hazırlanan çalışma iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde eşitlik kavramının ve vergilendirmede eşitlik kavramının tanımlanmasına ile her iki kavramında yakın kavramlardan ayırt edilmesine çalışılmıştır. Eşitlik ve vergilendirmede eşitlik kavramlarının netleştirilmesinden sonra bu iki kavramın tarihsel açıdan, farklı dönem ve uygarlıklarda, insan hakları bildirgelerinde ve anayasal metinlerde nasıl yorumlandığı incelenmiştir. İkinci bölümde ise eşitlik ilkesinin bir parçası olan yatay eşitlik ilkesinin teorik çerçevesi incelendikten sonra Türk Vergi Hukuku açısından yatay eşitlik ilkesinin incelemesi yapılmıştır. Bu inceleme 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nu kapsamaktadır. Kanun'da yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümleri ile tarife - oran yapıları, geçirdikleri değişim süreci de ele alınmak suretiyle, başta yatay eşitlik ilkesi açısından, genel olarak ise eşitlik ilkesi açısından incelenmiştir. Mevzuatın oldukça geniş olması sebebiyle belli konular incelenirken bunların ele alınan yönleri diğer yönlerini de açıklar mahiyette olmasına çalışılmış ve bu şekilde konu sınırlandırmasına gidilmiştir. Örneğin; muafiyetler incelenirken Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyetlerin tamamı incelenmemiştir. Ele alınan muafiyet uygulamaları ile yatay eşitlik ilkesi açısından kapsamlı incelemeler yapılmıştır.

Sonuç kısmında ise genel bir değerlendirme yapılmış ve yatay eşitliğin sağlanması bakımından Gelir Vergisi Kanunu üzerinde yapılan inceleme neticesinde elde edilen veriler ve öneriler ifade edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

EŞİTLİK KAVRAMI, EŞİTLİK İLKESİ, VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ VE EŞİTLİK İLKESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

1. KISIM: EŞİTLİK KAVRAMI VE VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK KAVRAMI, KAVRAMLARIN YAKIN KAVRAMLARDAN AYIRT EDİLMESİ

A. Eşitlik Kavramı

Genel anlamda ekonomik veya askerî gücü elinde bulunduranlar tarih boyunca özgürlük, adalet ve eşitliğe dair temel insan hakları söz konusu olduğunda kendi lehlerine yorumlar yapmış veya uygulamalarda bulunmuştur. Adalet, özgürlük ve eşitlik kavramlarına -özellikle eşitlik kavramına-² tarihin farklı kesitlerinde muhtelif anlamlar yüklenmiştir. Özellikle eşitlik kavramının farklı tanımlarla ifade edilmesinde, onun ilk ele alındığında üzerinde bir çırpıda uzlaşılacak matematiksel bir kavramı³ çağrıştırıyor olmasına rağmen aslında soyut ve çok yönlü bir kavram olması da etkili olmuştur.⁴

Eşitlik kelimesi, genel kullanım itibarıyla, bir isim olarak; “*eşit* olma durumu”⁵, “iki veya daha çok şeyin *eşit* olması durumu, denklik, müsavilik...” anlamlarına gelmekle beraber toplum biliminde; “bedensel, ruhsal başlıkları ne olursa olsun, insanlar arasında toplumsal ve siyasal haklar yönünden *ayrım*

²Şenel, Alâeddin, “Eşitlik Kavramı ve Tarihsel Gelişimi”, Yavuz Abadan’a Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1969, s. 241.

³Aral, Vecdi, *Toplum ve Adaletli Yaşam*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s. 186.

⁴Öden, Merih, *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi*, Yetkin Yayınlar, Ankara, 2003, s. 17.

⁵Çağbayır, Yaşar, *Orhun Yazıtlarından Günümüze Türkiye Türkçesinin Söz Varlığı - Ötüken Türkçe Sözlük*, Ötüken Neşriyat, Yayın No: 683, C: 2, İstanbul, 2007, s. 1500.

bulunmaması durumu”⁶, hukuk dilinde ise; “insanların hak ve hürriyetler yönünden *farklı kabul edilmemesi hali...*”⁷ olarak tanımlanmaktadır.

Kelimenin kökü, eşit sıfatı olup “*belli bir ölçü ve değerlendirmeye göre aralarında fark bulunmayan, belli bir nitelik veya nicelik bakımından birbirinden fazla veya eksik olmayan (şey), yasa karşısında aynı haklara sahip olan, aynı haklardan yararlanan (kimse)*”⁸ manasına gelmektedir.

Bu açıklamalardan yola çıkarak *hukuki anlamda* eşitlik kavramını; birden fazla şey veya kimse arasında belli nitelik veya nicelikler bakımından birbirlerine göre eksik ya da fazlalıkların bulunmaması, hak ve hürriyetlere sahip olma ve onları kullanabilme bakımından gördükleri muamelenin ifadesi, şeklinde tanımlayabiliriz. Aşağıda eşitlik kavramının analizinde değinileceği üzere bu durumda karşımıza, uygulamada olan kanunların sağladığı eşitlik ve olması gereken hukuk noktasında eşitlik şeklinde iki farklı durum çıkmaktadır.⁹

Eşit hak ve hürriyetlere sahip olmak ve onları kullanabilmek anlamında eşitlik, günümüzde -hukuk devletleri için- kanun önünde eşitlik olarak adlandırılmaktadır.¹⁰ Yani bir hukuk devletinde hukuki eşitlik ilkesinden anlaşılması gereken, kişilerin kanun önünde eşit olması gereğidir. 1982 tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında da eşitlik ilkesi bu şekilde ifade edilmiştir.

⁶ **Akalın, Şükrü Halûk**, *Türkçe Sözlük*, Türk Dil Kurumu Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2010, s. 825.

⁷ **Doğan, D. Mehmet**, *Büyük Türkçe Sözlük*, Pınar Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2008, s. 492.

⁸ **Ayverdi, İlhan**, *Asırlar Boyu Tarihi Seyir İçinde - Misalli Büyük Türkçe Sözlük*, Kubbealtı Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, C:1, 2011, s. 901.

⁹ **Sadurski, Wojciech**, *Equality and Legitimacy*, Oxford Üniversitesi Yayınları, Oxford, New York, 2008, s. 94, 95.

¹⁰ **Kumrulu, G. Ahmet**, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C: 36, S: 1, 1979, s. 155 - 156.

B. Eşitlik Kavramının Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi

Matematik, toplum bilimi ve hukuk gibi pek çok disiplinde kullanılan eşitlik kavramı, hemen her alanda yakın anlamlara sahip olmakla beraber, bunlar arasında küçük fakat önemli farklılıklar mevcuttur. Mesela eşitlik kavramı fen bilimlerinde; şeylerin ‘olduğu durumu’ ifade etmek için kullanılırken, sosyal bilimlerde; şeylerin ‘olması gerektiği durumu’ ifade etmek üzere kullanılmaktadır.¹¹ Burada temel fark; eşitliğin, ilk kullanım için betimleyici bir ifadeyi içermesiyken ikinci kullanım için zaman içerisinde kazanılmış, çerçevesi çizilmiş ve bir yönüyle de gerçek yaşamdan kısmen ayrılan bir durumun ifadesini içeriyor olmasıdır. Anlaşılacağı üzere eşitlikten bahsedebilmek için her şeyden önce bir karşılaştırma gerekmektedir.¹² Bunun için de ortada birbiri ile karşılaştırılacak iki veya daha fazla şeyin varlığı zorunludur. Bir şeyin eşit veya eşitsiz olduğunu söylemek onun başka bir şeye eşit veya eşitsiz olduğunu ifade etmekte¹³, bundan dolayı da eşitlik veya eşitsizliğin bahsedildiği her ortam mutlaka, en azından, ikinci bir şeyin varlığını gerektirmektedir.

Karşılaştırma, bir şeyin başka bir şeye göre eşitliği - eşitsizliği ölçütü üzerine yapılabileceği gibi, aynılığı - farklılığı, benzerliği - benzemezliği gibi pek çok farklı ölçüte göre de yapılabilir. Karşılaştırma sonucunun eşitlik açısından bilgi vermesi gerekli olan hallerde dikkat edilmesi gereken temel nokta, karşılaştırmanın yalnızca ortak veya belli kıstaslar (ölçme standartları) çerçevesinde yapılmış olmasının gerekliliğidir.¹⁴ Aksi takdirde, mukayese sonucunda bir eşitlik yargısı elde edilemeyecek ve sonucun adlandırılmasında daha farklı kavramların kullanılması

¹¹**Aral, TAY**, s. 12 ve 14 - 15; **Westen, Peter**, “The Meaning of Equality in Law, Science, Math, and Morals: A Reply, Michigan Law Review”, Vol: 81, 1983, No: 1, s. 607.

¹²**Westen**, Equality in Law, s. 607.

¹³**Westen**, Equality in Law, s. 607; **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 17.

¹⁴**Westen, Peter**, “ToLure the Tarantula from Its Hole: A Response”, Columbia Law Review, Vol: 83, 1983, No: 5, s. 1188; **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 18.

gerekecektir. Yapılan karşılaştırma sonucunda karşılaştırma yapanlar sonucu ifade etmek adına çeşitli kavramlara başvurmakta ve bazen bu kavramları, yanlış olarak, eşitlik kavramının yerine kullanmaktadırlar.

a. Eşitlik Kavramının Aynılık Kavramından Ayırt Edilmesi

Eşitlik kavramı ile diğer kavramlara göre daha fazla ilintilendirilen yakın kavramlardan birisi; aynılık kavramıdır.¹⁵ Aynılık; mukayese edilen şeylerin her yönüyle eşit olduğunu, şeyler arasında hiçbir ayrımın olmadığını ifade etmesi bakımından eşitlikten ayrılmaktadır. Aynılık kavramının bu tanımından hareketle eşitliğin, şeylerin her yönüyle aynılığı anlamına gelmediği söylenebilir.¹⁶ Örneğin; iki ayrı tezgâhta bulunan bir kilogramlık elma fileleri birbirine belli ortak noktaları itibariyle eşittir fakat her açıdan aynı olan elma fileleri değildir. Bu açıdan aynılığın, eşitliği kapsayan bir kavram olduğu söylenebilir.¹⁷

b. Eşitlik Kavramının Benzerlik Kavramından Ayırt Edilmesi

Eşitlik kavramı yerine kullanılan diğer bir kavram ise benzerlik kavramıdır. Benzerlik kavramı; bir karşılaştırmada bazı bakımlardan karşılaştırılanı andıran, şeylerin kıyaslanmalarını veya birbirinin yerini almalarını mümkün kılan durumları ifade etmek için kullanılmaktadır. Örneğin; bir kilogramlık ve iki kilogramlık iki ayrı elma filesi belli açılardan benzerdir, fakat her açıdan benzer olmadıkları için tam anlamıyla eşit değildir. Diğer bir deyişle, bu iki elma filesi eşit olarak nitelendirilmek

¹⁵**Frederick, Schauer**, “Equality and Identity”, New York Law School Law Review, Vol: 33, 1988, No: 3, s. 377.

¹⁶**Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 19; **İnceoğlu, Sibel**, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, Anayasa Yargısı Dergisi, C: 18, 2001, s. 43.

¹⁷**Westen**, 1983 - 5, s. 1190’den uyarlanmıştır.

için birbiri ile yeterince -tamamıyla- aynı değildir.¹⁸ Bir yaklaşıma göre eşit; aynı ile benzer arasındaki, eşitsiz ise farklı ile benzemez arasındaki bir noktaya işaret etmektedir.¹⁹

c. Eşitlik Kavramının Özdeşlik Kavramından Ayırt Edilmesi

Eşitlik kavramı ile karıştırılması muhtemel bir diğer kavram ise özdeşlik kavramıdır. Özdeşlik kavramı aslında eşitlik kavramı kadar benzerlik²⁰ kavramını da çağrışında bulunmaktadır.²¹ Özdeşlik ile şeylerin her açıdan aynı olması durumu, bir başka ifade ile aralarında bir fark olmaması hali ifade edilmektedir. Bu durumda özdeş olan şeyler için birlik ve aynılıktan söz edilebilmekte ve bu kavram tek bir şeyi dile getirmesi itibariyle iki ayrı şeyin varlığını ileri süren eşitlikten ayırt edilmektedir.²²

Yukarıda geçen kavramların daha iyi anlaşılması için vergilendirme boyutu ile bir örnek verecek olursak; bir ülkedeki tüm üreticiler gibi elma üreticileri de devlete gelir vergisi ödeyeceklerdir. Şöyle ki; beyaz elma üreticileri yıllık brüt gelirleri üzerinden yüzde on oranında, kırmızı elma üreticileri ise yıllık brüt gelirleri üzerinden yüzde yirmi oranında vergilendirilecektir. Verilen bu örnek üzerinde eşitlik ve özdeşlik kavramları açısından inceleme yapacak olursak; hem beyaz hem de kırmızı elma üreticilerinin, diğer şartların sabit olduğu varsayımı altında, vergilendirilmeleri ve yaptıkları üretim miktarı ne olursa olsun vergi mükellefi olmaları açısından her iki

¹⁸Westen, Equality in Law, s. 609.

¹⁹Westen, Equality in Law, s. 610.

²⁰ Burada bahsedilen benzerlik; şeylerin sadece bir veya iki açıdan benzemesi değil, bilakis benzemezlik noktalarının sadece bir veya iki gibi düşük miktarda olduğu, daha ziyade aynılığa yakın olan benzerlik durumudur.

²¹Buzarovska, Eleni, "Equality versus Similarity Constructions in English", Journal of Language Linguistics, Vol: 4, No: 1, 2005, s. 81.

²²Öden, Eşitlik İlkesi, s. 18.

tür elma üreticisinin de eşit ve özdeş konumda oldukları söylenebilir. Fakat ürün türüne göre farklı vergi oranlarına tâbi olmaları açısından ise ortada bir eşitsizlik durumu olduğu söylenebilir.²³

Bu kavramların açıklanmasındaki amaç; çoğu zaman bunların birbiri yerine kullanılmasında sakınca görülmemekle beraber içerdikleri mana itibariyle aslında aralarında önemli farklar bulunduğunu belirtmektir.

Soyut veya somut olmak üzere fen ve sosyal bilimler açısından eşitliğin birçok çeşidi veya algılanış biçiminin olduğu söylenmektedir.²⁴ Fen bilimlerinde; şeylerin olduğu durumu ifade etmek için kullanılan ve sayısal bir takım nitelikler (derece, mesafe, yüzölçümü, ağırlık gibi) vasıtasıyla bilimsel veri oluşturmaya yardımcı olan eşitlik kavramı, bu haliyle, fiziki olarak ölçülebilen-değerlendirilebilen şeyleri mukayese etmesi bakımından betimleyici bir görünüm arz etmektedir. Betimleyici eşitlik yargılarının kesinlik kazanmasında; bahsi geçen ve aynı zamanda bilimsel olarak herkes tarafından kabul görmüş nitel verilerin kullanılması son derece önemlidir. Madalyonun diğer tarafında ise şeylerin olması gerektiği durumu ifade etmek üzere kullanılan²⁵ ve kişiden kişiye değişiklik gösteren, sübjektif niteliği haiz değer yargıları vardır. Şüphesiz karşılaştırma yapanlar, zaman zaman bazı şeyleri rakamsal olarak ifade edilemeyen, öznel nitelikleri açısından karşılaştırmak istemekte ve bu durum eşitlik açısından mukayese unsurlarının kişiler için değerini ortaya koymaktadır.²⁶

²³**Westen**, 1983 - 5, s. 1190'dan uyarlanmıştır.

²⁴**Evans, Gareth**, "Bening Discrimination and The Right to Equality", Federal Law Review, Vol: 6, 1974, s. 36 - 45; **Kornhausers, E. Marjorie**, "Equality, Liberty, and A Fair Income Tax", Fordham Urban Law Journal, Vol: 23, 1995 - 1996, s. 632; **Şenel**, agm., s. 242 - 256.

²⁵**Westen**, Equality in Law, s. 614.

²⁶**Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 21 - 22.

Hukuk, aslında düzen demektir. Düzen ise ancak belli ortak değerler çerçevesinde oluşturulan kurallar sonucunda meydana gelir.²⁷ Eşitlik ilkesi de üzerinde toplumsal ve-veya evrensel bağlamda uzlaşılan ortak kurallar aracılığıyla şekillenmelidir. Bu ise ahlâk, hukuk gibi sosyal bilimler açısından gerçekleşmesi son derece zor bir yargıdır.²⁸ Bütün insanların eşit olduğunu kabul eden değer yargısı da bize bunu göstermektedir. Bu yargı insanların sadece yaratılmaları açısından eşitliklerini ifade etmekte ve bu yönüyle betimleyici eşitlik anlayışına kısmen uygun düşmektedir. Fakat yaratılıştan gelen birçok şahsî özellik itibarıyla insanlar için bu yargı, eşitlik ilkesini temsil etmekten uzak kalmaktadır.²⁹

Burada üzerinde durulması ve tekrar belirtilmesi gereken nokta, genel manada eşitlik ilkesi ile hukukî eşitlik ilkesinin aynı şey olmadığıdır.³⁰ Hukukî manada eşitlik ilkesinden kastedilen şey insan hak ve hürriyetlerinin belirlenmesi ve bu hak ve hürriyetleri kullanma hususunda insanların eşitlikleridir.³¹ Hak ve hürriyetlerin kullanılması esnasında kimlere nasıl muamelede bulunulacağını tarif eden, kimlerin hangi açılardan ne derece eşit kabul edileceği hususunda bir pusula niteliğinde olan³² ve aynı zamanda soyut manadaki eşitlik kavramının ete-kemiğe bürünmüş şekli diyebileceğimiz hukukî düzenlemeler de bu aşamada karşımıza çıkmaktadır.

²⁷ **Aral, TAY**, s. 12 - 13.

²⁸ **Westen**, Equality in Law, s. 614 - 615.

²⁹ **Evans**, Equality, s .36.

³⁰ **İnceoğlu**, agm., s .43.

³¹ **Weiwei, Li**, “Equality and Non-Discrimination Under International Human Rights Law”, The Norwegian Centre for Human Rights, 2004, s .5.

³² **Ateş, Leyla**. *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006, s .2.

Genel çerçeveyi çizen yasama işlemi ve buna ilaveten, idarenin hukukî sonuç doğurmaya yönelik olarak irade açıklamalarından müteşekkil idarî işlemler³³ sonucunda insanlar bazı yükümlülüklerle karşı karşıya kalmaktadır.

Eşitlik karşılaştırmaları daha evvel bahsedildiği üzere belli kıstaslar, belli ölçme standartları çerçevesinde yapılmalıdır. Hukukî eşitlik açısından gerçekleştirilen bir karşılaştırma sürecinde kullanılan ölçüt muhakkak bir hukuk kuralı olmak durumundadır.³⁴ Bu süreçte, farklı kişilere aynı faydaları (tek oy) veya yükümlülükleri (vergi ödevi, askerlik hizmeti gibi) getiren işlemler uygulanıyorsa veya bu işlemler belirli faydaları ve yükümlülükleri aynı miktarda (ücret gibi) öngörüyor ise, bu kişilere bahsedilen fayda ve yükümlülükler açısından eşit işlem yapılıyor demektir. Diğer taraftan, bazı kişilere oy hakkı tanıyan fakat bazılarını bundan muaf tutan, bazı kişilere vergi ödevi yükleyip bazı kişileri bundan mahrum bırakan işlemler söz konusu ise bu kişilere bahsedilen fayda ve yükümlülükler açısından eşitsiz işlem yapılıyor demektir.³⁵

C. Vergilendirmede Eşitlik İlkesi ve İlkenin Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi

Vergilendirme işlemleri “akçalı”³⁶ bir konuya ilişkin işlemler olarak tabir edilmekte ve bu işlemler sırasında devlet idaresi ile mükellefler karşı karşıya

³³ “Yasama işlemi; bir hukuk kuralı koyar; idarî işlem ise bir hukukî durum yaratır.” Bu konuda ayrıntılı bilgi için bakınız; **Gözler, Kemal**, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 10. Baskı, Bursa, 2010, s. 16.

³⁴ **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 24.

³⁵ **Oppenheim, E. Felix**, “Egalitarianism As a Descriptive Concept”, *American Philosophical Quarterly*, Vol: 7, 1970, No: 2, s. 143 - 144; **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 24.

³⁶ **Öncel, Muallâ - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami**, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, 22. Baskı, Ankara, 2013, s. 2.

gelmektedir. Hukukî eşitlik ilkesi; kanun önünde eşitlik ilkesi doğrultusunda vergilendirme işlemlerini de kapsamaktadır.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi; olması gereken hukuk açısından her hukuk dalında ortaya çıkan hukukî eşitlik ilkesinin vergi hukuku alanındaki tezahürü olarak ifade edilebilir. Diğer bir deyişle vergilendirmede eşitlik ilkesi vergilendirme yetkisi kullanılırken mükellefler arasında eşitliğin gözetilmesini ifade eder.³⁷ Örneğin; sadece belli miktarda ücret geliri elde eden kimselerin vergilendirileceğini öngören bir kanunun çıkartılması, elde edilen gelir açısından benzer durumda olan kimselere farklı işlem yapılması sonucunu doğuracak ve bu durumda vergilendirmede eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır.³⁸

İnsanların eşitliğinden bahseden ‘bütün insanlar eşittir’ ilkesi ile birbirini tamamlayan, fakat ‘bütün insanlar eşittir’ felsefesi kadar dogmatik olmayan, eşitliğe dair bir diğer ilke ise kanun önünde eşitlik ilkesidir. Kanunlar, insanlar arasında ayırım gözetmeksizin herkese aynı şekilde uygulanmak durumundadır.³⁹ Aksi takdirde toplumun büyük değer atfetmiş olduğu eşitlik ilkesi ve dolayısıyla hukuk devleti ilkesi zedelenmiş olur.

Bunun yanında genel olarak hukukta ve münhasıran vergi hukukunda da eşitlik ilkesi genellikle yukarıdaki görüşün devamı olarak insanlara eşitlikleri oranında eşit, eşitsizlikleri oranında farklı davranılmasını kabul eden yatay ve dikey eşitlik ilkelerini içerisinde barındırmaktadır. Bu ilkeler, vergi mükelleflerini sadece kanunsuz işlemlere veya ayrımcılığa karşı korumakla kalmaz aynı zamanda eşitlik

³⁷ **Ateş**, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 1.

³⁸ **Kumrulu**, agm., s. 156.

³⁹ **Carrington, Walter**, “Equality Before the Law”, Virginia Law Register, Vol: 8, No: 7, 1922, s. 481.

ilkesinin de temel prensiplerini yansıtır.⁴⁰ Kanun önünde herkese eşit davranmak herkesi eşit işleme tabi tutmak -onların sübjektif özelliklerini göz ardı etmek- aslında onlara eşitsiz davranmak demektir.⁴¹

Bütün insanlar yaratılış itibarıyla eşit olsalar ve kanun önünde eşit olarak kabul edilseler dahi bu eşitlik yargıları aynı zamanda herkesin aynı miktarda vergi ödemesini gerektirecek kadar genel eşitlik yargıları değildir.⁴²

Türk hukuk öğretisinde vergilendirmede eşitlik ilkesine dair farklı terimler yer almaktadır. Bunlar; “vergilendirmede eşitlik”⁴³, “vergi yasası-kanunu (yasaları-kanunları) önünde eşitlik”⁴⁴, “vergi yönünden eşitlik”⁴⁵, “vergide eşitlik”⁴⁶ ve “vergi önünde eşitlik”⁴⁷ gibi terimlerle ifade edilmektedir. Bunlardan herhangi birinin diğerinin yerine kullanılması, öğretide tekdüzeliği bozmanın haricinde, bir sakıncayı içerisinde barındırmaz. Vergilendirmede eşitlik ilkesinin daha iyi anlayabilmesi için

⁴⁰**Musgrave, A. Richard**, “Horizontal Equity: Once More”, National Tax Journal, Vol: 43, No: 2, 1990, s. 113.

⁴¹**Shenfield, A. Arthur**, “Equality before the Law”, Modern Age a Quarterly Review, 1973, s. 114.

⁴²**Miller, A. John**, “Equal Taxation: A Commentary”, Hofstra Law Review, Vol: 29, 2000 s. 529 - 530, http://www.hofstra.edu/PDF/law_lawrev_jamiller.pdf, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

⁴³**Öncel - Kumrulu - Çağan**, *Vergi Hukuku*, s. 40, 41; **Saban, Nihal**, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 2009, s. 55.

⁴⁴**Kumrulu**, agm., s. 156; **Kırbaş, Sadık**, *Vergi Hukuku - Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2012, s. 12, 13; **Erginay, Akif**, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Ankara, 18. Baskı, 2010, s. 72.

⁴⁵**Şenyüz, Doğan - Yüce, Mehmet - Gerçek, Adnan**, *Vergi Hukuku -Genel Hükümler-*,Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 5.

⁴⁶**Erginay, Kamu Maliyesi**, s. 71; **Saban, age.**, s. 55; **Kumrulu**, agm., s. 156.

⁴⁷**Erginay, Kamu Maliyesi**, s. 71, 72; **Aksoy, Şerafettin**, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 6. Baskı, 2010, s. 7.

ilke aşağıda ayrımcılık yasağı ilkesi, adalet ilkesi ve malî güce göre vergilendirme ilkesi gibi diğeri vergilendirme ilkelerinden örneklendirme yoluyla ayrıştırılmıştır.

a. Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin Vergilendirmede Ayrımcılık Yasağı İlkesinden Ayırt Edilmesi

Eşitlik ilkesinin uygulanmasında karşımıza çıkan ve eşitlik ilkesi ile birbirine geçmiş vergilendirme ilkelerinden birisi ayrımcılık yasağı ilkesidir. Bu ilke yukarıda bahsettiğimiz eşitlik ilkesinden sapmaların olabileceğı görüşü-yatay eşitlik ve dikey eşitlik ilkeleri- ile çelişiyormuş gibi gözükse de aslında ayrımcılık yasağı ilkesi ilk olarak; herkes tarafından kabul edilebilecek geçerli bir neden olmaksızın eşitlik ilkesinden sapılamayacağını ifade etmektedir.⁴⁸ Bu açıdan bakınca eşitlik ilkesi ile ayrımcılık yasağı ilkesi iç içe girmiş iki temel ilke konumundadır. Eşitlik ilkesinin tam olarak anlaşılabilmesi için ayrımcılık yasağı ilkesinin kavranması gerekir.

Günümüzde bazı insanlara ayrıcalık tanıyacak, onlara bazı malî avantajlar sağlayacak (emekli maaşlarının vergiden muaf tutulması, 65 yaş üstü insanların toplu taşıma hizmetinden ücretsiz yararlandırılması gibi) veya onların toplum içerisinde zarar görmelerini engelleyecek (kadın ve çocukları koruyan yasalar çıkartılması)⁴⁹ ayrımcı işlemler yapılmaktadır. Buna pozitif ayrımcılık denmektedir.

Pozitif ayrımcılık ile hedeflenen şey, toplum içerisinde yaşayan fakat bazı özellikleri itibariyle toplumun gerisinde kalan veya toplum içinde ezilen kimselerin bu dezavantajlı durumlarını düzeltmektir. Bu tür pozitif ayrımcılık tanıyan düzenlemeler toplum tarafından kabul edilebilirken; ırk, cinsiyet, renk gibi ayrımcılıkları öngören düzenlemeler ise kabul edilemez ayrımcılık ölçütleridir. Burada üzerinde uzlaşılması gereken husus; belli bir kesime ayrıcalık tanıyan hangi

⁴⁸ Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 6; İnceoğlu, agm., s. 59.

⁴⁹ Shenfield, agm., s. 116.

tür işlemlerin eşitlik ilkesi ile çatışmayacağı,⁵⁰ bir diğer ifade ile ayrımcılık tanıyan işlemlerin ne kadarının toplum tarafından içselleştirilebileceğidir.

Ayrımcılık yasağının bir diğer anlamı ise kanun önünde eşitlik ilkesi ile paralellik taşır. Bu anlamıyla ayrımcılık yasağı ilkesi aslında, ‘bütün insanlar eşit onur ve değerdedir, bütün insanlar eşittir, tüm insanlar doğuştan özgür ve eşittir, hukuk kimseye ayırım gözetmez’ gibi ilkelerin⁵¹ varlığı ile kendisine hayat bulmuştur.⁵² Bahsedilen eşitlik ilkesi; insanlara eşit işlem yapılmalı, insanlar eşit işleme tabi tutulmalı, kanunlar herkese eşit uygulanmalı şeklinde anlaşılmalıdır.⁵³

Ayrımcılık yasağı ilkesinin vergilendirme işlemlerine bakan yönü ile anlaşılması gereken; hem vergi yasalarının kişilere aynı şekilde uygulanması hem de yasaların eşitlik ilkesini ihlal edecek şekilde kişileri ayrıma tabi tutmaması gereğidir.

b. Vergilendirmede Eşitlik İlkesinin Vergilendirmede Adalet İlkesinden Ayırt Edilmesi

Eşitlik ilkesi ile kavramsal olarak ayırımına çalışacağımız ikinci ilke adalet ilkesidir. Soyut bir kavram olan adaletin ölçülmesi, tıpkı eşitlik kavramında olduğu gibi, mevzuatın uygulama evresinde ve bu doğrultuda yapılan işlemlerin neticesinde somut olarak sağlanabilmekte yani hukukî açıdan yorumlanabilmektedir.⁵⁴

⁵⁰Evans, Equality, s.26.

⁵¹Carrington, agm., s. 481; Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 23; Şenel, agm., s. 253.

⁵²Burada bahsedilen evrensel değerler her zaman ve her yerde geçerlilik arz etmemiştir. Çünkü uygulamaya bakıldığında insanların, pek çok toplum ve inanişta insan onuruna yakışmayacak şekilde ayrımlara tabi tutulduğu görülmektedir. Örneğin; Amerika’da uzun süre siyah-beyaz insan ayrımı yapılmış, Almanya’da ise Hitler döneminde üstün ırk anlayışı hâkim olmuştur.

⁵³Oppenheim, agm., s. 152; Şenel, agm., s. 254 - 255.

⁵⁴Aral, TAY, s. 196 - 197; Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 6.

Hukukun asıl amacı olan adaletin⁵⁵ en başta toplum içerisinde sosyal ve ekonomik açıdan sağlanması gereğinden hareketle ve vergilendirme işlemleri ile mükelleflerin sosyal ve ekonomik haklarına müdahale edilebildiği göz önünde bulundurulduğunda adalet ilkesinin vergi sistemi için de ne kadar önemli olduğu ortaya çıkmaktadır.

Anlaşılabacağı üzere adalet ilkesi vergilendirme işlemlerini de kapsamaktadır. Vergilendirmede adalet ilkesi üzerine yapılan çalışmalarda görüleceği üzere söz konusu ilke genellikle vergilendirmede eşitlik ilkesi ile ilişkilendirilmektedir.⁵⁶ Bu açıdan vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergilendirmede adaletin sağlanmasında en önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.⁵⁷ Vergilendirmede adalet ilkesi ile ilintilendirilen bir ilke de malî güce göre vergilendirme ilkesidir. Bir görüşe göre adalet ilkesi vergilendirme alanında eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkeleri ile tezahür etmektedir.⁵⁸ Vergilendirmede adalet ilkesi adil bir vergilendirme işlemi talep ederken, bu işlemin ancak vergi hukukunun temel anayasal değerleri olan vergilendirmede eşitlik ilkesi, vergilendirmede malî güce göre vergilendirme ilkesi gibi ilkelerle gerçekleştirilebileceğini ifade etmektedirler.⁵⁹

⁵⁵**Çobanoğlu, Rahmi**, *Hukukta Gaye Problemi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1051, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964, s. 31; **Aral**, *age.*, s. 45.

⁵⁶**Kıranoglu, Tülin**, “Vergi Adaleti”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 174, Mart 2003, s. 131; **Budak, Tamer**, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, *Vergi Dünyası*, S: 308, Nisan 2007, s. 212.

⁵⁷**Nicholas, Smith**, “Why Do We Speak of Equality?”, *Otago Law Review*, Vol: 11, No: 1, 2005, s. 53; **Jaffa, V. Harry**, “Equality, Justice, and the American Revolution: In Reply to Bradford's “The Heresy of Equality”, *Modern Age a Quarterly Review*, 1977, s. 115.

⁵⁸**Lang, Joachim**, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, **Çev:** Funda Başaran, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu / 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No: 12, İstanbul, 2000, s. 29.

⁵⁹**Lang**, *Vergi Adaleti*, s. 3; **Kıranoglu**, *agm.*, s. 131.

c. Vergilendirmede Eşitliğin Vergilendirmede Malî Güç İlkesinden Ayırt Edilmesi

Eşitlik ilkesi ile kavramsal olarak ayırımına çalışacağımız üçüncü ilke vergilendirmede malî güç ilkesidir. Kişi, kurum, zaman ve mekâna göre değişen bir kavram⁶⁰ olarak karşımıza çıkan malî güç ilkesi kişiler arasında adil vergi yükü dağılımı için yapılması gereken eşitlik testinde bir karşılaştırma kıstası olarak yer almaktadır.⁶¹

Herkesin kamu harcamalarına katılması amacıyla vergi ödemekle yükümlü tutulması, yükümlüler arasında malî açıdan adaletin nasıl sağlanacağı sorusunu akıllara getirmekte ve bu soruya cevap olarak ise hukuk âleminde yer alan eşitlik ilkesinin⁶² vergi hukukuna yansıyan yüzü olarak, vergi yükünü herkes arasında eşit dağıtmayı hedefleyen malî güce göre vergilendirme ilkesi akla gelmektedir.⁶³

Adalet ilkesi doğrultusunda vergilendirmede eşitlik ve malî güce göre vergilendirme ilkeleri, eşitlere keyfî olarak eşit olmayan şekilde ve eşit olmayanlara da keyfî olarak eşit şekilde davranmanın önüne geçen temel ilkelere dir. Şöyle ki; özellikle malî güce göre vergilendirme ilkesi vergi hukukunda “*eşitlik veya eşitsizlik ölçütü olarak işlev gören*”⁶⁴, diğer yandan devletin vergilendirme yetkisini

⁶⁰**Budak, Tamer**, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Malî Güç*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 1.

⁶¹**Lang**, Vergi Adaleti, s. 9; **Başaran Yavaşlar, Funda**, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 27.

⁶²**Başaran Yavaşlar**, *age.*, s. 31.

⁶³**Ateş**, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 7.

⁶⁴**Yaltı Soydan, Billur**, “Vergi Adaleti”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 119, Ağustos 1998, s. 104.

kullanırken tâbi olacağı sınırları belirleyen bir ilkedir.⁶⁵ Söz konusu ilkenin gereği olarak Türk Vergi Sisteminde, çalışmanın konusunu da teşkil eden ve ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenecek, pek çok vergi kolaylığı uygulaması yer almaktadır. Malî güce göre vergilendirme ilkesinin yokluğu halinde mükellefler üzerinde vergi yükünün dağılımı hususunda kanun koyucuya sınırsız bir yetki tanınmış olacaktır. Belki mükellefler arasında eşit bir vergilendirme söz konusu olacak fakat tüm mükelleflere onların sübjektif durumlarını göz ardı ederek eşit vergi yükü yüklemek de adalet ilkesinden, eşitlik ilkesinden onları mahrum bırakmak olacaktır.

Eşitlik ilkesinin gereklerine muhalif olarak malî gücünün üzerinde vergi yükü ile karşılaşan mükellef bahsi geçen vergi yükünü üzerinden atmak için vergi kaçırma ve vergiden kaçınma yollarına başvuracaktır. Bunun sonucunda ise vergi ahlakı ortadan kalkacağı gibi eşitlik ve adalet ilkelerine olan güven ortadan kalkacak, devlete olan güven de sarsılacaktır.

D. Eşitsizliğin Meşruluğu: ‘Haklı Neden’

Günümüz hukuk sistemlerinin hiçbirisi, yaşam standardı ne olursa olsun insanlar arasında sistemli bir şekilde ayırım yapmaksızın, onlara farklı haklar ve yetkiler tanıyıp, farklı ödev ve sorumluluklar yüklemeksizin yaşayamaz.⁶⁶ Fakat bu ifade hukuk devleti ilkesinin ve dolayısıyla eşitlik ilkesinin önemsiz, vazgeçilebilecek bir ilke olduğu anlamına gelmemekte, aksine eşitlikten sapmaların kaçınılmaz olduğunu ifade etmektedir. Bir hukuk devletinde farklı işlemleri haklılaştırıcı nedenler yok ise

⁶⁵ **Kıldış, Yusuf - Tekbaş, Abdullah**, “Gelir Vergisi Kanununun Malî Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, C: 2, AÜHF Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 898.

⁶⁶ **Evans**, Equality, s. 37.

kişilere eşit işlem yapılmalı, eğer farklı işlemi meşru kılabilcek ‘haklı nedenlerin’ varlığı söz konusu ise kişilere eşitsiz işlem yapılmasına izin verilmelidir.⁶⁷

Anayasal hukuk devletlerinde yöneticiler iktidarda olmaları ve iktidarın eşlik ettiği yetkilerini kullanabilmeleri açısından meşruiyetlerini tamamen sivil iradeye, diğer bir deyişle toplumsal mutabakata dayandırma gayretindedirler.⁶⁸ Yapacağı işlem ve eylemler sonucunda etkilenen kişi sayısının ve iktidarda olmanın getirdiği bir sorumluluk olarak başta devlet tüzel kişisi olmak üzere tüm kişiler yaptıkları işlem ve eylemlerin neticesinden etkilenen diğer kişilere söz konusu eylem veya işlemin geçerli nedenlere dayanılarak yapıldığını ifade etmek zorundadır. Diğer bir ifadeyle; fiili olarak yürürlükte bulunan normun varlık gerekçesi, meşruiyetinin kaynağı belli bir ölçüye kadar kanıtlanmak durumundadır.⁶⁹

Eşit işlemin karşıtı olan eşitsiz işlemin söz konusu olması halinde ve bu işlemin bir hukuksal olgu ya da norm aracılığıyla yapıldığı durumlarda söz konusu hukuksal olgu ya da normun objektif ve evrensel olarak benimsenebilir bir temele dayanıp dayanmadığının sorgulanması gerekmektedir.⁷⁰ Eşitsiz işlemin, diğer bir deyişle içselleştirilebilir eşitsizliğin kabul görmesinde önerilen çeşitli ölçütler bulunmaktadır. Bunlar arasında en çok kabul görenler ihtiyaç, liyakat veya değer ve telafi veya giderme ölçütleridir.⁷¹

⁶⁷Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 31.

⁶⁸Gürbüz, Ahmet, *Hukuk ve Meşruluk / Meşru Hukukun Temel Unsurları*, 3. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, Mart 2013, s. 8, 196.

⁶⁹Gürbüz, *age.*, s. 9.

⁷⁰Gürbüz, *age.*, s. 10.

⁷¹Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 34; Evans, *Equality*, s. 39 - 42; Daha fazla ölçüt için bkz. Oppenheim, *agm.*, s. 144 - 151.

a. İhtiyaç Ölçütü

İhtiyaç ölçütüne göre; tüm insanlar aynı imkânlara sahip olarak yaratılmamıştır ve herkes yaşamı boyunca aynı imkânlara sahip olamayacaktır. Herkesin zekâsı, zenginliği, akıllı, eğitim düzeyi gibi topluma katkıda bulunabileceği etken özelliği farklı seviyelerdedir.⁷² İnsan katkı sunma hususunda, hiçbir kaza, hastalık gibi olumsuzluklarla karşılaşmadan da, diğerlerine göre düşük özelliklere sahip olabileceği bir durumla yüzleşebilir ve ne topluma ne ailesine ne de kendisine bir katkı - fayda sağlayamayacak duruma düşebilir. İhtiyaç ölçütü bu gibi durumlarda diğerlerine göre bazı zenginliklere sahip olma açısından daha avantajlı olanlar için sahip olunan hakların bir kısmından feragat etmeyi öngörmektedir.⁷³

Daha çok sosyal yararların dağıtımı ile ilgili⁷⁴ olan ihtiyaç ölçütüne göre; devletin yapmış olduğu transfer harcamaları veya artan oranlı vergilendirme yahut devletin alacağından vazgeçmesi veya asgarî geçim indirimi ve sakatlık indirimi gibi vergisel avantaj sağlayan enstrümanların kullanılması ile maddî eşitsizlik meydana getiren durumlar meşru kabul edilmektedir.

b. Liyakat veya Değer Ölçütü

Eşitsizliği meşru kılan bir diğer ölçüt ise liyakat veya değer ölçütüdür. Bu ölçütlerle; bireylerin toplum içerisinde eşitliği bozacak bir işlemi hak etmelerini meşru kılacak⁷⁵ *beceri*, *yetenek* gibi özelliklerinin dikkate alınarak bireylere bazı yarar ve yükümlülüklerin özgülenmesi kabul edilmektedir. Amaç yine sosyal nitelikli olup; değer atfedilen beceri ve yeteneklere göre bireyleri ödüllendirerek veya

⁷²Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 36.

⁷³Evans, *Equality*, s. 39 - 40.

⁷⁴Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 36.

⁷⁵Aral, *TAY*, s. 197.

caydırarak toplumu yönlendirmektir.⁷⁶ Bu durumda toplumlararası hangi beceri veya yeteneğin eşitsizliği meşru kılacak ölçüt olduğu değişkenlik gösterecektir.⁷⁷ Burada objektif değerlendirmelerden ziyade görece olarak kişisel beceri veya yeteneğe dayanan değerlerin kişiye belli fayda veya yükümlülüklerin özgülenmesinde ölçüt kabul edildiği bir durum söz konusudur.⁷⁸

Beceri ve yeteneğin haricinde ölçüt kabul edilen diğer liyakat ve değer unsuru ise salt yeteneğin haricinde buna eşlik eden *tehlike, zorluk ve çabadır*. Beceri ve yeteneğe eşlik eden bu tür bileşenleri içeren bir işte çalışan kimselere- örneğin; maden ocaklarında çalışan kimselere veya doktorlara- daha fazla ücret ödenmesi, bu kimselerin çeşitli vergisel avantajlara sahip olmaları söz konusu olabilmekte ve bu durum onlar için aslında bir çeşit telafi olarak görülmektedir.⁷⁹ Diğer taraftan liyakat ve değer ölçüt alınarak çeşitli fayda ve yükümlülüklerin özgülenmesi, geçmişte yapılan görev ve işler ile ilintili olabileceği gibi gelecekteki göreve ve işlere yönelik beklentiler (örneğin; yükseköğrenim derecesi ile kamu hizmetine daha üst bir dereceden başlama veya daha fazla ücret ödenmesi⁸⁰ veya vergi indirim oranlarında farklılaşmaya gidilmesi⁸¹ gibi) üzerine de kurulabilir.⁸²

Bu noktada eklemek gerekir ki; eşitsizliğin haklı nedenle meşrulaştırılmasında ihtiyaç ve liyakat veya değer ölçütleri sürekli rekabet halindedir. Dünyanın farklı yerlerinde önceliğin hangi ölçüte verileceği genelde değişiklik göstermektedir.

⁷⁶Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 34;

⁷⁷Evans, *Equality*, s. 40; Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 34.

⁷⁸Oppenheim, *agm.*, s. 146.

⁷⁹Evans, *Equality*, s. 40; Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 35.

⁸⁰Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 35.

⁸¹193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 75. maddesinde yer alan uygulama.

⁸²Bunların haricinde Liyakat ve Değere ilişkin özgüleme kıstasları için bkz. Oppenheim, *agm.*, s. 146; Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 35.

Mesela açlıkla mücadele eden ülkeler için öncelikli ölçüt doğal olarak ihtiyaç ölçütü olacaktır. Açlıkla mücadelenin yaşandığı bir yerde eşitlik ilkesinin gerçekleşmesi için liyakatin veya değer, yeteneğin veya becerinin ölçüt olması beklenmeyecek, öncelik, insan onuruna yaraşır bir yaşam seviyesini yakalamak adına; yiyecek, barınacak yer ve sağlık gibi konularda eşitliği sağlamak olacaktır.⁸³ Diğer taraftan ekonomik olarak gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde ise liyakat ve değer ölçütlerinin ne olacağı tartışmalarının paralelinde ihtiyaç ölçütünün kullanılıp kullanılmayacağı tartışmaları da devam edecektir.

c. Telafi Etme veya Giderme Ölçütü

Eşitsiz işlemi meşrulaştırdığı kabul edilen fakat bir taraftan da gerekliliği tartışılan⁸⁴ ölçüt ise telafi etme veya giderme ölçütüdür. Aristo'nun denkleştirici ve düzeltici adalet anlayışına tekabül eden bu ölçütten⁸⁵ Türk hukuk öğretisinde eşitsizliği giderici eşitsizlik uygulaması olarak bahsedilmektedir.⁸⁶ Ölçütün temeli; geçmişte devlet veya şahıslar tarafından eşitsiz işleme tâbi tutulmuş bir azınlık grubun mağduriyetinin giderilmesi amacını taşımaktadır. Bu amaçla yapılan telafi etme işlemi daha önceki idareciler tarafından mülkiyetleri kamulaştırılmış, angarya işlerde çalıştırılmış, soykırıma tabi tutulmuş veya toplumsal olarak reddedilmiş kimseler⁸⁷ için; mevcut idareciler tarafından söz konusu dezavantajlı durumu gidermek adına uygulanan ayrıcalıklı bir işlem niteliğindedir. Telafi etme ölçütünün

⁸³Evans, Equality, s. 40.

⁸⁴Evans, Equality, s. 41.

⁸⁵Aral, TAY, s. 186 - 187; Evans, Equality, s. 41.

⁸⁶Öden, Eşitlik İlkesi, s. 38;

⁸⁷Evans, Equality, s. 41.

muhabatının her zaman bahsi geçen olumsuz durumları yaşayan kimseler olmaması bu ölçütün tartışılmasına sebep olan temel noktadır.⁸⁸

Buraya kadar bahsedilen eşitsiz işlemi meşrulaştırıcı ölçütler ele alındığında ortaya bu sefer de eşitsiz işlemin meşrulaştırılmasında hangi ölçütün ilk sırada yer alacağı sorunu çıkmaktadır.⁸⁹ Bunun belirlenmesi için çeşitli değer ve inançlardan arınarak işlem yapmak gerekmekte fakat bu bize gerçekten zor bir süreci ifade etmektedir. Diğer taraftan meşrulaştırma ölçütlerinin söz konusu hak ve ödevlerle olan ilişkisinin belirlenmesi de süreçte yer alan en önemli sorunlardan biridir.⁹⁰ İnsan hakları o derece önemlidir ki; bu noktada yapılacak her eşitsiz işlemin - ayırımın diğerlerinin hakkını gasp etmemesi için haklı nedenlerin çok iyi belirlenmesi gerekir. Aksi takdirde tarihte pek çok zaman olduğu gibi sosyal ve ekonomik anlamda insanlar arasında bir eşitsizlik, adaletsizlik söz konusu olacaktır.

2. KISIM: EŞİTLİK KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ

Bu kısımda eşitlik ilkesinin uygulanması ve eşitlikten sapma noktaları tarihsel bir süreç içerisinde incelenecek ve bu şekilde farklı toplumların eşitlik ilkesini nasıl yorumladıkları dönemler itibarıyla ve uygulama örnekleri irdelenerek ele alınacaktır.

Medeniyet kadar eski diye tabir edilen ve elbette ki çeşitli biçimsel kurallar vasıtası ile eski devirlerden bu yana kendisine başvurulmuş hukuk; aslında medeniyetin temeli sayılmaktadır.⁹¹ Bu yönüyle bugün dünya üzerinde var olan

⁸⁸Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 38; Evans, *Equality*, s. 41.

⁸⁹Aral, *TAY*, s. 198.

⁹⁰Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 41.

⁹¹Arsal, **Sadri Maksudi**, *Umumî Hukuk Tarihi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul Matbaacılık, 3. Baskı, İstanbul, 1948, s. 3; Biçimsel kuralların başında anayasa ve kanunlar gelir. Fakat kanunların, insanlığın başlangıcından bu yana günümüzde olduğu şekli ile yani

medenî toplumların birçoğu tarafından kabul gören hukuk devleti ilkesi, aslında geçmişten kalan bazı biçimsel düzenlemelerin yeniden yorumlanması ve bu süreçte günümüz şartlarına uygun halde düzenlenmesi sonucunda meydana gelmiştir.

Toplumların bir arada yaşaması ile ortaya çıkan sınıf ayrılıkları, milliyetçilik, sosyal tabakalaşma ve yurttaşlık gibi kavramlar görece olarak her toplumda farklı olarak yorumlanmış ve herkese aynı haklarının tanınıp tanınmayacağı tartışmaları ortaya çıkmıştır.⁹² Özellikle tarihin ilk dönemlerinde, aşağıda da ayrıca değinileceği üzere, toplumsal eşitsizliğe sebebiyet veren temel faktör yurttaşlık kavramı olmuştur. Bir toplumda yurttaşlık kavramının kimleri kapsadığı, onlara yapılacak muamelelerin niteliğini (örneğin kimlerin ne miktar veya ne oranda vergilendirileceği gibi) belirleyeceği için çok iyi tespit edilmelidir. Yurttaşlık kavramının geniş anlamda algılanması kimsenin eşitsiz işleme tâbi olmaması anlamına gelirken, kavramın dar anlamda algılanması ise ayrımcılık, eşitsiz işlem olarak yorumlanmakta, diğer bir deyişle eşitlik ve eşitsizlik arasında bir seçim söz konusu olmaktadır.⁹³

İlkel toplum için ve uygar toplumun ilk evreleri için şunları söyleyebiliriz: birincisi; üyeleri farklı sosyal tabakalara ayrılmamış, işbölümü ve uzmanlaşmaya gidilmemiş, bu sebeple de eşitsiz uygulamaların olmadığı eşitlikçi toplum yapısını ifade ederken, ikincisi; teknolojik gelişmeler vasıtasıyla belli üretim alanlarında ve meslek gruplarında -zanaat ve avcılık gibi- uzmanlaşma sonucu artı ürün⁹⁴ şeklinde

yazılı olması gerektiği anlaşılmamalıdır. Zira toplumu yöneten ve toplum tarafından kabul görmüş kurallar, kanunları, bunlar da hukuku oluşturmaktadır.

⁹²**Lipson, Leslie, *Politika Biliminin Temel Sorunları*, Çev: Tuncer Karamustafaoğlu, AÜHF Yayınları No: 429, Sevinç Matbaası, 2. Baskı, Ankara, 1978, s. 14.**

⁹³**Lipson, *age.*, s. 15, 16 - 17.**

⁹⁴Uzmanlaşma sonucu teknolojik üretime dayalı zanaat ve avcılık sonrasında ortaya çıkan ihtiyaç fazlası kısım, artı ürün olarak adlandırılmakta ve bu artı ürün de toplumsal artı meydana getirmekteydi. İlkel toplumdan uygar topluma geçiş için temel dinamik olan

ortaya çıkan üretim fazlasına sahip ve doğal olarak eşitsizlik örneklerinin görüldüğü toplumu ifade etmektedir.

Uygar toplum adına ilk gelişmelerin yaşandığı Mısır, İran, Hint toplumu gibi köklü medeniyetlerin ardından uygarlık adına asıl gelişmeler günümüz uygarlığının da düşünsel anlamda temeli sayılan Yunan ve Roma toplumlarında yaşanmıştır.

Yunan siyasal birimi olarak karşımıza Polis çıkmaktadır. Polis yapısını en geniş şekilde yansıtan Atina Polisine bakacak olursak Polis; asillerin yani aristokratların ilahî kaynaklara dayandığı, yalnızca kendileri tarafından bilinen, yazıya aktarılmamış aristokratik kurallar ile yönetilmekteydi.⁹⁵ Bu kuralların diğer olumsuz yönleri bir tarafa bırakılacak olursa, yalnızca yazıya geçirilmemiş olmaları dahi bahsi geçen hukuksal kuralların yöneticilere iltimas geçebilecek, iktidarda olanlara kazanç sağlayabilecek ve bu yönleriyle eşitsiz bir ortam oluşmasına sebep olabilecek kurallar olacağı açıktır. Aristokratik yapının temel inançları arasında yer alan;⁹⁶ insanların doğuştan eşit olmadıkları ve asillerin avam tabakasından üstün oldukları gibi inançlardan anlaşılacağı üzere Eski Yunan aristokrasisi sadece soylular - aristokratlar arası bir eşitliği kabul ederken halkın sınıflara ayrılmasını ve sınıflar arasında yaşanacak eşitsizliği -sınıfların kendi içerisinde eşit oldukları kabulü ile- normal karşılamaktadır.⁹⁷

toplumsal artı uygar toplumun ilk evrelerinden başlamak üzere toplumda sosyal ve siyasal farklılaşmaları ve zamanla örgütlenmeleri arttırmış, bunun sonucunda egemen sınıf alt sınıflar üzerine vergi salmıştır. **Şenel, Alâeddin**, *Siyasal Düşünceler Tarihi*. Bilim ve Sanat Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2010, s. 44 - 45.

⁹⁵ **Arsal**, *Umumî Hukuk*, s. 123 - 124; **Şenel, Alâeddin**, *Eski Yunanda Eşitlik ve Eşitsizlik Üstüne*, AÜSBF Yayınları No: 307, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s. 98.

⁹⁶ Eski Yunan aristokrasisinin temel inançları için bkz. **Şenel**, *Eski Yunanda Eşitlik*, s. 173.

⁹⁷ **Arsal**, *Umumî Hukuk*, s. 93 - 94, 123.

Aristokrasinin sözlü - ilahî hukuk kurallarının, akıl süzgecinden geçirilerek devrin şartlarına uygun olarak⁹⁸ yazılı hale getirilmesi, diğer bir deyişle keyfi yönetime karşı bütün yurttaşların yasa önünde eşitliği (isonomia) birçokları tarafından hukukî eşitlik yönünde atılan devrim niteliğinde bir adım olarak görülmektedir.⁹⁹ İsonomia aslında hukukun ilahî kurallardan oluşmadığını ve hukukî kuralların, içinde bulunulan devrin şartlarına göre değişebileceğini ifade etmesi bakımından yurttaşların eşit siyasal haklara sahip olmasının yolunu açan, bu dönemin aslî kazanımı olmuştur.¹⁰⁰

Yaşanan gelişmeler eski Yunan uygarlığında yönetimin ataerkil ve atfettikleri ilahî soy¹⁰¹ ile servet sahibi olan zengin yurttaş azınlığın elinde olduğunu göstermektedir.¹⁰² Toplumsal yapı; vatandaşlar, toplumun büyük kısmını oluşturan Metekler (metoikoslar) ve esirler olarak sınıflara ayrılmıştır. Bu haliyle Atina toplumuna sınıf içinde belki eşit, fakat sınıflar arasında tam anlamıyla eşitsizliğin yaşandığı antidemokratik bir anlayış hâkim olmuştur.

Demokrasi; yasaya bağlı yönetim, yasa önünde eşitlik anlamına gelen isonomia sözcüğünün anlamsal olarak genişlemesi ve bu kavramlara ilaveten bütün vatandaşlara asalet ve servet farkı gözetmeksizin hukukî ve siyasî eşitlik tanıyan bir ifadeyi içermektedir.¹⁰³ Bu bağlamda Eski Yunan'da demokrasi en parlak çağını yaşadığı Perikles döneminde (M.Ö. 460 - 430) halkın yönetime katılması

⁹⁸ **Arsal**, *Umumî Hukuk*, s. 124.

⁹⁹ **Ateş**, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 54; **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 51; **Şenel**, *Eski Yunanda Eşitlik*, s. 100.

¹⁰⁰ **Şenel**, *Eski Yunanda Eşitlik*, s. 101.

¹⁰¹ **Arsal**, *Umumî Hukuk*, s. 90.

¹⁰² **Mosca, Gaetano**, “Eski Yunan’da Siyasi Müessese ve Doktrinler”, **Çev:** Mukbil Özyörük, *AÜHFD*, C: 2, S: 4, 1945, s. 237; **Akın**, *age.*, s. 1.

¹⁰³ **Şenel**, *Eski Yunanda Eşitlik*, s. 231.

desteklenirken, çıkartılan bir yasa ile en büyük -fakat Eski Yunan için alışlagelmiş- eşitsizlik uygulaması olarak kullanılan yurttaşlığın kapsamı daraltılmıştır.¹⁰⁴ Diğer taraftan ekonomik eşitsizlik de köleler ve metoikosların sırtında daha da yükselmiştir.¹⁰⁵

Eski Yunan toplumunda vergi yükünün mükelleflere dağılımı açısından, yani esas olarak vergilendirmede eşitlik açısından genel bir değerlendirme yapacak olursak; toplum ekonomik olarak; servet, üretim veya gelirleri açısından temel olarak dört sınıfa ayrılmıştır.¹⁰⁶ Ekonomik anlamda yapılan bu ayrım dikkat çeken nokta; ayrımın yurttaşların asillik - soyluluk derecelerine göre değil de servet ve gelirlerine göre yapılmasıdır. Bu durum; devletin gelir elde etmesi söz konusu olunca mükelleflerin kavranması açısından, asalet gibi dönemin temel ayrım ölçütünün dahi vazgeçilebilir olması bakımından önemlidir. İlk üç grupta yer alanların gelirleri ve servetleri üzerinden¹⁰⁷ alınan olağanüstü gelir vergileri devletin ekonomik gücüne kaynak teşkil etmekteydi.¹⁰⁸ Dördüncü grupta ise; malı mülkü ve dolayısıyla geliri olmayan kimseler yer almakta ve bunlar her türlü vergiden muaf tutulmuş kölelerden oluşmaktaydı.¹⁰⁹ Eski Yunan sakinleri arasında yer alan fakat yurttaş sayılmadıkları için kendilerine sosyal ve siyasî haklar tanınmayan metoikoslar¹¹⁰ ise söz konusu devlet geliri -vergi- olunca yurttaşlarla eşit kabul edilmekte ve yurttaşlarla eşit kabul

¹⁰⁴**Tuğcu, Murat**, *Vergi ve Evrimi*, Öksüz Yayınları No: 1, Fon Matbaası, Ankara, 1972, s. 22; **Şenel**, *Eski Yunanda Eşitlik*, s. 246.

¹⁰⁵**Şenel**, *Eski Yunanda Eşitlik*, s. 252.

¹⁰⁶**Mansel, Arif Müfid**, *Ege ve Yunan Tarihi*, Türk Tarih Kurumu Yayınlarından XIII. Seri No: 8, Ankara, 1947, s. 187.

¹⁰⁷**Tuğcu, age.**, s. 21.

¹⁰⁸**Mansel**, *Ege ve Yunan*, s. 188.

¹⁰⁹**Mansel**, *Ege ve Yunan*, s. 188; **Şenel**, *Eski Yunanda Eşitlik*, s. 121 - 122.

¹¹⁰**Şenel**, *Eski Yunanda Eşitlik*, s. 301.

edilmenin gereği olarak ‘metoikon’ denilen baş vergisi de ödemekle yükümlüydüler.¹¹¹

Günümüz medeniyetini derinden etkileyen bir diğer uygarlık ise Roma’dır. Roma devleti M.Ö. 753 yılında İtalya’da yaşayan pek çok Latin kavmi hâkimiyeti altında toplayan Etrüsk’ler tarafından kurulmuştur.¹¹² Roma devletinin siyasî tarihi genel olarak; Krallık (M.Ö. 753 - 509), Cumhuriyet (M.Ö. 509 - 27), İlk İmparatorluk -Principatus- (M.Ö. 27 - M.S. 284) ve Son -Aşağı İmparatorluk- Dominatus- (M.S. 284 - M.S. 476) şeklinde dört döneme ayrılarak incelenmektedir.¹¹³

Roma’da yaşayanlar arasında vatandaş kabul edilmek ve krallık halkını temsil etmek açısından eşitsiz bir yaklaşım söz konusu olup sadece Gens mensupları siyasî haklara sahip yurttaş kabul edilmekteydi.¹¹⁴ Pleb’ler ise yurttaş sayılmazdı fakat

¹¹¹**Şenel**, *Eski Yunanda Eşitlik*, s. 263.

¹¹²**Arsal**, *Umumî Hukuk*, s. 174, 179.

¹¹³Roma devletinin siyasal varlığını dört kısımda ele alan yazarlar; **Okandan, G. Recai**, *Umumi Hukuk Tarihi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 465, Hukuk Fakültesi No: 104, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1951, s. 323 - 324; **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 175; **Umur, Ziya**, *Roma Hukuku, Tarihi Giriş-Kaynaklar-Umumi Mefhumlar-Hakların Himayesi*, İÜHF Yayınları No: 651, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982, s. 3; **Karadeniz - Çelebican, Özcan**, *Roma Hukuku*, AÜHF Yayınları No: 482, 3. Baskı, Ankara, 1986, s. 17; **Tahiroğlu, Bülent - Erdoğan, Belgin**, *Roma Hukuku Dersleri - Tarihi Giriş, Hukuk Tarihi, Genel Kavramlar, Usul Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul, 2009, s. 2; **Schwarz, B. Andreas**, *Roma Hukuku Dersleri*, Çev: Türkan Rado, İÜHF Yayınları No: 134, Doğan Kardeş Matbaacılık Sanayii A. Ş. Basımevi, 6. Baskı, İstanbul, 1963, s. 4 - 7; **Oğuzoğlu, H. Cahit**, *Roma Hukuku*, AÜHF Yayınları No: 130, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1959, s. 16 - 48. Bahsi geçen dörtlü ayrımın dışında Roma tarihini; Jus Civile devri ve Jus Gentium devri olmak kaydı ile iki kısımda, Eski Hukuk Devri, Klasik Hukuk Devri ve Aşağı İmparatorluk Devri (Bas-Empire) olmak kaydı ile üç kısımda inceleyen çalışmalar da mevcuttur: **Oğuzoğlu**, *age.*, s. 13 - 14.

¹¹⁴**Umur**, *Roma Tarihi*, s. 20, 22; **Karadeniz - Çelebican**, *Roma*, s. 18, 19; **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 183.

Krallık döneminin sonlarına doğru Pleb'lere askeri güç ve muhtemelen vergi geliri sağlamak adına oy hakkı, dolayısıyla siyasî bir takım haklar tanınmıştır.¹¹⁵

Roma'da Cumhuriyet döneminde idarecilerin dinî inançlarına dayandırdıkları, örf ve âdetlerinden oluşan sözlü hukuk kuralları sonucunda keyfi - eşitsiz işleme tâbi olan Pleb'ler, eşit haklara sahip olmak amacıyla idarecilerle mücadele etmişlerdir. Bunun sonucunda, bahsi geçen kuralları ve yeni bir takım hukuk kurallarını da içeren ve On İki Levha Kanunları adıyla bilinen yazılı kanunlar kabul edilmiştir.¹¹⁶ Söz konusu kanunlara tüm yurttaşlar tâbi olacaktır. Bir diğer önemli nokta ise Roma' da sözlü hukuktan yazılı hukuka geçilmesidir.

Bu dönemin sonlarına doğru Romalılar Galyalılara, Trakyalılara ve diğer Latin milletlerin birçoğuna da yurttaşlık hakkı tanımışlardır.¹¹⁷ Bu kimselerin vatandaş kabul edilmesi her ne kadar eşitlik kazanımı olarak karşımıza çıksa da Romalıların bu durumu kabul etmeleri yine vergi gelirleri, ekonomik ihtiyaçlar nedeniyle olmaktadır. Roma ahalisinin önemli bir kısmı vatandaşlık hakkı elde ettiği ve Roma' da yaşayan vatandaşlar vasıtasız vergilerden muaf tutulduğu¹¹⁸ için yaşanan büyük savaşlar neticesinde gelir ihtiyacı artmış ve bu sebeple kendilerine tâbi olan millet ve devletler vasıtasız vergilerle yükümlü tutulmuştur.¹¹⁹

¹¹⁵ **Oğuzoğlu**, *age.*, s. 20; **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 184. Roma'da vatandaş olmayanlar askerlikten muaf tutulurdu. Artan ekonomik ve askerî ihtiyaçların tedariki adına bu inkılâp yapılmıştır.

¹¹⁶ **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 240, 284 - 285; **Oğuzoğlu**, *age.*, s. 24 - 25; **Umur**, *Roma Tarihi*, s. 35 - 36; **Okandan**, *Umumi Hukuk*, s. 418.

¹¹⁷ **Umur**, *Roma Tarihi*, s. 80, 84 - 85, 89; **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 305; **Akın**, *age.*, s. 32.

¹¹⁸ **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 203.

¹¹⁹ **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 466.

Yaklaşık olarak üç asır süren ilk imparatorluk devrinin özellikle ilk iki asrı siyasî bakımdan Roma'nın en eşitlikçi devridir.¹²⁰ M.S. 212 senesinde çıkartılan bir Emirname ile (Constitutio Antoniniano) Roma İmparatorluğu'nda yaşayan herkese vatandaşlık hakkı tanınmıştır.¹²¹ Bu emirname ile yükümlüsü sadece Roma vatandaşları olan % 5 oranındaki veraset vergisinin mükellef grubu da genişletilmiştir.¹²²

Roma toplumunda vergi yükünün mükelleflere dağılımı açısından, yani esas olarak vergilendirmede eşitlik açısından bir değerlendirme yapacak olursak; Roma'da vergi mükellefiyetinde esas alınan kıstasın servet olduğu söylenebilir. Düzenli alınan bir vergi türü olmayan Tributum tüm yurttaşlardan servetleri ile orantılı olmak kaydıyla devletin gelir ihtiyacı ortaya çıktığı zaman alınırdı.¹²³ Tributum'un tüm yurttaşlardan alınıyor olması vergiyi genellik ilkesi ile bağdaşır gibi göstermekte ise de yurttaşlık kapsamının -Eski Yunan da olduğu gibi- Roma'da da dar olması, bu verginin genellik ilkesine tâbi olmadığını fakat servetle orantılı olarak alınması sebebiyle eşitlik ilkesi ve malî güce göre vergilendirme ilkesine tâbi olduğunu göstermektedir. Şunu belirtmek gerekir ki Cumhuriyet devrinde Roma'da Tributum da dâhil olmak üzere vatandaşlardan düzenli olarak alınan bir vergi olmamış, bu tür vergilere de daha ziyade askerî ihtiyaçlar doğrultusunda belirli gruplar üzerine tahsis edilmiş gelirlerin yetmediği hallerde mütemadiyen başvurulmuştur.¹²⁴ Cumhuriyet devrinde hâkimiyet alanı oldukça genişleyen Roma

¹²⁰ **Umur**, *Roma Tarihi*, s. 91.

¹²¹ **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 378; **Umur**, *Roma Tarihi*, s. 113; **Okandan**, *Umumi Hukuk*, s. 411; **Tahiroğlu - Erdoğan**, *Roma Tarihi*, s. 28.

¹²² **Umur**, *Roma Tarihi*, s. 113; **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 378 - 379; **Tahiroğlu - Erdoğan**, *Roma Tarihi*, s. 28, dn. 63.

¹²³ **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 188.

¹²⁴ **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 203, 465.

kendisine tâbi olan devletleri de başta şahıs ve arazi vergileri olmak üzere çeşitli mükellefiyetlere tâbi kılmış, fakat kendisine müttefik kabul ettiklerini vergiden muaf tutmuştur.¹²⁵ İlk İmparatorluk devrinden başlamak kaydıyla vatandaşlık vasfının neticesi kabul edilerek Roma’da vasıtasız vergiler vatandaşlardan alınmamış, vatandaş kabul edilmeyenlerden ise maktu olması sebebiyle eşitsiz bir baş vergisi alınmıştır. Bu dönemde vatandaşlar hem şahsî vergiler hem de arazi vergilerinden muaf tutulmuştur.¹²⁶ Son İmparatorluk devrinde ise; devlet harcamaları askerî sebepler ve cari harcamalar sebebiyle aşırı bir şekilde arttığı için İtalya ahalisinden de vergi alınmaya başlanmıştır.¹²⁷ Bu devirde Roma dışında yaşayan ve Roma’ya tâbi kimseler de vatandaş kabul edilerek vergi gelirlerinin artırıldığını yukarıda belirtmiştik. Sonuç olarak Roma tarihinin hemen her safhasında vergi mükellefi olmanın yurttaş olarak kabul edilip edilmeme hususuna bağlı olduğu anlaşılmaktadır. Bu husus ise, eşitlik ilkesi açısından pek çok zaman aslî veya kabul edilebilir niteliği haiz olmayan ölçütler ile icra edilmiş ve neticede eşitlik ilkesinden sapmayı meşru kılmayacak ayrımlar söz konusu olmuştur.

Roma İmparatorluğu’nun sona ermesi ile eski çağ bitmiş ve orta çağ dönemi başlamıştır. Ortaçağda ortaya çıkan önemli bir gelişme ise feodalitedir. Feodalite; ekonomisi dışa kapalı ve tarımsal üretime dayanan bir toplumda, topraklara sahip olanlar ile bu topraklarda çalışanlar arasında kurulmuş ilişkiler düzenini ifade etmektedir.¹²⁸ Ortaçağ batı toplumları; uygar Roma toplumu ve barbar Cermen

¹²⁵**Tuğcu**, *age.*, s. 24; **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 466.

¹²⁶**Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 467, 468.

¹²⁷**Tuğcu**, *age.*, s. 27; **Arsal**, *Umumi Hukuk*, s. 470.

¹²⁸**Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 61; **Göze, Ayferi**, *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*, 11. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2007, s. 63.

kabilelerinin etkileşimi neticesinde ortaya çıkan¹²⁹, ekonomik, siyasî, hukukî ve sosyal kurumları feodal olarak nitelendirilen toplumlardır.

Feodal yapının¹³⁰ temel iki unsuru olan Krallar ve feodal beyler askerî, malî ve idarî güçleri sayesinde kendi nam ve hesabına vergi toplamışlardır.¹³¹ Hiyerarşik sistemin güce dayalı olduğu feodal düzende Kralın mutlak hâkimiyeti zaman zaman kısıtlanmıştır. Bunun somut örneği Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) olarak bilinen belgedir.¹³² İngiltere Kralının Fransa ile yapılan savaşların zararlarını gidermek amacıyla fief sözleşmeleri gereğince feodal beyler üzerine vergi salması sonucunda 1215 senesinde yirmi beş feodal beyin güçlerini bir araya getirerek ve krala karşı zor kullanarak isteklerini kabul ettirmelerinin yazılı ifadesi olan bu belge, aynı zamanda sistemin güce dayandığını da göstermektedir.¹³³ Magna Carta¹³⁴ ile kralların keyfî vergi koyamayacakları yazılı olarak belirlenmiştir.

¹²⁹Şenel, *Siyasal Düşünceler*, s. 226; Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 60.

¹³⁰Tarımsal üretim yapılan feodal düzenin hâkim olduğu ortaçağ batı toplumunda sosyal tabakalar; herhangi bir hakka sahip olmayan **serfler** ve toprak mülkiyetine sahip **feodal beylerden** oluşmaktadır. Çağın sonlarında **tüccar ve zanaatkârlar** sınıfı da meydana çıkmıştır. Şenel, *Siyasal Düşünceler*, s. 233.

¹³¹Göze, *Siyasal Düşünceler*, s. 65.

¹³²Şenel, *Siyasal Düşünceler*, s. 236.

¹³³Mosca, Gaetano, “Magna Carta’ dan Günümüze 20 nci Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri”, Çev: Mukbil Özyörük, AÜHFD, C: 5, S: 1 - 4, 1948, s. 37.

¹³⁴Magna Carta’nın vergilendirme işlemleri ile ilgili maddeleri: **XII. Madde** “Kendimiz için kurtuluş akçesi, büyük oğlumuzun şövalye olması ve yalnızca bir kere büyük kızımızın evlenmesi sebepleriyle toplananlar dışında krallığımızda genel onaylama olmadan hiçbir vergi veya yardım toplanamayacaktır. Bu sebeple de ancak makul bir yardım toplanabilir...”; **XIV. Madde** “Yukarıda belirtilen üç istisna dışında bir yardım veya vergi kararlaştırılırken gerekli genel onaylamayı alabilmek için başpiskopos, piskopos, rahip, kont ve büyük baronları adlarına göndereceğimiz mektuplarla çağıracağız. Bizimle dolaysız olarak toprak ilişkisi olan herkese, şerifler ve diğer memurlarımız aracılığıyla, belirli bir günde -en az kırk gün mühlet vererek- belirli bir yerde toplanmak için çağrıda bulunacağız. Bütün çağırı mektuplarında, çağırının sebebi bulunacaktır. Böyle bir çağrı

Böylece, kralın mutlak iktidarını sınırlandıran ilk anayasal belge niteliğine sahip olan bu ferman ile vergi salınması noktasında keyfliği önleyerek vergilendirmede eşitlik ilkesinin de temelleri atılmıştır.

Sınıf aidiyetinin kalıtım ile belirlendiği feodal düzen, her sınıfın kendi yasaları ile idare edildiği yani hukuk birliğinin olmadığı, kendine özgü eşitsizlikçi sınıflara ayrılmıştır.¹³⁵ Bu sebeple dönemin hukukî yapısı sınıf ayrılıklarını arttırmış ve sınıfsal çatışmalara zemin hazırlamıştır. Ortaçağ batı toplumları bir yandan feodallerin vergiler yoluyla ekonomik baskısı, diğer taraftan kilisenin de Hristiyanlık dininin getirmiş olduğu hoşgörü, saygı ve eşitlik değerlerini bir yana bırakması¹³⁶ ile yani kral, feodal beyler ve kilisenin baskısı altında özgürlük ve eşitlikten yoksun şekilde yaşamıştır.¹³⁷

Feodalizm döneminde kilise ile krallar arasında çıkan ve uzun süre devam eden iktidar ve egemenlik mücadelelerini¹³⁸ fırsat bilen, adaletsiz ve ağır vergi yükü altında ezilmekte olan serflerin ve köylülerin bu dönemde gerçekleştirdiği sosyal, ekonomik ve siyasal niteliği haiz eşitlik ve özgürlük talebine dayanan ayaklanmaları Avrupa’da reform hareketlerinin de temelini atmıştır.¹³⁹

çıkartılınca, o gün için kararlaştırılan iş mevcudun iradesine uygun olarak yapılacak, çağırılan herkesin gelmiş olması aranmayacaktır”; XV. Madde “Gelecekte kimsenin, kendi hür adamlarından, kendi kurtuluş akçesi, büyük oğlunun şövalye olması ve büyük kızının bir kere evlendirme masrafları dışında bir sebeple yardım toplamasına müsaade etmeyeceğiz. Bu sebeple de ancak makul bir yardım toplanabilir” şeklindedir. İlal, Ersan, “Magna Carta”, İÜHFM, C: 34, S: 1 - 4, 1968, s. 210.

¹³⁵Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 62; Sabine, George, *Siyasal Düşünceler Tarihi I*, Çev: Harun Rızatepe, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969, s. 205.

¹³⁶Şenel, *Siyasal Düşünceler*, s. 240.

¹³⁷Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 63.

¹³⁸Mosca, Gaetano, “Roma ve Ortaçağ -Siyasi Müesseseler ve Doktrinler-”, Çev: Mukbil Özyörük, AÜHFD, C: 3, S: 2, 1946, s. 548, 549, 554; Sabine, age., s. 224, 228.

¹³⁹Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 63; Sabine, age., s. 315.

A. Evrensel Bildirgeler ve Anayasalarda Eşitlik

İhdas edilen vergilerin bir kanunî dayanağının olması gerektiğini ifade eden vergilerin kanunîliği ilkesi, diğer bir deyişle kanunsuz vergi olmaz ilkesi ve vergi kanunları vasıtasıyla mükelleflere eşitlikleri oranında eşit, eşitsizlikleri oranında farklı davranılmasını kabul eden vergilendirmede eşitlik ilkesi, günümüzde, her anayasal hukuk devletinin kabul ettiği temel vergilendirme ilkeleri konumundadır. Kanunlar ise normlar hiyerarşisi gereğince anayasaya uygun olmak durumundadır. Keza, vergi kanunları da anayasaya uygun olmak, bir anayasal dayanağa sahip olmak durumundadır. Bu çerçeveden bakıldığında tüm kanunlar gibi vergi kanunlarının da anayasa hukukuna tâbi olduğu anlaşılmaktadır.¹⁴⁰ Diğer taraftan günümüzde, meşrutî yönetimlerin temelini oluşturan, ilk akla gelen yetkisi kanun yapma olan parlamentoların kurulmasına, görev ve yetkilerine tarihsel açıdan bakıldığında; ilk yetkilerinin anayasaya uygun niteliği haiz olan kanunlar yapmak olmadığı, aslında, malî nitelik arz eden bir takım istekleri, zorlamayla da olsa, kabul etmek durumunda kaldıkları anlaşılmaktadır.¹⁴¹

Bugünkü manada, siyasi iktidarın, millet adına temsilciler vasıtasıyla, hukukî kurallarla bağlı kalmak kaydıyla kullanılması esasına dayanan parlamenter sistemin ilk örneği İngiltere’de 11. yüzyılda ortaya çıkmıştır. Bununla beraber hakiki manada temsili sistem İngiltere’de ancak 17. yüzyılda gerçekleşmiş ve Kıta Avrupası ülkelerine ve diğer memleketlere yayılmıştır.¹⁴²

¹⁴⁰**Gözler, Kemal**, “İngiltere’de Parlamento Nasıl ve Neden Ortaya Çıktı?”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, C: 1, Ankara, 2009, s. 365.

¹⁴¹**Gözler**, agm., s. 365.

¹⁴²**Arsel, İlhan**. *Anayasa Hukuku (Demokrasi)*, Doğu Matbaacılık ve Ticaret Limited Şirketi Matbaası, Ankara, 1964, s. 89 - 90.

a. Magna Carta

Yaklaşık olarak 13. yüzyıla kadar yaşanan siyasal istikrarsızlık ve savaşlar sebebiyle maddî gücünü kaybeden İngiltere Kralı Jean (Yurtsuz Jean), feodal beyler üzerine vergi salmış ve bu işlem feodal beylerin başkaldırısı ile sonuçlanmıştır. Feodal beylerin krala karşı isyanı, aslında, aşırı vergiye karşı bir isyan niteliğindedir. İsyan sonucunda, İngiltere’de kanunîlik ilkesi kazanımı diyebileceğimiz, Magna Carta Libertatum’un ilanı ile kralın malî alandaki hareket serbestîsi sınırlandırılmıştır.¹⁴³ Büyük Özgürlük Fermanı; kişi hürriyetleri ile insan hakları - doğal olarak eşitlik ilkesi- ve hukukun üstünlüğünü ifade eden pek çok bildiri ve modern anayasaların temeli olarak kabul edilmektedir.¹⁴⁴

Aristokratlar ve burjuva kesiminden oluşan baskı çevreleri; İngiltere’de Magna Carta Libertatum ve sonrasında yayınlanan ferman ve kanunlar sayesinde yurttaşların kendi kendilerini temsil etme yetkisine sahip olmalarını ve böylece kralın mutlak egemenlik yetkisini sınırlandırarak eşitlik idesinin gerçekleştirilmesini sağlamışlardır.¹⁴⁵

15 Haziran 1215 tarihli Magna Carta’da vergilendirmede eşitliğe dair “memleketin... umumî muvafakati olmaksızın hiçbir para veya sair yardım tahakkuk ettirilmeyecektir”¹⁴⁶ hükmü yer almakta ve bu hükümle üç eski feodal vergi hali - kralın kızının evlilik masrafı, oğlunun silah kuşanması ve tutsak düştüğünde ödenen fidye bedeli- dışında meclisin rızası olmaksızın vergi toplanmaması kabul

¹⁴³ **Arsel**, *Demokrasi*, s. 93.

¹⁴⁴ **Kapani, Münci**. *Kamu Hürriyetleri -Doktrin ve Pozitif Hukuk Gelişmeleri Hürriyetlerin Korunması Problemleri-*, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1964, s. 33; **İlal**, agm., s. 210 - 211.

¹⁴⁵ **Arsel**, *Demokrasi*, s. 94; **Mosca**, *Magna Carta*, s. 38.

¹⁴⁶ **Ridges, E. W.** “İngiliz Anayasa Hukuku”, **Çev:** Mukbil Özyörük, AÜHFD, C: 8, S: 1 - 2, 1951, s. 189.

edilmiştir.¹⁴⁷ 1628 tarihli Petition of Right'ta vergilendirmede eşitliğe dair; “hiç kimse parlâmento tarafından ısdar edilen bir kanunla belirmiş umumî muvafakat mevcut olmaksızın herhangi bir hediye, ödünç, iane veya vergi vermeğe zorlanmamalıdır”¹⁴⁸, 1689 tarihli Bill of Right'ta ise vergilendirmede eşitliğe dair; “parlâmentonun muvafakati olmaksızın veya muvafakat edilenden daha fazla bir müddet için veya bu yolun haricinde, Tac tarafından hukuk-u hükümraniye müsteniden vergi tahsili gayri kanunîdir”¹⁴⁹ hükmü yer almaktadır.

İngiltere'nin hukuk tarihi dikkate alındığında yazılı bir anayasalarının hiçbir zaman olmadığı fakat yukarıda bahsi geçen ferman ve kanunların vergilendirmede eşitlik ilkesine göndermelerde bulunduğu, kanunlar karşısında tüm kişilerin eşit haklara sahip olması gerektiğini belirttiği açıktır.¹⁵⁰

b. Virginia Anayasası

Amerika Birleşik Devletleri Anayasası 17 Eylül 1787 yılında yapılan yedi maddelik bir Anayasa iken çeşitli yıllarda yapılan değişiklikler ile son halini almıştır. Özellikle 1791 yılında yapılan 5. Anayasa değişikliği ile “kanunî bir usul izlenmeden, hiç kimse hayatından, hürriyetinden ya da mülkünden yoksun kılınamaz”¹⁵¹ ifadesi hüküm altına alınmış ve bir bakıma genel manada eşitliğin tesisi sağlanmıştır. Daha sonra 1868 yılında 14. anayasa değişiklikleri ile düzenlenen “hiçbir federe devlet, bir kimseyi, -kanunî yollar dışında- hayatından, hürriyetinden

¹⁴⁷ **Gözler**, agm., s. 367.

¹⁴⁸ **Ridges**, agm., s. 191.

¹⁴⁹ **Ridges**, agm., s. 192.

¹⁵⁰ **Baker, Philip**, “The Equality Principle in United Kingdom Taxation Law”, http://www.taxbar.com/documents/Equality_Principle_Philip_Baker_000.pdf, s. 1 - 2. Erişim Tarihi: 01.01.2014.

¹⁵¹ **Tanilli, Server**. *Anayasalar ve Siyasal Belgeler*, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1976, s. 442.

ya da mallarından yoksun kılamayacağı gibi, kendi yargılama alanına giren bir kimseden, kanunların himayesinden eşit biçimde yararlanmayı esirgeyemez”¹⁵² hükmü anayasaya eklenmiştir. Bu değişikliklerle yurttaşlar arasında kanun önünde eşitliğin temelleri ortaya konmaya çalışılmıştır.¹⁵³

İngiltere, Fransa ile yapmış olduğu savaşların ekonomik zararlarını telafi etmek için “*Sugar Act*” - *Şeker Kanunu* ile 1764 yılında çeşitli Amerikan kolonilerine vergi yükü yüklemiş ve bu yolla aslında ihtilal fikirlerinin oluşmasına sebebiyet vermiştir.¹⁵⁴ İngiltere daha sonra, özellikle Amerika’da yaşayan aydın kesimin tepkisini çekecek olan, 1765 yılında “*Stamp Act*” - *Pul Kanunu* ile Amerika’da yayınlanan çeşitli yayınlar üzerine vasitasız vergiler koymuştur. 1767 yılında ise “*Tea Act*” - *Çay Kanunu’nun* öngördüğü vasıtalı vergilerle Amerika’nın ekonomik hayatına bir kez daha müdahalede bulunmuştur. Nihaî olarak İngiltere valilerinin bu kanunlara muhalefet eden Amerikan Temsilciler Meclisini feshetmesi ise ihtilallerin diğer bir sebebini teşkil etmiştir.¹⁵⁵ İtiraz eden Amerikan kolonileri İngiltere’nin sert yaptırımları¹⁵⁶ ile karşı karşıya kalmış ve koloniler temelini İngiltere’de yayınlanan ferman ve kanunların oluşturduğu¹⁵⁷ bir başka deyişle ideolojik hareket kuvvetini İngiltere’de iktidarın kişi hak ve özgürlükleri ile sınırlandırılmasından alan¹⁵⁸ Amerikan bağımsızlık sürecini başlatmıştır.

¹⁵² **Tanilli**, *Anayasalar*, s. 444.

¹⁵³ **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 70; **Ateş**, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 23 - 24.

¹⁵⁴ **Güriz, Adnan**, *Amerika Birleşik Devletleri Bağımsızlık Demeci*, AÜHF Yayınları No: 110, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1957, s. 13. Ayrıca Amerikan ihtilâlinin diğer sebepleri için bkz. **Güriz**, *Bağımsızlık Demeci*, s. 64 - 74.

¹⁵⁵ **Güriz**, *Bağımsızlık Demeci*, s. 15 - 16.

¹⁵⁶ Ekonomik, sosyal ve siyasal nitelikli bu yaptırımlar için bkz. **Güriz**, *Bağımsızlık Demeci*, s. 18.

¹⁵⁷ **Güriz**, *Bağımsızlık Demeci*, s. 22.

¹⁵⁸ **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 68.

Bu doğrultuda, aynı zamanda modern eşitlik yani anayasal anlamda eşitlik ilkesinin de ilk resmî temsilcisi olan, 12 Haziran 1776 tarihli Virginia Anayasası'nın başında yer alan *"Bill of Rights"- Haklar Bildirgesi*'nde şu ifadelerle yer verilmiştir; *"Bütün insanlar tabiaten eşit olarak serbest ve bağımsızdırlar ve cemiyet haline girerken, kendilerinden gelecek nesilleri hiçbir sözleşme ile mahrum edemeyecekleri ve onların elinden alamayacakları, doğuştan kendilerine ait olan bazı haklara maliktirler; bunlar hayattan ve hürriyetten faydalanma hakkı ile mülk iktisabı ve tasarrufu, saadet ve emniyeti aramak ve elde etmek haklarıdır."*¹⁵⁹

Virginia Anayasası ile 1776'da başlayan süreçte eşitlik ilkesinin anayasal bir ilke olarak kabul edilmiş olması, daha sonra yayınlanan bağımsızlık demecinde de eşitlik ilkesinin dile getirilmesi yolunda temel dinamik olmuştur. 4 Temmuz 1776'da yayınlanan Amerikan Bağımsızlık Demecinde eşitlik ilkesi şu şekilde dile getirilmiştir; *"Şu gerçeklerin apaçık olduklarına inanıyoruz; Bütün insanlar eşit yaratılmışlardır; yaratan insanları başkalarına devredemeyecekleri bazı haklarla donatmıştır; hayat, hürriyet ve mutluluğu arama bu haklar arasındadır."*¹⁶⁰

c. 1789 Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi

18. yüzyıl Fransa toplumu eşitsizliğin bir çeşit tezahürü olarak sosyal açıdan parçalanmış; aristokrat kesim ve kilise mensupları ise malî ve hukukî ayrıcalıklarını bu döneme değin muhafaza etmiştir.¹⁶¹

¹⁵⁹ **Güriz**, *Bağımsızlık Demeci*, s. 133; **Göze**, *Siyasal Düşünceler*, s. 481.

¹⁶⁰ **Tanilli**, *Anayasalar*, s. 425; **Güriz**, *Bağımsızlık Demeci*, s. 128; **Kapani**, *age.*, s. 35.

1787 Tarihli ABD Anayasası'nda ise vergilerin kanunîliği ilkesi Anayasanın 1. maddesinin 7. fıkrası ile hüküm altına alınmıştır. **Tanilli**, *Anayasalar*, s. 430 - 431.

¹⁶¹ **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 70; **Tanilli**, **Server**. *Dünyayı Değiştiren On Yıl - Fransız Devrimi Üzerine (1789 - 1799)*, Say Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1990, s. 19 - 23, 27 - 30; **Göze**, *Siyasal Düşünceler*, s. 537 - 543.

Ekonomik açıdan Fransız devriminin evrensel çapta kabul görmesindeki temel faktörlerden birisi hiç şüphesiz, keyfî vergi uygulamaları neticesinde mükelleflere yüklenen aşırı vergi yükünün¹⁶² eşitlik ve adalet ilkeleri ile sınırlandırılan, keyfilikten uzak - kanun ile bağlı ve nihayet vergilendirmede eşitlik ilkesi doğrultusunda hareket eden bir yönetim anlayışı ile hükümetin sınırlandırılmasını öngörmesidir. Çağdaş hukuk tarihi açısından bir dönüm noktası konumunda olan Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi 26 Ağustos 1789 senesinde Fransız halkının Ulusal Meclis halinde toplanan temsilcileri vasıtasıyla ilan edilmiştir.¹⁶³

Fransız devriminin temel dinamikleri arasında yer alan eşitlik ilkesi, 1789 tarihli Fransız İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirgesi'nde karşımıza, kanun önünde eşitlik, kamu görevlerine girişte eşitlik ve kamu külfetleri önünde eşitlik ilkeleri şeklinde çıkmaktadır.¹⁶⁴

Bahsi geçen bildirge 17 maddeden müteşekkil olup bildirgenin 1. maddesinde eşitlik ilkesi hukuki ilişkiler açısından ele alınarak *insanların hür ve eşit olduklarına* hükmedilirken, 4. maddesi ile her türlü temel hak ve özgürlükleri kısıtlamanın ancak kanunla yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Bildirgenin 6. maddesinde ise yurttaşların eşitliği (kanun önünde eşitlik, kamu görevlerine girişte eşitlik) düzenlenmiştir. 13. Madde ile zorunlu bir ödeme olan vergilerin *bütün yurttaşlar*

¹⁶²**Tanilli**, *Fransız Devrimi*, s. 31 - 32.

¹⁶³**Tanilli**, *Anayasalar*, s. 451; **Tanilli**, *Fransız Devrimi*, s. 85; **Göze**, *Siyasal Düşünceler*, s. 547.

¹⁶⁴**Göze**, *Siyasal Düşünceler*, s. 551; **Gazier, François - Gentot, Michel - Genevois, Bruno**, “1789 İlke ve Düşüncelerinin, Anayasa Konseyi ve Conseil d’Etat Kararlarına Etkisi”, **Çev**: Celal ERKUT, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi - Fransız Devriminin 200. Yılı Özel Sayısı*, S: 1 - 3, 1989, s. 96.

arasında eşit dağıtılması öngörülmüş, vergilendirmede eşitlik ilkesi (kamu külfetleri önünde eşitlik ilkesi) malî güç ilkesi ile birlikte hüküm altına alınmıştır.¹⁶⁵

Diğer taraftan ihtilaller sonrasında kurulan Conseil d'Etat vermiş olduğu kararlarda eşitlik ilkesini çok yönlü yorumlamış ve vergilendirmede eşitlik ilkesine de bunlar arasında yer vermiştir.¹⁶⁶ Yüksek mahkemenin 4 Şubat 1944 tarihli bir kararında vergi yükümlülerinin vergilendirme bakımından eşitliği ilkesine dair ifadesi şu şekilde olmuştur: ¹⁶⁷ *“Hiçbir anayasal metin ve hiçbir kanun ‘vergilendirme bakımından eşitlik’ ilkesine yer vermemiştir. Mahkemeniz içtihatları da, bu ilkeye hukuki bir değer kazandıracak olan 1789 Bildirgesi metnini dayanak olarak ele almamaktadır. Ancak, bununla birlikte, söz konusu ilke 150 yıldır tüm müesseselerimize nüfuz etmiş, tüm yasalarımıza egemen olmuş siyasi örgütlenmemizin temel unsurlarından biridir.”*.

Fransa’da; idare, genel ekonomik yararın yani kamu hizmetlerinin işleyişi ile doğrudan ilgili olan durumlarda yapmış olduğu işlemler ile belli kimselere ayrıcalıklar tanıyabilmekte ve idarenin bu ayrıcalıklı işlemlerinin eşitlik ilkesinden sapmalar meydana getirmeyeceği kabul edilmektedir.¹⁶⁸

B. Türk Hukuk Tarihinde Eşitlik

Türk hukuk tarihinde eşitlik ilkesi incelenirken bahsi geçen dönemin tarihte oldukça uzun bir dönemi kapsadığı ve bu büyüklükte bir dönemi incelemenin çalışmanın boyutlarını aşacağı göz önüne alınarak çalışmanın kapsamı Osmanlı İmparatorluğu ve Türkiye Cumhuriyeti ile sınırlandırılacaktır.

¹⁶⁵ **Tanilli**, *Anayasalar*, s. 452 - 453.

¹⁶⁶ **Gazier, Gentot, Genevois**, agm., s. 85.

¹⁶⁷ **Gazier, Gentot, Genevois**, agm., s. 86.

¹⁶⁸ **Gazier, Gentot, Genevois**, agm., s. 97 - 98; Bunun haricinde vergilendirme alanında başvuru vergilendirmede eşitliği sınırlandırıcı kıstaslar için bkz. **Saban**, *age.*, s. 31.

a. Osmanlı İmparatorluğu Dönemi

Osmanlı İmparatorluğu yönetiminde İslâmî kuralları benimsemiş olması sebebiyle teokrasi ve bunun yanında yönetim şekli olarak ise monarşi ile idare edilmiştir.¹⁶⁹ Fakat İslâmîyetin kamu düzenine ve kişiler arasındaki işlemlere ilişkin düzenlemeleri de öngörmesi sebebiyle Osmanlı'da teokrasi, monarşik idare yapısı üzerinde önemli etkiler meydana getirmiştir.¹⁷⁰

Diğer taraftan Osmanlı hukuk düzeninde; Devletin egemenlik sahasının genişlemesi neticesinde, bilhassa özel hukuk alanında bir takım problemlerin çözülmesi için şer'î hükümlerde ayrıntısı ile düzenlenmemiş fakat insanlar tarafından düzenlenmesine izin verilmiş konular hakkında, Osmanlı'dan önce kurulmuş olan Türk devletlerinde uygulanan âdetleri de içeren¹⁷¹ örfî kurallar da yer almıştır.¹⁷² Anlaşılacağı üzere örfî hukuk kuralları şeriat kurallarına aykırı olmamak durumundadır. Böylece Osmanlı Devletinde şer'î hukuk kuralları ve örfî hukuk kuralları birlikte uygulanmıştır.

Osmanlı hukuk düzeninin temelini teşkil eden İslâm hukukunda konumuz açısından önem arz eden husus elbette ki eşitlik ilkesidir. İslâm hukukunda eşitlik

¹⁶⁹**Okandan, G. Recai**, *Amme Hukukumuzun Anahatları (Türkiye'nin Siyasi Gelişmesi) - Birinci Kitap: Osmanlı Devletinin Kuruluşundan Yıkılışına Kadar-*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1681, Hukuk Fakültesi No: 363, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971, s. 15; **Arsel, İlhan**: *Türk Anayasa Hukukunun Umumi Esasları I -Birinci Kitap: Cumhuriyetin Temel Kuruluşu-*, Mars Matbaası, Ankara, 1965, s. 3 - 4.

¹⁷⁰**İnalcık, Halil**: "Osmanlı Hukukuna Giriş -Örfî-Sultani Hukuk ve Fatih'in Kanunları-", AÜSBFD, C: 13, S: 2, 1958, s. 102; **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 15; **Arsel**, *age.*, s. 4; **Aldıkaçtı, Orhan**, *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3000, Hukuk Fakültesi No: 655, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 4. Baskı, 1982, s. 11 - 12.

¹⁷¹**Tuğcu**, *age.*, s. 81; **İnalcık**, *agm.*, s. 102.

¹⁷²**İnalcık**, *agm.*, s. 102 - 103.

sadece hukukî eşitlik noktasında söz konusu olmaktadır. Hukuk nezdinde, kanun önünde, herkesin hak ve yükümlülüklerde eşit olması mümkün iken fiilî yani servet, kuvvet, zekâ veya renk gibi sübjektif ölçütlere göre eşitlikten söz edilmesi mümkün değildir.¹⁷³ Hukukî eşitlik ise; kanun önünde eşitlik, mahkemede (hâkim önünde) eşitlik, kamu hizmetlerine girmede eşitlik, menfaat dağılımında eşitlik, sosyal yardımlarda eşitlik ve maddî yükümlülüklerde (vergilendirmede) eşitlik ilkelerinin gerçekleşmesi ile mümkündür.¹⁷⁴ Bu eşitlik anlayışı gereğince yukarıda bahsedilen konular açısından İslâm hukukunda insanlar arasında ırk, renk, dil, soy gibi bir sebepten ötürü ayrımcılık yapmak yasaktır.¹⁷⁵

Osmanlı Devleti'nde; kişilere vergi mükellefiyeti yüklenmesinde¹⁷⁶ dinî inancın etkili olması bakımından; zekât, ganimet ve öşür Müslümanlardan alınan vergileri oluştururken, haraç ve cizye ise Müslüman olmayan fakat ehl-i kitap kimselerden (zimmîler) alınan vergileri oluşturmaktadır.¹⁷⁷

Cizye vergisi Osmanlı topraklarında yaşayan zimmîlerden alınan bir vergi türüdür. Bu verginin konusunu bahsi geçen şahıslar oluşturmaktadır. Yükümlüsü Müslümanlar olan zekât vergisi ve diğer vergileri Müslüman olmadıkları için

¹⁷³ **En-Nebhan - Muhammed Faruk**, “İslam Hukukunda Eşitlik”, **Çev:** Servet Armağan, İÜHFM, C: 44, S: 1 - 4, 1978, s. 325.

¹⁷⁴ **Öden, Eşitlik İlkesi**, s. 89; **En-Nebhan**, agm., s. 326 vd.

¹⁷⁵ **Öden, Eşitlik İlkesi**, s. 89.

¹⁷⁶ İslâm hukukunda insanlar; dinî inançları, özgür veya köle olmaları gibi hususiyetleri bakımından değerlendirilmekte ve kişilere vergi mükellefiyetinin yüklenmesi hususunda bu ölçütlere göre hareket edilmektedir. **En-Nebhan**, agm., s. 336.

¹⁷⁷ **Üçok, Coşkun - Mumcu, Ahmet - Bozkurt, Gülnihal**, *Türk Hukuk Tarihi -Yeniden Düzenlenmiş, Gözden Geçirilmiş-*, Savaş Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2002, s. 71; **Akyılmaz, Gül**, *Osmanlı Devletinde Eşitlik Kavramının Gelişimi*, Yayınlanmamış Profesörlük Çalışması, Konya, 2000, s. 34, 112; **Karamursal, Ziya**, *Osmanlı Malî Tarihi Hakkında Tetkikler*, TTK Basımevi, Ankara, 1989, s. 164. Osmanlı Devletinde uygulanan vergi türleri için bkz. **Tuğcu**, age., s. 81 - 88.

ödemek zorunda olmayan zımmîlerden alınan cizye vergisi can, mal vb. konularda sağlanan güvenliğin bedeli olarak görülmekte, haraç ise aynı şartlar altında konusu topraktan elde edilen gelirler olan bir çeşit vergi olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁷⁸

Osmanlı İmparatorluğu'nda yukarıda bahsi geçen şer'î vergilerin haricinde örfî vergilerde bulunmaktadır. Olağanüstü harcamaları karşılamak üzere alınan, ilk başta geçici ve düzensiz olup daha sonra kalıcı hale gelmiş vergilerden oluşan ve *tekâlif-i örfîye* olarak da adlandırılan örfî vergiler, Osmanlı Devletinde daha kuruluş itibariyle malî hayat içerisinde yer almışlardır.¹⁷⁹

Osmanlı İmparatorluğu'nda şer'î vergilerin mükellefi olmak bakımından vatandaşlar başta din olmak üzere çeşitli kıstaslara göre ayrıma tâbi tutulurken örfî vergiler bakımından herhangi bir ayrıma gidilmemesi örfî vergileri şer'î vergilerden ayıran temel özellik olarak karşımıza çıkmaktadır. Örfî vergiler Osmanlı topraklarında mukim olan her vatandaştan alınan vergi türünü teşkil etmektedir.¹⁸⁰

17. yüzyılın ortalarından 18. yüzyılın sonlarına kadar geçen dönemde Osmanlı Devleti'nin idarî yapısında çözümler ortaya çıkmaya başlamış, kişilerin eşitliği ve adaletin üstünlüğü prensipleri ortadan kalkmıştır.¹⁸¹ Siyasî ve hukukî dejenerasyonun düzeltilmesi için ilk girişimler (ıslahat hareketleri) 1789 senesinde padişah olan III. Selim tarafından başlatılmıştır. 1808'de III. Selim'in öldürülmesi; ıslahat hareketleri vasıtasıyla anayasal hukuk devleti olma yolunda ortaya çıkmış ivmenin kısa süre için durmasına sebep olmuştur.¹⁸² III. Selim'den sonra tahta geçen II. Mahmut

¹⁷⁸ **Akyılmaz**, *age.*, s. 34, 113 - 114; **En-Nebhan**, *agm.*, s. 335.

¹⁷⁹ **Giray, Filiz**, *Maliye Tarihi*, 3. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2010, s. 110.

¹⁸⁰ **Giray**, *age.*, s. 110. Osmanlı İmparatorluğunda uygulanan örfî vergiler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Giray**, *age.*, s. 111 - 122; **Karamursal**, *age.*, s. 181 - 191.

¹⁸¹ **Tanör, Bülent**, *Osmanlı İmparatorluğunda Anayasal Gelişmeler*, Der Yayınları, İstanbul, 1991, s. 11 - 15; **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 43 - 48.

¹⁸² **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 55; **Tanör**, *age.*, s. 23; **Arsel**, *age.*, s. 15.

döneminde; vergilendirme yetkisini kullanarak nüfuz kazanmış olan âyanlar adeta birer feodal bey gibi davranmıştır. Devletin siyasî bütünlüğünü tehlikeye atan bu durum karşısında merkezî iktidar ve âyanlar arasında 7 Ekim 1808 tarihinde Sened-i İttifak adı ile bilinen, yedi madde ve bir ek' ten müteşekkil anlaşma imzalanmıştır.¹⁸³ Sened-i İttifak, Osmanlı Devleti'nde yaşayan milletlerin veya kişilerin eşitliği hakkında genel bir hüküm içermeyen¹⁸⁴ 3. maddesinde vergilerin düzenli olarak toplanması, 7. maddesinde ise halktan vergi alınırken adalete uygun hareket edilmesini bir prensip olarak kabul etmiştir.¹⁸⁵

Osmanlı aristokratları diyebileceğimiz âyanlar ile merkezî idare arasında merkezî idarenin hâkimiyetini kısıtlayacak şekilde bir anlaşma yapılması¹⁸⁶, demokratik düzene giden ilk belirtiler olması sebebiyle, Türk hukuk öğretisinde, Sened-i İttifak, Magna Carta özgürlük fermanına benzetilmektedir.¹⁸⁷

Osmanlı Devleti 18. yüzyıldan sonra çeşitli ekonomik ve siyasî sebeplerle çöküş sürecine girmiştir. Bunu engellemek için batılı devletlere paralel olarak çeşitli reformların yapılması adına devletin hukukî ve siyasî bünyesinde değişiklikler getiren, fertler arasında adalet ve eşitliğin tesisini öngören Gülhane Hatt-ı Hümayunu

¹⁸³ **Onar, Sıddık Sami**, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, C: 1, 3. Baskı, Hak Kitapevi, İstanbul, 1966, s. 146; **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 57; **Tanilli**, *Anayasalar*, s. 3 - 8.

¹⁸⁴ **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 93.

¹⁸⁵ **Armağan, Servet**, *Türk Esas Teşkilat Hukuku (Anayasa Metinleri Ekli) I.Kitap*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2584, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi No: 580, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979, s. 17.

¹⁸⁶ **Armağan**, *age.*, s. 18; **Onar**, *age.*, s. 148; **Aldıkaçtı**, *age.*, s. 38 - 39; **Arsel**, *age.*, s. 17.

¹⁸⁷ **Tanör, Bülent**, *Osmanlı - Türk Anayasal Gelişmeleri (1789 - 1980)*, Yapı Kredi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 1999, s. 56; **Onar**, *age.*, s. 148, 153; **Aldıkaçtı**, *age.*, s. 38 - 39.

3 Kasım 1839 tarihinde ilan edilmiştir.¹⁸⁸ Gülhane Hatt-ı Hümayunu maddeler halinde hazırlanmadığında, genel olarak bakıldığında eşitlik ilkesi ile ilgili olarak fermanın içerisine yayılmış bir takım hükümler ortaya çıkmaktadır.¹⁸⁹

Eşitliğe dair hükümlere göre; imparatorluk dâhilinde yaşayanların farklı uyruk ve dinlerden olmasından ötürü Müslüman ve Müslüman olmayanların, Türk ve Türk olmayanların -ayrıca bu sınıfların kendi mensuplarının da eşit olduğu belirtilerek-¹⁹⁰ kamu hukukuna dair işlemlerinde eşit kabul edilecektir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi ile ilişkili olarak; iltizam usulünün¹⁹¹ kaldırılarak herkesin malî gücüne göre vergilendirilmesi ilkesi gereğince mükellef kabul edileceği belirtilmiştir.¹⁹²

¹⁸⁸ **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 66 - 68, 105; **Armağan**, *age.*, s. 18; Gülhane Hatt-ı Hümayunu metni için bkz. **Gözübüyük**, **Şeref - Kili**, **Suna**, *Türk Anayasa Metinleri*, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1957, s. 3 - 5; **Tanilli**, *Anayasalar*, s. 8 - 11.

Tanzimat dönemi denilince Gülhane Hatt-ı Hümayunu anlaşılmakta fakat aslında aralarında bir fark bulunmaktadır. Gülhane Hatt-ı Hümayunu daha ziyade yönetim ilkelerine dair bir kılavuz ve haklar bildirgesi niteliğindeyken Tanzimat ise idarî, malî, siyasî, diplomatik, ekonomik vb. alanlara yayılı olan yenilikleri kapsayan dönemi ifade etmektedir. **Tanör**, *OTAG*, s. 75.

¹⁸⁹ “*Tebaayı saltanatı seniyyemizden olan ehli İslâm ve mileli saire bu müsaadati şahanemize bilâistisna mazhar olmak üzere can ve ırz ve namus ve mal maddelerinden hükmi şer’i iktizasınca kâffeî memaliki mahrusamız ahalisine tarafı şahanemizden emniyeti kâmile verilmiş...*” ve “*akçe dahi tebaanın vergisiyle hâsıl olacağına binaen bunun dahi bir hüsni suretine bakılmak ehem olup... her ferdin emlak ve kudretine göre bir vergi tayin olunarak kimseden ziyade şey alınmaması...*” gibi. **Gözübüyük - Kili**, *age.*, s. 4 - 5.

¹⁹⁰ **Karal**, **Enver Ziya**, *Gülhane Hatt-ı Hümayununda Batının Etkisi*, s.598’den aktaran **Tanör**, *OTAG*, s. 88 - 89.

¹⁹¹ İltizam usulü ve diğer vergi toplama yöntemleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Giray**, *age.*, s. 123 - 133.

¹⁹² **Armağan**, *age.*, s. 19; **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 71; **Kapani**, *age.*, s. 72; **Tanör**, *OTAG*, s. 90.

Düzenli bir usule bağlanacak olan vergilendirme işlemleri¹⁹³ konusunda uyruk ve din farkı gözetilmeyeceğini ve herkesin malî gücüne göre vergilendirileceğini belirtmesi bakımından Gülhane Hatt-ı Hümayunu; Osmanlı Devleti'nde artık bu hususta şer'î hükümlerin uygulanmayacağını, Osmanlı vatandaşlarının kanun önünde eşitliğini ifade etmektedir.

Devletin iç işlerine müdahale edilmesini önlemek için Sultan Abdülmecid tarafından, Gülhane Hatt-ı Hümayunu'nda sayılan hakları da içeren, Islahat Fermanı 18 Şubat 1856 tarihinde ilan edilmiştir.¹⁹⁴ Temelinde Gayrimüslim vatandaşların hukukunu korumaya yönelik olan¹⁹⁵ Islahat Fermanı da aynen Gülhane Hatt-ı Hümayunu gibi maddeler halinde hazırlanmamıştır.

Fermanda Müslüman olan veya olmayan kimselerin din, dil, cinsiyet bakımından birbirlerinden ayrı muameleye tâbi tutulmayacağı ve devlet sınırları dâhilinde yaşayan, hangi milletten olursa olsun, herkesin eşit işleme tabi tutulacağı hususunda; eğitimde eşitlik, özel hukuk bakımından kişiler arasında eşitlik, cezaî anlamda eşitlik ve kanun önünde eşitlik gibi¹⁹⁶ eşitliğe dair temel konulardan bahsedildikten sonra *verginin müsavâtı tekâlifî sairenin müsavâtını mucip olduğu misillü hukukça olan müsavat dahi vezâifçe olan müsavâtı müstelzim olduğu...* gerekçesiyle askerlik yapmak yükümlülüğü olmayan Gayrimüslim kişiler için bu hususa karşılık olarak bir bedel ödeme veya nakit bir ödeme zorunluluğu getirilmiştir. Yabancılar mülkiyet tasarrufu hakkı verileceği ve mültezimlerde olan vergilendirme yetkisinin çeşitli yolsuzluklara sebep olmasından ötürü kaldırılacağı,

¹⁹³ Arsel, age., s. 18.

¹⁹⁴ Okandan, *Amme Hukukumuz*, s. 73; Tanör, *OTAG*, s. 95; Kapani, age., s. 76. Tam metin için bkz. Gözübüyük - Kili, age., s. 7 - 12; Tanilli, *Anayasalar*, s. 11 - 17.

¹⁹⁵ Arsel, age., s. 19.

¹⁹⁶ Okandan, *Amme Hukukumuz*, s. 74; Tanör, *OTAG*, s. 109 - 110; Kapani, age., s. 77.

vergilendirmede sınıf ve mezhep farkı gözetilmeyeceği ifade edilmiştir. Dolayısıyla cizye vergisi kaldırılmıştır.¹⁹⁷ Osmanlı sınırlarında yaşayan tüm kişilerin merkezî idare ve meclis üyeleri tarafından düzenlenecek kanunlar uyarınca, gelir kaynağının yok olmasına meydan vermeyecek şekilde vergilendirileceği belirtilmiştir. Vergilere dair düzenlemelerin merkezî idare tarafından yapılacak olması ve vergilendirmede eşitliği gerçekleştirmede modern maliye biliminin de başvurduğu malî güç ölçütünün kabul edilmesi malî alanda yapılan en önemli yeniliklerdir.¹⁹⁸

Tanzimat döneminde yapılan bu çalışmalar; Osmanlı Devleti'nde sosyal, siyasi ve hukukî açıdan yeni bir düzenin kaçınılmaz oluşunu ortaya çıkarmış ve yeni bir anayasanın hazırlanmasına, meşrutî bir rejimin tesisi ve milletvekilleri meclisinin kurulmasına imkân verecek olan I. Meşrutiyet dönemine zemin hazırlamıştır.

Kendinden önceki padişahlara göre daha yenilikçi ve meşrutiyetçi olan; bürokratlar, ulema ve askerler tarafından tahta çıkması desteklenen ve bu açıdan değerlendirildiğinde kaynağı bir halk hareketi olan iktidarın sahibi¹⁹⁹ II. Abdülhamit tarafından yetkilendirilen devlet adamlarının yabancı anayasalar üzerinde yaptıkları incelemeler sonucunda taslak bir anayasa ortaya çıkarılmış, Heyet-i Vükela'nın incelemesi ve padişahın onayından geçtikten sonra hukukî açıdan bir ferman anayasa niteliğindeki “*Osmanlı Devleti'nde hukuk devleti olma yolunda büyük öneme sahip*”²⁰⁰ Kanun-u Esasi 23 Aralık 1876 tarihinde ilan edilmiştir.²⁰¹ Kanun-u Esasî hukukî niteliği itibarıyla ferman anayasa olarak ifade edilmekle beraber, maddeler

¹⁹⁷ Üçok - Mumcu - Bozkurt, *age.*, s. 275; Tanör, *OTAG*, s. 111.

¹⁹⁸ Tanör, *OTAG*, s. 112.

¹⁹⁹ Okandan, *Amme Hukukumuz*, s. 128 - 134; Tanör, *OTAG*, s. 125 - 127.

²⁰⁰ Onar, *age.*, s. 151.

²⁰¹ Onar, *age.*, s. 152 - 153; Aldıkaçtı, *age.*, s. 55 - 56; Tanör, *OTAG*, s. 132 - 133; Arsel, *age.*, s. 23; Okandan, *Amme Hukukumuz*, s. 134 vd. Tam metin için bkz. Gözübüyük - Kili, *age.*, s. 25 - 38; Tanilli, *Anayasalar*, s. 25 - 41; Armağan, *age.*, s. 356 - 370.

halinde hazırlanmış olması, kaleme alınışında objektif ve formal bir ifade tarzının tercih edilmesi sebebiyle biçimsel olarak bir anayasa mahiyetindedir.

Kanun-u Esasi'de Osmanlı Devleti'nde yaşayan herkesin din ve mezhep farkı gözetilmeksizin Osmanlı vatandaşı kabul edildiği (m.8), kişi hürriyetinin anayasal güvence altına alındığı (m.9) ve vatandaşların kanunda öngörülen cezaların haricinde bir ceza ile cezalandırılmayacağı yani suç ve cezalarda kanunîlik ilkesi (m.10) ve kanun önünde eşitliği (m.17) ifade eden hükümler yer almıştır. Söz konusu hükümler kişiler arasında hukukî eşitliği ifade etmektedir.²⁰²

Kanun-u Esasî ile vatandaşlara eşitlik ilkesi doğrultusunda bir takım hak ve özgürlükler tanınmıştır. 7. maddesi ile kanun önünde eşitliği düzenleyen Kanun-u Esasî'yi vergilendirme alanında getirdiği hak ve özgürlükler ile eşitlik ilkesi açısından değerlendirdiğimizde; Anayasanın 20. maddesinde yer alan "*Tekâlifî mukarrere nizamâtı mahsusasına tevfikân kâffeî tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur*" hükmü ile tüm vatandaşlar birlikte ele alınarak modern vergilendirme ilkeleri arasında yer alan vergilendirmede genellik ilkesi, vergilendirmede eşitlik ilkesi ve malî güce göre vergilendirme ilkesinin; 25. maddede yer alan "*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmı ile ve nâmı aherle hiç kimseden bir akçe alınamaz*" hükmü ile de vergilendirmede kanunîlik ilkesinin hüküm altına alındığı görülmektedir.

1878 yılında Meclisin tatil edilmesinden 1908'de Kanun-u Esasî'nin tekrar ilan edilmesine kadar geçen süreç; Padişah II. Abdülhamit'in iktidarını ve devleti ayakta tutabilmesi adına baskıcı²⁰³, diğer yandan bu amacın gerçekleştirilebilmesi için kaçınılmaz olan modernleşme adına yenilikler ile geçen bir süreçtir.²⁰⁴

²⁰² **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 166.

²⁰³ **Arsel**, *age.*, s. 32; **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 232; **Tanör**, *OTAG*, s. 167.

²⁰⁴ **Tanör**, *OTAG*, s. 167.

23 Temmuz 1908 tarihinde Padişah II. Abdülhamit Kanun-u Esasîyi tekrar yürürlüğe koyarak ikinci meşrutiyeti ilan etmiştir.²⁰⁵ II. Meşrutiyet ile yeniden ilan olunan Kanun-u Esasîye 1909 ve 1914 senelerinde yapılan iki değişiklik neticesinde son hâli verilmiş olup söz konusu Anayasada eşitlikle ilgili hükümlerde bir değişiklik yapılmamıştır. Vergilendirmede eşitlik açısından da 1876 Kanun-u Esasî'sinde yer alan hükümler aynen korunmuştur.

Bahsi geçen değişiklikler, her ne kadar eşitlikle ilgili hükümlerle ilgili olmasa da, padişahın yetkilerini azaltması ve Heyet-i Mebusanın yetkilerini genişletmesi bakımından klasik parlamenter sisteme uygun düzenlemeler getirmiş ve bu açıdan bakıldığında, Osmanlı Devleti'nde mutlak monarşiden meşrutî monarşiye geçilmiştir.²⁰⁶ Kanun-u Esasî ile temel hak ve özgürlükler Osmanlı Devleti'nde ilk defa gerçek anlamda bir anayasa ile teminat altına alınmış ve vergilendirmede eşitliği sağlama adına da yukarıda bahsi geçen çeşitli hükümler Anayasada yer almıştır.

b. Türkiye Cumhuriyeti Dönemi

1918 Senesinde Milli Mücadele Hareketi Gazi Mustafa Kemal Paşa önderliğinde başarı ile sonuçlandıktan sonra 23 Nisan 1920'de Büyük Millet Meclisi (BMM) kurulmuş ve ihtiyaç duyulan yeni anayasanın yapılması meclisin öncelikli gündemi olmuştur.²⁰⁷ Bu doğrultuda 23 madde ve 1 münferit maddeden oluşan kısa-çerçeve anayasa niteliğindeki Teşkilât-ı Esasîye Kanunu²⁰⁸ 20 Ocak 1921 tarihinde

²⁰⁵ **Tanör**, *OTAG*, s. 174 - 176; **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 241 - 243; **Aldıkaçtı**, *age.*, s. 69.

²⁰⁶ **Arsel**, *age.*, s. 37; **Okandan**, *Amme Hukukumuz*, s. 146; **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 106.

²⁰⁷ **Özbudun**, **Ergun**, *Türk Anayasa Hukuku*, 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013, s. 27 - 28; **Tanör**, *OTAG*, s. 234; **Onar**, *age.*, s. 159 - 160.

²⁰⁸ 20 Ocak 1921 tarihinde Teşkilât-ı Esasiye Kanunu tam metni için bkz. **Yüzbaşıoğlu**, **Necmi**, *Anayasa Hukukunun Temel Metinleri*, 8. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2012, s.

kabul edilmiştir. Egemenliği kayıtsız şartsız millete veren (m.1) Anayasa vergilendirmeye ilişkin ayrı bir hüküm içermemektedir. Ancak kanunların BMM tarafından çıkartılacağı (m.7) hüküm altına alınmış olduğundan, dolaylı yoldan da olsa vergilendirmede kanunilik ilkesinin 1921 Anayasası'nda tanındığı söylenebilir.

Tanzimat ve Meşrutiyet Dönemi boyunca malî alanda çeşitli reform girişimleri söz konusu olmakla beraber vergisel anlamda modernleşmenin sağlanamamış olduğu görülmekte ve sonuçta vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükünün hafiflemediği, dolayısıyla üretici ve yerli tüccarın ekonomik hayatında bir yenilik ve zenginleşmenin sağlanamadığı anlaşılmaktadır.²⁰⁹

Söz konusu dönemde, 21 Şubat 1921 tarihinde, 102 sayılı Tarik Bedeli Nakdisi Hakkında Kanun²¹⁰ Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde kabul edilerek uygulamaya konulmuştur. Söz konusu vergi kanunuyla belli yaş aralığındaki tüm mükelleflerin, sübjektif özellikleri dikkate alınmaksızın, eşit miktarda - maktu bir vergiye tâbi tutulması, yol vergisinin eşitlik ilkesi ile çatışan en temel yönünü yansıtmaktadır. Farklı durumda olan mükelleflerin eşit vergiye tabi tutulmasını öngörmesi sebebiyle söz konusu vergi kanunu yatay eşitlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Yol Vergisi Kanunu'nda ilerleyen yıllarda çeşitli değişikliklere gidilmiştir.²¹¹

3 - 6; Gözübüyük - Kili, *age.*, s. 85 - 87; Tanilli, *Anayasalar*, s. 62 - 65; Armağan, *age.*, s. 375 - 378.

²⁰⁹ Ortaylı, İlber, *Türkiye İdare Tarihi*, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 180, Ankara, 1979, s. 272; Uzun Ahmet, "Tanzimat Döneminde Vergilere İlişkin Temel Sorunlar 1840 - 60", İÜİF MAMK, S: 39, 2001, s. 90, 91. Tanzimat Döneminde uygulanan vergi politikalarının başarısızlığa uğramasına dair ayrıntılı bilgi için bkz. Uzun, *agm.*, s. 91. vd.

²¹⁰ 7 Mart 1337 tarih ve 5 numaralı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹¹ 19 Ocak 1925 tarih ve 542 sayılı *Yol Mükellefiyeti Kanunu* çıkartılarak 23.2.1925 tarih ve 84 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır; 10 Haziran 1929 tarih ve 1525 sayılı *Şose ve*

i. 1924 Anayasası

Çağdaş hukuk devletine doğru esaslı bir ilerlemenin temellerini atan ikinci Kanun-u Esasî ilanı ile²¹² Osmanlı Devleti son bulmuş ve Türkiye Cumhuriyeti kurulmuştur. Modern anayasa sistematğine uygun olarak düzenlenen ve Türkiye Devleti’ni bir “Cumhuriyet” (m.1) olarak ifade eden 20 Nisan 1924 tarihli Anayasa’da²¹³ seçme - seçilme hakkı eşitlik ilkesi göz önüne alınarak düzenlenmiş²¹⁴ (m.10, 11), kanun yapma yetkisi ise TBMM’ne verilmiştir (m.26). 1924 Anayasası’nda özgürlük doğal haklar doğrultusunda bir ilke olarak benimsenmiş (m.68), cezalarda kanunîlik ilkesi (m.72) ve tüm Türk vatandaşlarının kanun önünde eşitliği diğer bir deyişle ayrımcılık yasağı (m.69) Anayasada yer almıştır.²¹⁵

Diğer taraftan olağanüstü haller de dâhil olmak üzere, kanun yolu dışında bir yolla kimseye maddî bir yük yüklenemeyeceği (m.74/3) belirtilmiş ve Anayasada “*Vergi, Devletin umumî masarîfine halkın iştiraki demektir*” (m.84) şeklinde,

Köprüler Kanunu çıkartılarak 12.6.1929 tarih ve 1214 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yol vergisi hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. **Gönüllü, Ali Rıza**, “Osmanlı Devleti’nin Son Döneminde Yol Vergisi (1866-1921)”, Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Türkiyat Araştırmaları Dergisi, 2011, s. 289 - 333; **Özdemir, Nuray**, “Cumhuriyet Döneminde Türkiye’de Yol Vergisi”, Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi, C: 32, S: 53, 2013, s. 213 - 247.

²¹² **Onar, age.**, s. 160 - 161.

²¹³ Tam metin için bkz. **Yüzbaşıoğlu, age.**, s. 8 - 33; **Gözübüyük - Kili, age.**, s. 101 - 123; **Tanilli, Anayasalar**, s. 68 - 84; **Armağan, age.**, s. 378 - 391.

²¹⁴ Burada bahsi geçen seçme ve seçilme hakkındaki eşitlik aslında sadece farklı din ve mezhep mensupları açısından eşitliğin tanınması şeklinde olmuştur. Cinsiyet eşitliği açısından eşitliğin tanınması ancak 11 Aralık 1934 tarihli Anayasa değişikliği ile sağlanabilmiştir. İlgili değişikliğe dair bkz. **Armağan, age.**, s. 30.

²¹⁵ Buna gelişmelere rağmen, seçme ve seçilme hususunda cinsiyet eşitliğinin sağlanması 1934 senesinde gerçekleşmiş, çok partili rejime ise ancak 1946 senesinde geçilmiştir.

verginin genellik ilkesi çerçevesinde tanımı yapılmış, alınması ancak kanuna bağlanmıştır (m.85/1).

Eşitlik ilkesi 1924 Anayasası ile Türkiye Cumhuriyeti'nin hukuk düzeninde temel bir değer haline gelmesine²¹⁶ ve Anayasanın tabiriyle, *genel masarife* ilişkin katılımın eşitlik ilkesi çerçevesinde olması yolunda düzenlemeler yapılmış olmasına rağmen, uygulamada, özellikle ekonomi - vergilendirme alanında, yaşanan bazı gelişmeler, kabul edilen eşitlik anlayışı ile taban tabana zıt hükümler içermiştir.

Klasik iktisadî görüşün aksine bu yıllarda geçerlilik kazanan Keynesyen iktisadî görüş, 1929 dünya ekonomik buhranı sebebiyle, devletin ekonomiye müdahalesini öngörmüştür. Etkileri Türkiye Cumhuriyeti'nde de hissedilen büyük buhran neticesinde, yabancı sermayenin ülke çıkarlarına hareket etmemesi, özel teşebbüsün kamu çıkarlarını çiğnemesi ve askerî savunma ihtiyacı nedeniyle²¹⁷ devlet büyük miktarda gelire ihtiyaç duymuş, bu gelir ihtiyacını karşılama yolu olarak seçtiği kaynaklar arasında ise ilk sırada vergiler yer almıştır.²¹⁸ Uygulanan

²¹⁶Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 116.

²¹⁷Saraçoğlu, Fatih, "1930 - 1939 Döneminde Vergi Politikası", Maliye Dergisi, S: 157, 2009, s. 132.

²¹⁸Kayra, Cahit, *Savaş Türkiye Varlık Vergisi*, Tarihçi Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2011, s. 38.

Bu doğrultuda 30.11.1931 tarihli ve 1890 sayılı İktisadi Buhran Vergisi Kanunu ile "Genel, özel ve katma bütçeler ve belediye bütçeleri ile idare edilen daire ve müesseseler ve gerçek veya tüzel kişiler nezdinde veya onlara bağlı olarak maaş, tahsisat, ücret, yevmiye, hakkı huzur, aidat ve ihtisas zammı ve bilumum ikramiyeler veya her hangi bir nam ile olursa olsun bir bedel veya ayın mukabilinde çalışan şahısların istihkakları ve şirket ve müesseselerin esas mukavelenameleri, nizamnameleri veya heyeti umumiye kararları mucibince, idare meclislerinde bulunanlara verilen temettü ile ikramiyeler ve hizmet karşılığı verilecek tazminat ve ihbariyeye ve aynı mahiyetteki ödemeler" vergiye tâbi tutulmuştur. Söz konusu Kanun 1.12.1931 tarihli ve 1964 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergi politikalarıyla devlet ilk etapta hangi mükellefe ulaşabilecek ise o mükellef grubunu vergilendirme yolunu seçmiş, dolayısıyla ilk önce ücret geliri elde eden mükellefleri vergilendirerek eşitlik ilkesinden sapmalar meydana getirmiştir. Diğer taraftan, özellikle azınlık vatandaşlara ve yabancılara yönelik uygulamalarda söz konusu olmuştur.²¹⁹ Bu uygulamaların başında şüphesiz 11.11.1942 tarih ve 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanunu²²⁰ gelmektedir. 1924 Anayasası döneminde uygulanan varlık vergisi yabancıların ve azınlıkların ötekileştirilmesi sonucunu doğurmuş,²²¹ toplum içinde eşitsiz bir yapı meydana getirmiştir.

Meclis görüşmelerinde Varlık Vergisi Kanunu'nun ekonomik anlamda hedefleri piyasadaki para arzını azaltmak suretiyle enflasyonu önlemek ve dolayısıyla Türk parasının değer kazanmasını sağlamak, diğer taraftan memleketin sair ihtiyaçlarına karşılık hazırlamak şeklinde ifade dılmıştır.²²² Verginin miktarını

26.5.1932 tarihli ve 1980 sayılı Muvazene Vergisi Kanunu²¹⁸ ile “*Genel, özel ve katma bütçelerle ve belediye bütçeleri ile idare edilen daire ve müesseselerden verilecek maaş, tahsisat, ücret, yevmiye, hakkı huzur, aidat, ihtisas zammı, tekaüt ve sair zat maaşları, ikramiye, ihbariye, tazminat ve her hangi bir unvan ile olursa olsun yapılmış ve yapılacak hizmet karşılığı ödemelerden*” vergi alma yoluna gitmiştir. Söz konusu Kanun 29.5.1932 tarihli ve 2110 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²¹⁹ **Aktar, Ayhan**, *Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikaları*, İletişim Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 2002, s. 136.

²²⁰ 12 Teşrinisani 1942 tarihli ve 5255 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²²¹ **Aktar, age.**, s. 137 - 138; **Ökte, Faik**, *Varlık Vergisi Faciası*, Nebioğlu Yayıncılık, İstanbul, 1951, s. 20, 39.

²²² Şükrü Saraçoğlu, **TBMM Zabıt Ceridesi**, Devre: 6, İçtima: 4, Celse:1, Cilt: 28, Tarih: 11.11.1942, http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tbmm_internet.anasayfa, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

Meclis tutanaklarında Varlık Vergisi ile ilgili olarak, Antalya Milletvekili Rasih Kaplan tarafından zikredilen, şu ifadeler yer almaktadır: “*Millî mücadelede Anadolu’da tüccarların verdiği, servet sahiplerinin verdiği büyük, şerefli bir imtihan vardı. Bugün de onu göreceğiz ki memleketin bu şerefli tarihini servet sahipleri hiç bir vakit kaybetmeyeceklerdir. Bu yurtla ilgili olan, bu yurdu seven bu yurdun evlâtları o - tarihte*

belirlemek üzere, her il ve ilçe merkezinde mahallin en büyük mülkî amirinin başkanlığında altı kişiden oluşan komisyonlar kurulması, bu komisyonlar tarafından, mükelleflerin bir önceki dönem vergi matrahları esas alınarak fakat bununla bağlı kalınmayarak, vergi miktarının belirlenmesi kararlaştırılmıştır.²²³

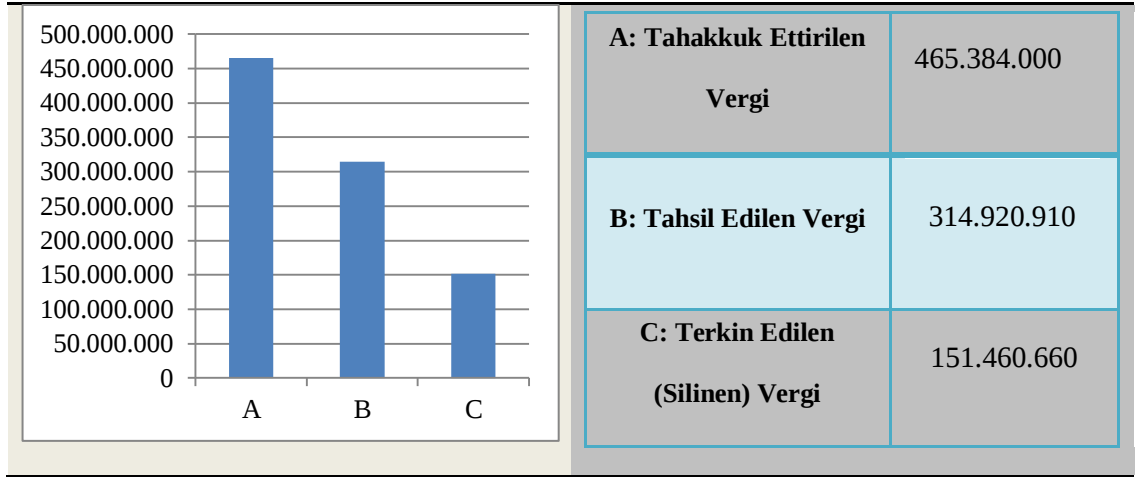
Varlık Vergisi'nde dikkat edilecek başlıca hususlar;²²⁴ verginin esas itibariyle mükelleflerin varlığını gösteren karinelere bakılarak, kısa bir zaman zarfında (15 gün) alınacak ve vergiye itiraz edilemeyecek olmasıdır. Vergi tahsilatında icradan başka zorlamalara da (genel işlerde çalıştırmak gibi) gidilebilecektir.

bilirsiniz, nasıl bütün servet sahiplerinin mallarının yüzde kırk ikisine vaziyet kararı vermiştik - o kararı nasıl seve seve tatbik etmişlerse yine Türk tüccarları bu yurdun tehlikede görüldüğü günlerde her vakit için bu tarihî şerefli mevkilerini göstermek durumundadırlar.” TBMM Zabıt Ceridesi, Devre: 6, İçtima: 4, Celse: 2, Cilt: 28, Tarih: 11.11.1942, http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tbmm_internet.anasayfa, Erişim Tarih: 01-01-2014.

²²³Borçlarını nakdî olarak ödeyemeyen ve bu sebeple bir kamu hizmetinde veya belediye hizmetinde çalıştırılacak olan mükelleflerin çalışma şartlarının belirlenmesi amacıyla 06.1.1943 tarihli ve 5302 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan yönetmeliğe göre; varlık vergisi borçlarını ödeyinceye kadar çalışmaya mecbur tutulan mükelleflerin, yiyecek, giyecek ve yatacak masrafları kendilerine ait olacak, çalışma sırasında hastalananlar, tedavi ve iâşe ücreti kendilerine ait olmak üzere çalışma merkezinde yer alan “*Hükümet ve Belediye Hastanelerinde*” tedavi edilecektir. 10.7.1943 tarih ve 5452 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 7.1.1943 tarihli ve 2/19288 sayılı kararnameye göre; felç, verem, tümör, kalp rahatsızlığı gibi -tedavisi mümkün olmayan- hastalıkları olanlar veya bedenî engelleri sebebiyle başkalarının yardımı olmaksızın hayatlarını idame ettiremeyecek olanlar, oluşturulacak “*sıhhi heyet*” in raporu ile belirlenecek ve çalışmaktan muaf tutulacaktır.

²²⁴**Kayra**, *age.*, s. 50.

Tablo 1:Türkiye Geneline Varlık Vergisi Tahakkuk, Tahsilat ve Terkinler (TL)²²⁵



Komisyonlar çalışmalarını tamamlamış, adlarına vergi tarh edilen mükellefler usulünce belirtilmiş ve borcunu ödemeyenlere ilişkin olarak mallarının haczi ve haczedilen malların satışına dair işlemlere 21 Ocak 1943 tarihinde başlanmıştır.²²⁶ Vergi borcunu bir ay içerisinde ödemeyen, tümü İstanbullu gayrimüslimlerden müteşekkil 32 kişilik mükellef grubu bedenlen çalıştırılmak amacıyla 27 Ocak 1943 tarihinde Aşkale'ye götürülmüş, izleyen aylarda bu gruba 1229 kişi daha eklenmiştir.²²⁷

²²⁵ Ökte, *age.*, s. 197; Kayra, *age.*, s. 53.

²²⁶ Aktar, *age.*, s. 149.

²²⁷ Aktar, *age.*, s. 149.

İzmir'de de tablo farklılık arz etmemiştir. Toplamda 156 Müslüman ve 193 gayrimüslim mükellef on bin liranın üzerinde varlık vergisi borcu ödemekle yükümlü tutulmuş ve bunların 81 tanesi vergi borcunu ödemediğinden, çalışma kamplarında çalıştırılmak suretiyle vergi alacağı tahsil edilmiştir. Güçlü, Muhammet, “Varlık Vergisi ve İzmir Uygulaması”, s. 162 - 181. www.egeweb2.ege.edu.tr/tid/dosyalar/VIII_1993/TIDVIII-1993-09.pdf, Erişim Tarih: 01-01-2014.

Tablo 2:İstanbul’da Yer Alan Varlık Vergisi Mükellefleri ve Tahakkuk Eden Vergi Miktarı²²⁸					
M: Müslüman, G: Gayrimüslim, Y: Yabancı					
	Dini Köken	Mükellef Sayıları	%	Tahakkuk Eden Vergi Miktarı	%
Fevkalade Mükellefler	M	460	1	17.294.549	5
Fevkalade Mükellefler	G	2.563	4	189.969.980	54
Beyannameli Mükellefler	M	924	1	3.128.310	1
Beyannameli Mükellefler	G	1.259	2	10.364.466	3
İrat Üzerinden Kazanç Vergisi Ödeyen Esnaf, Tüccar vs.	M	2.589	4	4.055.100	1
İrat Üzerinden Kazanç Vergisi Ödeyen Esnaf, Tüccar vs.	G	24.151	39	72.811.850	21
Gündelik Brüt Kazanç Sahibi Seyyar/Evde Çalışanlar	G	15.413	25	9.629.450	3
Hizmet Erbabı İşçi-Memur	G	10.991	18	6.880.500	2
Anonim Şirketler	G-M-Y	159	0	7.490.910	2
Büyük çiftçiler	M	222	0	1.122.450	0
Müteahhitler	G-M	376	1	6.546.372	2
Emlak Sahipleri	G-M	2.258	4	16.525.045	5
İstanbul Şehir Dışındaki Kazalar Toplamı	G-M	1.210	2	3.664.437	1
Toplam		62.575	100	349.483.419	100

Tablo 2 Türkiye’nin söz konusu dönemdeki nüfusu²²⁹ dikkate alınarak incelendiğinde; ülke nüfusunun yaklaşık olarak % 5’ini oluşturan İstanbul’da, Varlık Vergisi mükelleflerinin yaklaşık % 87’sinin gayrimüslim olduğu, bunun yanı sıra varlık vergisinin uygulandığı dönemde sermaye sahibi ve ticaretle uğraşan mükelleflerin büyük çoğunluğunun da gayrimüslimlerden oluştuğu görülmektedir. Verginin % 80’inin alındığı ve % 70’inin tahsil olunduğu İstanbul’da ticaret, sanayi, hizmet ve eğlence sektöründe yer alan mükelleflerin yaklaşık % 87’si azınlıklar ve yabancılardan oluşmaktadır.²³⁰ Özellikle fevkalade mükellefler açısından ve irat

²²⁸Ökte, age., s. 102 - 103, Aktar, age.,s. 154.

²²⁹Dönemler itibariyle nüfusun artış oranı için bkz. 7/1642 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 11.1.1971 tarih ve 13720 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır, Tablo 425; İstanbul’un nüfus bilgileri için bkz. <http://tr.wikipedia.org/wiki/%C4%B0stanbul>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

²³⁰Kafaoğlu, A. Başer, *Varlık Vergisi Gerçeği*, Kaynak Yayınları, İstanbul, 2005, s. 59.

üzerinden kazanç vergisi ödeyen mükelleflerin bilgileri doğrultusunda tablo incelendiğinde aradaki fark daha dikkat çekici bir biçimde belirmektedir.

Sonuç olarak varlık vergisi ile hedeflenen ekonomik başarılar elde edilmiş olsa da gerek teoride gerek pratikte kendisine yer bulan eşitlik ilkesine aykırı yaklaşımlar ve uygulamalar varlık vergisinin ekonomik getirilerini haklı olarak gölgede bırakmıştır.²³¹ Ödenecek verginin miktarı komisyonların insafına bırakılmış ve bunun doğal sonucu olarak başta verginin kanuniliği ilkesi olmak üzere açıklık ve belirlilik ilkeleri gibi vergilendirme ilkeleri de zedelemiştir. Zira mükellefler, gelirleri ile orantılı olmak kaydıyla vergiye tâbi tutulması, az kazananın az çok kazananın çok vergilendirilmesi yerine, eşitlik ilkesine aykırı olarak malî güçlerinin çok üzerinde vergi yükü ile karşı karşıya bırakılmıştır.²³²

ii. 1961 Anayasası

Devlet iktidarını sınırlandırmanın en etkili yolu olan kuvvetler ayrılığı prensibini²³³ benimseyen (m.5, m.6, m.7) 1961 Anayasası'nın²³⁴ ikinci kısmında temel hak ve ödevler düzenlenmiştir. Bu bağlamda 1961 Anayasası'nda eşitlik ilkesi *kanun önünde eşitlik* şeklinde formüle edilmiştir. İlgili maddeye göre “*Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayrımı gözetilmeksizin, kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz*” (m.12). Bu madde hükmü ile Türkiye Cumhuriyeti'nde yaşayan herkesin eşit haklara sahip olduğu ve kanun önünde eşit işleme tâbi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

²³¹ **Aktar**, *age.*, s. 155, 170 - 171, 183 - 184.

²³² **Akar, Rıdvan**, *Varlık Vergisi, Tek Parti Döneminde Azınlık Karşıtı Politika Örneği*, Belge Yayınları, İstanbul, 1992, s. 97.

²³³ **Özbudun**, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 40.

²³⁴ Anayasası'nın tam metni için bkz. **Yüzbaşıoğlu**, *age.*, s. 34 - 107; **Tanilli**, *Anayasalar*, s. 315 - 375; **Armağan**, *age.*, s. 294 - 355.

1961 Anayasası'nın getirmiş olduğu belki de en önemli yenilik Anayasa Mahkemesi'nin kurulmasıdır (m.145-152). Hans Kelsen tarafından önerilen normlar hiyerarşisi doğrultusunda pek çok ülkede anayasa mahkemeleri kurulmuştur.²³⁵ Normlar hiyerarşisi gereğince alt normun üst norma uygun olması gerekmektedir. Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi'nin görevi; yürürlükteki kanunların anayasaya uygunluğunu denetlemek (m.147); gayesi ise hukuk devletini ve kişi hak ve hürriyetlerini korumak, bunların ihlal edilmelerine engel olmaktır.²³⁶ Eşitlik ilkesi doğrultusunda (m.12), ülkesi ve milleti ile bölünmez bir bütün teşkil eden (m.3) ve aynı zamanda egemenliği kayıtsız şartsız millete veren (m.4) 1961 Anayasası kişi hak ve özgürlüklerinin sınırlandırılmasını, diğer bir ifade ile eşitsiz işlemin meşrulaştırılmasını ancak Anayasa'da belirtilen hallerde ve kanun yolu ile uygun görmektedir (m.11). Önceki dönemlerde olamayan, 1961 Anayasası ile kurulan Anayasa Yargısının önemi de bu noktada ortaya çıkmaktadır. Yukarıda bahsedildiği üzere yüksek yargının görevi yürürlükteki kanunların anayasaya uygunluğunu denetlemektir. 1924 ve öncesindeki anayasaların belki de en önemli eksiği, yasama organının denetlenememesi sorunu 1961 Anayasası ile böylece giderilmiş olmaktadır.²³⁷

Diğer taraftan siyasî hak ve ödevler başlığı altında düzenlenen vergi ödevine ilişkin hüküm (m.61) “*Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzer yükümlülükler ancak kanunla konulur*” şeklindedir. 20 Eylül 1971 tarih ve 1488 sayılı Kanun²³⁸ ve 15

²³⁵ **Kaboğlu, Ö. İbrahim**, Anayasa Yargısı -Avrupa Modeli ve Türkiye-, İmge Kitabevi, Ankara, 4. Baskı, 2007, s. 16.

²³⁶ **Armağan, age.**, s. 81.

²³⁷ **Armağan, age.**, s. 262 - 263; **Arsel, age.**, s. 453 - 454.

²³⁸ 22 Eylül 1971 tarih ve 13964 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Mart 1973 tarih ve 1699 sayılı Kanun²³⁹ ile 1961 Anayasasının bir kısım maddeleri değiştirilmiş ve bazı geçici maddeler Anayasaya ilave edilmiştir.²⁴⁰

1971 değişiklikleri ile getirilen ve vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından önem arz eden değişiklikler Anayasanın 61. ve 64. maddelerinde yapılmıştır. 61. madde ile yürütme organına vergilendirme sahasında yeni yetkiler tanınmıştır. Bakanlar Kuruluna; 64. madde ile kanun hükmünde kararname çıkarma yetkisi ve 61. madde ile *“kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartı ile vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalar ile nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapma”* yetkisi verilmiştir.

Özellikle m.61 de yer alan söz konusu düzenleme olumlu ve olumsuz yönleri ile günümüze değin eleştirilmektedir. 1971 değişikliği ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkinin 1961 Anayasası’nın 5. maddesi ile getirilen yasama yetkisinin devredilemeyeceği ile ilgili hükmüne aykırı olduğu kabul edilmekte ve münhasıran yasama organına ait olması gereken vergi alma hak ve yetkisinin zedelendiği ifade edilmektedir.²⁴¹ Bahsi geçen değişikliklerden önce AYM’nin görüşleri de yasama yetkisinin devredilemezliği yönünde²⁴² olmasına rağmen ilgili düzenleme Yüksek Mahkeme tarafından bu kapsamda değerlendirilmemiştir.

²³⁹20 Mart 1973 tarih ve 14482sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁴⁰**Özbudun**, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 47; **Gözler**, *Anayasa*, s. 90.

²⁴¹**Batirel, Ömer Faruk**, “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Hukuk Özel Sayısı, S: 10, 2011, s. 20.

²⁴²AYMK, E. 1970/29, K. 1970/48, K.G: 22.12.1970, R.G. Tarih-Sayı: 18.4.1971-13813; AYMK, E. 1967/41, K. 1969/57, K.G: 23, 24 ve 25.10.1969, R.G. Tarih-Sayı: 12.3.1971-13776.

iii. 1982 Anayasası

1982 Anayasası'nda vergilendirme ile ilgili olarak 73. maddeye, 1. fıkranın ardına, yeni bir hüküm eklenmiştir. 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 2. Fıkrasında “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı*” olarak ifade edilmiştir. Vergi yükünün dengeli dağıtılması noktasında vergilendirmede eşitlik ilkesi söz konusu olmaktadır.

1982 Anayasası'nın 73 maddesinin 1. ve 2. fıkrası birlikte ele alındığında ulaşılabilecek sonuç; mükellefler arasında adaletli ve dengeli bir vergi yükü dağılımı için herkesin malî gücüne göre vergi yüküne tâbi tutulması gereğidir. Diğer bir deyişle malî güce göre vergilendirme ilkesi doğrultusunda vergi yükü mükellefler arasında adaletli ve dengeli dağıtılmalıdır. Vergi yükü bir yandan mükelleflerin gerçekleştirecekleri yatırım veya çalışmanın vergilendirme sonucunda beklenen kazanç veya iradı sağlayıp sağlamayacağı bakımından mükelleflerin iktisadî kararları üzerinde etkiliyken diğer taraftan yatay eşitlik ve dikey eşitlik ilkeleri doğrultusunda vergilendirmede eşitlik ilkesinin sağlanması bakımından da önem arz etmektedir.²⁴³ Vergi yükünün malî güç ve eşitlik ilkesi doğrultusunda mükellefler arasında dengeli dağıtılması sağlanamadığı takdirde gelir dağılımı açısından da bir adaletsizlik ve eşitsizlik söz konusu olacak²⁴⁴ bu durum ise yatay ve dikey eşitliği bozacak, sonuç olarak iktisadi ve sosyal eşitsizliklere de sebebiyet verecektir.

Anayasada vergi yükünün adaletli ve dengeli bir şekilde ve mükelleflerin malî gücüne göre dağıtılması ilkesel olarak kabul edilmiş olmakla beraber uygulanan bir takım vergi kanunlarının bu ilkelerle çatıştığı görülmektedir. 4.5.1994 tarihli ve 3986

²⁴³ **Arslan, Üren,** *Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar*, Ankara Üniversitesi Basımevi, AÜSBF Yayınları No: 264, 1968, s. 6.

²⁴⁴ **Arslan,** *age.*, s. 7.

sayılı Kanunla²⁴⁵ ihdas edilen Ekonomik Denge Vergisi, Net Aktif Vergisi, Ek Gayrimenkul Vergisi ve Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi bu açıdan incelemeye değerdir.

Söz konusu vergilerin, her şeyden önce, 1994 yılı Bütçe Kanunu'nda yer almaması sebebiyle, verginin kanuniliği ilkesi gereğince tahsili imkânsız olacak;²⁴⁶ buna rağmen, uygulamada olduğu gibi, toplanması halinde geriye doğru bir vergileme²⁴⁷ dolayısıyla mükerrer bir vergilendirme işlemi vuku bulacaktır. Diğer taraftan olağanüstü servet vergisi niteliğindeki ekonomik denge vergisi olağan bir dönemde salındığı, geçmiş yıl gelirlerinin bir kez daha vergilendirilmesi niteliğinde olduğu için²⁴⁸ ve bazı mükellef gruplarının vergilendirilmesinde, örneğin ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde, belli miktarın altındaki ücret gelirlerini sıfır vergi yüküne muhatap kılması sebebiyle²⁴⁹ eşitsiz bir vergi türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ilkesi sağlanamayacaktır.

AYM bir kararında bu hususu şu şekilde ifade etmektedir; “*vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin*

²⁴⁵ 7.5.1994 tarih ve 21927 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Ekonomik Denge Vergisi Kanunu m.1’de verginin yükümlülere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasından belli kıstaslara göre belirtilmiş ve ücret geliri elde edenler açısından ise belli bir meblağdan fazla elde edilmesi halinde mükellefiyetin tekemmül edeceği hüküm altına alınmıştır. Verginin oranı ise m.2’de genel itibariyle % 10 olarak belirlenmiştir. Bu oran 1993 yılı matrahına uygulanacak ve ödenecek vergi bu şekilde hesaplanacaktır.

²⁴⁶ **Erginay**, *Kamu Maliyesi*, s. 215; **Akdoğan, Abdurrahman**, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitapevi, 14. Baskı, Ankara, 2011, s. 341.

²⁴⁷ **Aktan, Coşkun Can - Gencel, Ufuk**, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergilendirme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, DEÜ SBE Dergisi, C: 5, S: 1, 2003, s. 11.

²⁴⁸ Karşı yönde AYMK için bkz. AYMK, E. 1995/4, K. 1995/28, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 02.02.1996-22542.

²⁴⁹ Karşı yönde AYMK için bkz. AYMK, E. 1994/80, K. 1995/27, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 02.02.1996-22542.

yapılmasını öngörür. Anayasa’da öngörülen verginin “malî güce göre ödenmesi” ilkesi, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin niteliğinin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır.”²⁵⁰

Söz konusu 3986 sayılı Kanunda ücret geliri elde eden mükelleflerin, ücret gelirlerinin belli miktarı aşması halinde, tüm gelirleri üzerinden vergilendirilmesi kabul edilmiştir ki bu hüküm kanunda geçen miktarın altında ücret geliri elde eden mükelleflerin vergiden istisna tutulduğu da göz önünde bulundurulduğunda, tam anlamıyla eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır. Keza AYM de bu hususu göz önünde bulundurarak ilgili hükmü iptal etmiştir.²⁵¹

Bir diğer husus ise vergi oranının sabit olarak belirlenmesidir. Yine ücret gelirleri açısından vergiyi ele alacak olursak; bir önceki yıl artan oranlı vergilendirmeye tâbi olan vergi matrahı söz konusu vergi ile sabit oranlı vergilemeye tâbi tutulmuştur ve bu durum vergilendirmede eşitlik ilkesiyle beraber emek gelirlerinin korunmasını öngören ayırma kuramına da aykırılık teşkil etmektedir.²⁵²

1982 Anayasası döneminde uygulanan hayat standardı esası ise vergilendirmede eşitlik ilkesi açısından değerlendirilmesi gerekli olan bir diğer vergi uygulamasıdır. Hayat standardı esası 31.12.1982 tarihli ve 2772 sayılı Kanunun 15. Maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen mükerrer 116. Madde şeklinde Türk Vergi Sistemi’ne dâhil edilmiştir. Muhtelif tarihlerde değişiklikler yapıldıktan sonra (4369 sayılı Kanun m.82/3-(o) bendi ile) 1.1.1999’dan itibaren yürürlükten kaldırılmış, 23.11.2000 tarih ve 4605 sayılı Kanunla 1.1.2000’den başlayarak tekrar

²⁵⁰AYMK, E. 1995/6, K. 1995/29, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 10.02.1996-22550.

²⁵¹AYMK, E. 1995/4, K. 1995/28, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 02.02.1996-22542.

²⁵²AYMK, E. 1995/6, K. 1995/29, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 10.02.1996-22550, Yalçın Acargün ve Haşim Kılıç’ın Karşı oy Yazısı.

geçerli olması kabul edilmiştir. Nihayet 4605 sayılı Kanun uyarınca en son 31.12.2002 gelirlerine uygulanmış, sonrasında uygulamadan kaldırılmıştır.²⁵³ Bu süreçte hayat standardı esası uygulamasının iptali istemiyle açılan davalarda, Anayasa Mahkemesi’nce, kimi hükümlerinin iptaline, kimi hükümlerinin Anayasaya uygun olduğuna ve iptal istemlerinin reddine dair kararlar verilmiştir.

Hayat standardı esasının amacı; adil ve eşit vergilendirmenin sağlanabilmesi için gelirini doğru beyan etmeyen mükelleflerin, olması gereken olduğu düşünülen tarifelere göre vergilendirilmesidir. Bu kapsamda, kazançları gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahiplerinin ve serbest meslek erbabının gelirleri vergilendirilirken, yapılan değişikliklerle zirai kazanç sahiplerinin gelirleri de hayat standardı esası uygulaması kapsamına dâhil edilerek vergilendirilmiştir.

4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunun 68. maddesinde; elde edilen gelirin kanunda belirtilen gösterge tutarının altında olamayacağı belirtilmiş, böylece gerçekte gelir elde etmeme ihtimali göz ardı edilerek tüm mükellefler vergi yüküne muhatap kılınmış, AYM ise bu hususta açılan iptal davasını reddetmiştir.²⁵⁴

Hayat standardı esası, mükelleflerin beyan ettiği gelir miktarı ile kanunda belirtilen göstergelere göre bulunacak rakamların karşılaştırılması suretiyle uygulanmıştır. Bu uygulama sonucunda, beyan edilen gelir gösterge tutarlarından düşük olduğu takdirde gösterge tutarları; beyan edilen gelir gösterge tutarlarından yüksek olduğu takdirde beyan edilen gelir vergi tarhına esas alınmıştır.²⁵⁵

²⁵³ Hayat standardı uygulamasının hukuki niteliği ve anayasaya uygunluğuna ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **Öden, Merih - Akkaya, Mustafa**, “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, AÜHFD, C: 50, S. 2, 2001, s. 1 - 36.

²⁵⁴ AYMK, E. 1986/5, K. 1987/7, K.G: 19.3.1987, R.G. Tarih-Sayı:12.11.1987-19632.

²⁵⁵ **Yılmaz, İsmail Hakkı**, “Hayat Standardı Esası ve Diğer Otokontrol Müesseseleri İle İlişkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 11, 1983, s. 1; **Öden - Akkaya**. agm., s. 7.

Diğer taraftan mükelleflerin beyan ettikleri gelirleri vergilendirmek yerine mükellefe açısından kazanılmamış - varsayılan, kanun koyucu açısından ise mükellefin gerçek gelirlerini vergilendiren; AYM'nin ifadesiyle; “*yükümlünün istencine bağlı bildirim yöntemi gerçek gelirin saptanmasına yetmediğinden, matrah farklılıklarını ortaya çıkarmak için bildirilen gelirle ilgili araştırma ve karşılaştırmalara olanak veren bir yöntem*”²⁵⁶, AYM bir başka ifadesiyle; “*vergi yükümlüsünün ulaştığı yaşam düzeyini sağlayabilmesi için yaptığı gideri karşılayan bir gelirin olabileceğini varsayarak gerçek gelire ulaşabilmek amacıyla getirilmiş*”²⁵⁷ olan hayat standardı esaslı malî güç ilkesi doğrultusunda gerçek gelire ulaşarak vergilendirme ve bu yolla vergilendirmede eşitliğin sağlanmasını göz önünde bulundurduğu için eşitlik ilkesine aykırı değildir.²⁵⁸ Meğer ki kanun koyucu mükellefe isabet eden kanunî gösterge tutarı ile mükellefin beyan ettiği miktar arasındaki tutarsızlığı açıklama ve kanıtlama hakkının, yani bazı gelirleri hayat standardı temel ve ek göstergelerine göre belirlenen tutarlardan düşebilme olanağını tanımasın.²⁵⁹ Böyle bir durumda hayat standardı esaslı başta malî güce göre vergilendirme ilkesi olmak üzere, vergilendirmede eşitlik ilkesi ve vergilendirmede adalet ilkesine aykırılık arz edecektir.²⁶⁰ Bu durumda mükellefler aşırı vergi yükü ile karşı karşıya kalabilecek, bu ise eşitlik ilkesinin zedelenmesine yol açacaktır. Bu

²⁵⁶AYMK, E. 1989/6, K. 1989/42, K.G: 7.11.1989, R.G. Tarih-Sayı: 06.04.1990-20484.

²⁵⁷AYMK, E. 1991/7, K. 1991/43, K.G: 12.11.1991, R.G. Tarih-Sayı:23.07.1992-21293.

²⁵⁸**Öden - Akkaya**, agm., s. 12. Karşı yönde görüş için bkz. **Güneş, Gülsen**, “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Hayat Standardı Esası”, Prof. Dr. Aysel Çelikel’e Armağan, C: 19, S: 1 - 2, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, 1999 - 2000, s. 352.

²⁵⁹Aynı yönde AYMK için bkz. AYMK, E. 1996/43, K. 1998/13, K.G: 5.5.1998, R.G. Tarih-Sayı: 25.12.1998-23564.

²⁶⁰**Öden - Akkaya**, agm., s. 32.

noktada vergi yükünü belirleme usulleri hakkında da kısa bir bilgi vermek uygun olacaktır.

Vergi yükünün hesaplanmasında esas alınan iki temel görüş fayda prensibi ve ödeme gücü prensibidir. Özel kesim ekonomisinde mal ve hizmet mübadelesi bir karşılık beklentisi ve varlığı ile yani faydalanma prensibi çerçevesinde gerçekleşmektedir. Fayda prensibi kamu ekonomisinde geçerli olursa kamusal mal ve hizmetlerin fiyatı taleple orantılı olarak belirlenecek ve fiyat vergilere yansıtılacaktır.²⁶¹ Fayda - yararlanma prensibi ödenen verginin karşılığında herhangi bir fayda elde edilmesini öngörmekte²⁶² ise de bu kurumun tezahürü olan değişim teorisi, sigorta primi teorisi ve sosyal üretim giderlerine katılma payı teorisi günümüzde geçerliliğini kaybetmiştir.²⁶³ Ödeme gücü prensibi ise mükelleflerin kamu hizmetlerinden faydalanıp faydalanmamasına bakmaksızın vergi ödemelerini öngörmektedir.²⁶⁴ Bu prensibin esas alınması halinde karşılaşılan temel problem ise ödeme gücünün nasıl tespit edileceğidir.²⁶⁵ Ödeme gücünün temel göstergesinin gelir, malî gücün göstergelerinin ise gelir servet ve harcamalar olduğu kabul edilebilir. Bu durumda aynı geliri elde eden mükelleflerin yapmış olduğu sağlık, eğitim vb. harcamalarının gösterdiği değişiklik ile ortaya çıkan gelir farklılaşması halinde veya servet sahibi, örneğin büyük miktarda kira geliri getirmeyen veya işleme açılmamış arazi sahibi bir mükellefin başka bir malî güç unsuruna sahip olmadığı bir durumda, söz konusu servet unsurunun gelir getirmemesi göz önünde

²⁶¹**Turhan, Salih**, *Vergi Teorisi*, İÜ Yayınları No: 2913, İstanbul, 1982, s. 319.

²⁶²**Arslan, age.**, s. 18.

²⁶³**Akdoğan, Kamu Maliyesi**, s. 133.

²⁶⁴**Arslan, age.**, s. 19; **Sağbaş, İsa**, *Vergi Teorisi*, Ece Matbaası, Ankara, 2011, s. 9.

²⁶⁵**Arslan, age.**, s. 25.

bulundurulsa bile vergilendirilmesi halinde vergi yükü bakımında mükellefler arasında eşitliğin nasıl sağlanacağı problemi ile karşı karşıya kalınmaktadır.

Üzerinde durulan ve vergi yükünü dağılımında hangi mükellefin ne kadar vergi yükü yükleneceğini belirlemede kullanılan prensiplerden günümüzde tercih edilen prensip ödeme gücü prensibidir. Ödeme gücü prensibi 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde malî güce göre vergilendirme ilkesi şeklinde formüle edilmiştir. Malî güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkesi doğrultusunda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılması için vergi sisteminde muafiyet, istisna, indirim, vergi tarifleri vb. kurumlar yer almaktadır. Bu kurumlar ve eşitlik ilkesi açısından vergi yüküne etkileri ikinci bölümde ayrıntılı olarak incelenecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEDE YATAY EŞİTLİK VE BU EŞİTLİĞİ SAĞLAMADA KULLANILAN ARAÇLAR

1. KISIM: VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK, VERGİLENDİRMEDE YATAY EŞİTLİK İLKESİ VE VERGİ KOLAYLIKLARI

A. VERGİLENDİRMEDE EŞİTLİK İLKESİ

Türk hukukunda eşitlik ilkesinin aslî kaynağı anayasalardır. Eşitlik ilkesi, genel çerçevesiyle, 1961 Anayasasının temel hak ve ödevlerle ilgili ikinci kısmında, eşitlik başlığı altında (m.12), 1982 Anayasasında ise genel esaslarla ilgili birinci kısımda, kanun önünde eşitlik başlığı altında (m.10), düzenlenmiştir.

1961 Anayasasının 12. maddesinde eşitlik ilkesi ile ilgili olarak;

“Herkes, dil, ırk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din ve mezhep ayırımı gözetilmeksizin, kanun önünde eşittir.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz” denilmiştir.

1982 Anayasasının 10. maddesinde eşitlik ilkesi ile ilgili olarak;

“Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasî düşünce, felsefî inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir.

(Ek fıkra: 7.5.2004-5170/1 Md.) Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. (Ek cümle: 12.9.2010-5982/1 Md.) Bu maksatla alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı olarak yorumlanamaz.

(Ek fıkra: 12.9.2010-5982/1 Md.) Çocuklar, yaşlılar, özürlüler, harp ve vazife şehitlerinin dul ve yetimleri ile mahul ve gaziler için alınacak tedbirler eşitlik ilkesine aykırı sayılmaz.

Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınamaz”

Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.²⁶⁶” denilmiştir.

²⁶⁶ 9.2.2008 tarihli ve 5735 sayılı Kanunun 1. maddesiyle; bu fıkraya “bütün işlemlerinde” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve her türlü kamu hizmetlerinden yararlanılmasında”

Eşitlik ilkesinin genel çerçevesi Anayasa'nın 10. maddesinde bu şekilde çizilmekle beraber, Anayasanın çeşitli maddelerinde eşitlikle ilgili özel hükümlerde yer almaktadır. Özellikle temel hak ve hürriyetler bakımından herkesin eşit nitelikte hak ve özgürlüklere sahip olması (m.12, m.19), yaşama hakkına herkesin eşit miktarda sahip olması (m.17), haberleşme hürriyeti ve gizliliği bakımından herkesin eşit haklara sahip olması (m.22), herkesin din ve vicdan hürriyetine eşit oranda sahip olması (m.24), süreli yayınların eşitlik prensibi ile doğru orantılı bir biçimde desteklenmesi (m.29), ailede eşler arasında eşitlik prensibinin benimsenmesi (m.41), ilköğretime devam zorunluluğunda cinsiyet eşitliğinin kabul edilmesi (m.42), seçimlerde eşit ve genel oy ilkesinin benimsenmesi (m.67) gibi hükümlerle eşitlik ilkesi 1982 Anayasası'nın çeşitli maddelerine serpiştirilmiştir.

1982 Anayasasının 73. maddesinin 1. fıkrasında vergi ödevi; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümde yer alan *herkes* ibaresi vergilemede genellik ve yasallık ilkesini temsil ederken²⁶⁷, vergilerin *malî güce göre alınması* ibaresi ise vergilemede eşitlik ve adalet ilkelerini temsil etmektedir.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi; değişmez, genel geçer ilke niteliğinde olan hukukî eşitlik ilkesinin özel bir formunu, değişebilen boyutunu yansıtmaktadır. Şöyle ki; ilkeler içeriği belirsiz fakat hedefleri belli olan kurallar niteliğini haiz oldukları gibi hukukî eşitlik ilkesi de bir ilke niteliğindedir.²⁶⁸ Vergilendirmede eşitlik ilkesinin gerçekleştirilmesinde değişken ölçüt olarak Anayasada yer alan malî güce

ibaresi eklenmiş ve bu ibare Anayasa Mahkemesinin 5.6.2008 tarihli ve E: 2008/16, K: 2008/116 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. (R.G: 22.10.2008, 27032).

²⁶⁷ **Saban**, *age.*, s. 49.

²⁶⁸ **Ateş**, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 87.

göre vergilendirme ilkesi söz konusudur. Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında *malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu*²⁶⁹, başka bir kararında ise *malî güce göre vergilendirme ilkesi gereğince vergi yükümlülerinin ekonomik ve kişisel durumlarına göre vergiye muhatap tutulmaları gerektiği* ifade edilmektedir.²⁷⁰ Vergilendirmede eşitliği sağlama aracı olarak kullanılan malî güce göre vergilendirme ölçütü kişilere göre değişebilen, sübjektif özellikli bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta vergilendirmede eşitlik ilkesinin ve malî güce göre vergilendirme ilkesinin hukukî işlemlerde ayrımcılık yapmama yasağını değiştirmeyeceğidir.²⁷¹

1982 Anayasasının 10. maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik ilkesi bir ilke olarak şeklî ve maddî açıdan incelenebilir.²⁷² Kanun önünde eşitlik ilkesi şeklî açıdan ele alındığında, her şeyden önce, kanun önünde eşitliğin olduğu bir hukuk sisteminde, resmî bir sıfatı haiz olsun veya olmasın, kanunla belirlenmiş çerçevenin dışında veya üzerinde hiçbir sınıf veya kişi yer alamaz ve her hangi bir kimsenin kanunla belirlenmiş sınırların dışına çıkartılması da söz konusu olamaz.²⁷³ Kanunlar herkes için aynı şekilde uygulanır. Şeklî açıdan kanun önünde eşitlik ilkesi; genel ve soyut nitelikte olan hukuk düzenine, herkesin mutlak eşit şekilde tâbi olmasını,

²⁶⁹ AYMK, E. 2007/114, K. 2011/36, K.G: 10.2.2011, R.G. Tarih-Sayı: 14.04.2011-27905.

²⁷⁰ AYMK, E.1999/51, K.2001/63, K.G: 28.3.2001, R.G. Tarih-Sayı: 29.03.2002-24710.

²⁷¹ **Ateş**, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 87.

²⁷² **Özbudun**, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 153; **Evans**, *Equality*, s. 50; **Öden**, *Eşitlik İlkesi*, s. 135; **Ateş**, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 87; **Tekbaş, Abdullah**. *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2009 / 396, Ankara, 2009, s. 225; AYMK, E.2011/138, K.2012/94, K.G: 15.6.2012, R.G. Tarih-Sayı: 13.10.2012-28440.

²⁷³ **Evans**, *Equality*, s. 50; **Tekbaş**, *Vergi Kanunları*, s. 225; **Başaran Yavaşlar**, *age.*, s. 56 - 57.

bağıllığını gerektirir.²⁷⁴ Söz konusu olacak her hangi bir hukuk kuralı, mesela Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan bir hüküm, uygulama aşamasında mükellefler arasında her hangi bir ayırım gözetmeksizin, her mükellefe tarafsız bir şekilde uygulanmak durumundadır. Fakat bu, aynı zamanda bir hukuk sisteminde yer alan herkesin -farklı dil, farklı ırk, farklı renk, farklı cinsiyet, farklı siyasî düşünce, farklı felsefî inanç, farklı din, farklı mezhep mensubu vb. olanların- her açıdan aynı işleme tabi tutulacağı anlamına da gelmemektedir.²⁷⁵ Anlaşılması gereken; herkesin kanunlara eşit bağıllığı, diğer taraftan bazılarının bağılı bulunduğu kanun kuralının başkalarının bağılı bulunduğu kanun kuralından farklı olabileceğidir.²⁷⁶ Vergi kanunları açısından da durum böyledir. Örnek olarak verdiğimiz Gelir Vergisi Kanunu'na dair aşağıda yapılacak ayrıntılı incelemeler burada yer verilen teorik açıklamaların pratiğe nasıl yansıdığını gösterecektir. Burada örnek teşkil etmesi açısından sadece şunu belirtelim; Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen gelir türlerinden birisine giren kazanç ve iradın temin edilmesi halinde mükellefe vergi tarh edilecektir. Fakat ücret açısından bu kuralın istisnası yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde şöyle belirtilmiştir: *yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan memur ve hizmetlilerin yalnız bu işlerinden dolayı elde ettikleri ücretleri karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna kılınmıştır*. Yani ücret geliri elde edilmesi bakımından tüm mükellefler Gelir Vergisi Kanunu'na tabidir fakat istisna hüküm uyarınca bazı mükellefler vergilendirme kapsamı dışında kalmaktadır. Bu hususta şunu da ifade etmek gerekir ki; vergilendirmede şekli açıdan eşitliğin sağlanması için vergi idaresi ve vergi yargısının vergi mevzuatına hâkim olmaları gerekmektedir.²⁷⁷

²⁷⁴Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 153; Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 136.

²⁷⁵Evans, *Equality*, s. 50 - 51; Özbudun, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 153.

²⁷⁶Öden, *Eşitlik İlkesi*, s. 136.

²⁷⁷Başaran Yavaşlar, *age.*, s. 57 - 58.

Aksi takdirde kanun koyucu her ne kadar geneli kapsayan, adaletli ve eşit niteliği haiz vergi kanunları çıkarmış olsa da uygulamaya geçemeyen bu kanunlar ile eşitliğin sağlanamayacağı aşîkârdır.

Kanun önünde eşitlik ilkesi maddî açıdan ele alındığında, aynı durumda bulunanlar için haklarda ve ödevlerde, yükümlölüklerde, yetkilerde ve sorumluluklarda, fırsatlarda ve hizmetlerde eşit davranma zorunluluğunu²⁷⁸, diğér bir deyişle eşit durumda olanlara eşit davranılması, eşit işlem yapılması gereğini ifade etmektedir.²⁷⁹ Maddî açıdan kanun önünde eşitlik ilkesinde eşit davranışın gereğı, mutlak eşit davranış değıl nispî eşit davranış olmak durumundadır.²⁸⁰ Yani eşitler arasında eşitliğin sağlanması esastır. Bir kanun hükmünün her zaman, herkes ve her durum için aynı manayı ifade etmesi, kişiler ve durumların bazı özellikler bakımından benzerlik ve farklılıklarının mevzu bahis olması sebebiyle, mümkün değıldir. Vergilendirme işlemleri açısından maddî eşitlik ilkesi, malî güce göre vergilendirme ilkesi ile somutlaşmaktadır.²⁸¹ Dolayısıyla kanun koyucu bir takım benzerlik veya farklılıklara dayanan sınıflandırma yoluna gidecektir.²⁸² Kimi mükelleflerin haklı bir nedene dayanarak farklı kurallara bağı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmayacaktır.²⁸³

Bu kapsamda, vergilendirmede şeklî hukukî eşitlik açısından Gelir Vergisi Kanunu'na ilişkin bir örnek verecek olursak; Gelir Vergisi Kanunu'nda 6. vd.

²⁷⁸ **Özbudun**, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 153; AYMK, E.2011/138, K.2012/94, K.G: 15.6.2012, R.G. Tarih-Sayı: 13.10.2012-28440.

²⁷⁹ **Tekbaş**, *Vergi Kanunları*, s. 225.

²⁸⁰ **Çağın**, **Nami**, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 148; **Akın**, *age.*, s. 316.

²⁸¹ **Başaran Yavaşlar**, *age.*, s. 31.

²⁸² **Özbudun**, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 153; **Çağın**, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 150; **Tekbaş**, *Vergi Kanunları*, s. 226.

²⁸³ **Başaran Yavaşlar**, *age.*, s. 29.

maddelerde dar mükellefiyet kurumu düzenlenmiş ve bu yolla devlet kendi ulusal sınırları üzerinde oluşan kazanç ve irattan pay alma hakkını sağlamış bulunmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde sayılan gelir unsurları arasında yer alan menkul sermaye iratlarına ilişkin olarak GVK geçici 67. madde gereğince *bankalar ve aracı kurumlar, sağladıkları gelirler üzerinden % 15 oranında kesinti* yaparlar. Yapılacak vergi kesintisinde kullanılacak oranlarda, tam mükellef yükümlüler için kanunî orana riayet edilmesi, fakat dar mükellef yükümlüler için bu oranın %10 olarak belirlenmesi durumunda, vergiyi doğuran olay tüm mükellefler için aynı olduğu halde, bir başka deyişle, kazancın elde edilmesi yönünden hem tam mükellefler hem dar mükellefler aynı durumda olmasına rağmen, dar mükellefler lehine bir düzenleme yapılmış olacak ve bu durum vergilendirmede şeklî hukukî eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir. İfade edilen farklı oran uygulaması ile tam mükelleflerin kazanç ve iratlarından % 15 vergi kesintisi yapılırken aynı kazanç ve iratları elde eden dar mükelleflerden daha düşük bir oranda vergi kesintisi yapılması benimsenmiştir. Dolayısıyla böyle bir düzenleme, tam mükellef kişilerle aynı durumda olmalarına rağmen dar mükellef kişilerin daha az vergi yükü ile muhatap olunması sonucunu doğuracaktır. Bu ise eşitler arasında eşitsizliğe sebebiyet vermek olacaktır.²⁸⁴

Mükelleflerin farklı vergilendirilmesini meşru kılacak şekil ve ağırlıkta farklılıklar olmadığı sürece ²⁸⁵ eşit durumda olan mükelleflerin farklı vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Haklı nedenle eşitsiz işlemin meşruluğu hususu ise AYM'nin bir kararında şu şekilde ifade edilmektedir; "*kanun önünde*

²⁸⁴ Bu yönde AYM kararı için bkz. AYMK, E.2006/119, K.2009/145, K.G: 15.10.2009, R.G. Tarih-Sayı: 08.01.2010-27456; AYMK, E.2000/21, K.2000/16, K.G: 06.7.2000, R.G. Tarih-Sayı: 29.11.2000-24245.

²⁸⁵ **Başaran Yavaşlar**, *age.*, s. 30.

*eşitlik ilkesi, herkesin, her yönden aynı hükümlere bağlı olması gerektiği anlamına gelmez. Bu ilke ile güdülen amaç, benzer koşullar içinde olan, özdeş nitelikte bulunan durumların yasalarca aynı işleme uyruk tutulmasını sağlamaktır”*²⁸⁶. AYM’nin bir başka kararında ise; “Anayasa’da öngörülen eşitlik, “yasa önünde eşitlik” olup herkesin aynı hak ve yükümlülüklerle sahip olması anlamında değildir. Eşitlik, her yönüyle aynı hukukî durumda olanlar arasında söz konusudur. Hukuk felsefesine girmiş bir deyimle, “eşitlerin eşitliği” anlamındadır. Farklı durumda olanlara, yani eşit olmayanlara, farklı kurallar uygulanması, yani “eşit olmayanların eşitsizliği”; eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz”²⁸⁷ denilmektedir. Bu noktada hangi ayırım - sınıflandırma ölçütlerinin eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edip etmeyeceğinin belirlenmesi gerekmektedir. Zira ilgili bölümde değindiğimiz üzere makul bir gerekçeye dayanmayan ayrımlar eşitsiz işlem doğuracaktır.

Makul gerekçenin ne olacağını, Türk hukuk öğretisine katkıda bulunan AYM kararlarında “haklı neden” kavramı ile²⁸⁸ şu şekilde ifade edilmektedir; “Kimi yurttaşlar için haklı nedenlere dayanılarak veya bunların durumlarındaki farklılığın doğurduğu zorunluklar dolayısıyla ayrı kurallar konulması halinde eşitlik ilkesinin zedelenmesinden söz edilemez.”²⁸⁹ “Anayasanın eşitlik ilkesi gereği eşitlik her bakımdan aynı hukuki durumda olanlar arasında aranacak bir özellik olup, farklı durumdakilere farklı kurallar uygulanması eşitliği bozmaz ise de, kişilerin farklı kurallara tabi tutulmalarının haklı nedenlere dayanyor olması gerekmektedir.

²⁸⁶ AYMK, E.1976/3, K.1976/3, K.G: 13.04.1976, R.G. Tarih-Sayı: 15.07.1976-15647.

²⁸⁷ AYMK, E.1988/7, K.1988/27, K.G: 27.09.1988, R.G. Tarih-Sayı: 26.12.1988-20031.

²⁸⁸ **Özbudun, Türk Anayasa Hukuku**, s. 154.

²⁸⁹ AYMK, E.1976/3, K.1976/3, K.G: 13.04.1976, R.G. Tarih-Sayı: 15.07.1976-15647.

Kişilerin farklı kurallara tabi tutulmaları haklı nedenlere dayanmıyorsa eşitlik ilkesi ihlal edilmiş olacaktır”²⁹⁰.

Bugün 1982 Anayasası’nda belirtildiği üzere kişilerin sınıflandırılmasında ve farklı muameleye tabi tutulmasında kabul edilmeyen haklı neden ölçütleri, farklı dil, farklı ırk, farklı renk, farklı cinsiyet, farklı siyasî düşünce, farklı felsefî inanç, farklı din, farklı mezhep mensubu olma vb. özelliklerdir.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi, genellikle, eşitlere eşit işlemi öngören yatay eşitlik ve eşit olmayanlara eşitsizliklerine uygun bir biçimde belirlenmiş farklı işlemi yani dikey eşitliği içermektedir. Bu bağlamda mükellefler arasında eşitlik ilkesinden sapma hem eşit durumda olanlara farklı muamelede bulunulması hem eşit durumda olmayanlara eşit muamelede bulunulması halinde söz konusu olacaktır.

B. Vergilendirmede Yatay Eşitlik İlkesi

Adaletli bir vergi sisteminin tesis edilebilmesi ancak söz konusu vergi sisteminde uygulanacak vergi kanunlarının ve vergi politikalarının anayasal vergilendirme ilkeleri çerçevesinde hazırlanması ile mümkün olacaktır. Aksi takdirde, örneğin anayasal bir ilke olan eşitlik ilkesi ile uyum sağlamayan bir politika üretildiği veya kanun hazırlandığında, adalete ilişkin bir değer yargısı içeren eşitlik ilkesinden yoksun olan böyle bir uygulamanın veya kanunun,²⁹¹ adaletli olduğundan söz edilemeyecektir. Dolayısıyla eşitlik ilkesi yönünden eksik olan bu tip vergi kanunlarının anayasal çerçevede geçerlilik arz edip etmeyeceği tartışılacaktır. Şöyle

²⁹⁰ AYMK, E.2009/62, K.2011/96, K.G: 9.6.2011, R.G. Tarih-Sayı: 21.10.2011-28091. Aynı yönde kararlar için bkz. AYMK, E.2012/117, K.2012/204, K.G: 27.12.2012, R.G. Tarih-Sayı: 06.03.2013-28579; AYMK, E.1981/13, K.19836/8, K.G: 28.4.1983, R.G. Tarih-Sayı: 09.04.1984-18367.

²⁹¹ **Özbakan, A. Nil**, “Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi” Vergi Dünyası, S: 202, Haziran 1998, s. 101.

ki; 1982 Anayasası'nda yer alan eşitliğe dair hükümlerle hedeflenen; kanun önünde eşitlik, ayrımcılık yasağı ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı gibi ilke ve hedefler gerçekleşmeyecektir.²⁹² Böyle bir durumda eşitliğin ne olduğu, eşitlikten ne kastedildiği, farklı türde eşitlik yaklaşımlarının olup olmadığı ve eşitliğin nasıl ölçülebileceği gibi sorular cevapsız kalmış fakat politikalar veya kanunlar uygulamaya konmuş olacaktır.²⁹³

Bu doğrultuda; yukarıda yer alan ilk iki soruya çalışmanın önceki bölümlerinde ayrıntılı bir şekilde cevap verilmiştir. Üçüncü soru; farklı türde eşitlik yaklaşımlarının olup olmadığı sorusunun cevabı ise yatay ve dikey eşitlik türlerinin öğretide ele alınmış olması ile verilebilir. Bu meyanda, iyi bir vergi sisteminin en önemli kıstaslarından biri olan vergilendirmede yatay eşitlik ilkesi, her şeyden evvel, ekonomik açıdan benzer durumda olan mükelleflerin benzer vergi yükü ile yükümlendirilmeleri gerektiğini kabul etmektedir.²⁹⁴ Diğer bir deyişle vergilendirme öncesinde eşit refah düzeyine sahip olan mükelleflerin vergilendirme sonrasında da eşit refah düzeyinde hayatlarını devam ettirme imkânına sahip olmaları gerekmektedir.²⁹⁵ Dolayısıyla, yatay eşitlik ilkesi, mükellefleri sadece keyfi ayrımcılığa karşı korumayı önermenin haricinde, eşit durumda olan mükelleflere eşit değer atfetmeyi de içerisinde barındırmaktadır.²⁹⁶

²⁹² AYMK, E.2002/133, K.2006/91, K.G: 27.9.2006, R.G. Tarih - Sayı: 09.12.2006 - 26371.

²⁹³ **Repetti, James - Ring, Diane**, "Horizontal Equity Revisited", Florida Tax Review, Vol: 13, No: 3, 2012, s. 135.

²⁹⁴ **Elkins, David**, "Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory", Yale Law and Policy Review, Vol: 24, 2006, s.43; **Musgrave**, Horizontal Equity, s. 113; **Kaplow, Luis**, "Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle", National Tax Journal, Vol: 42, No: 2, 1989, s. 139.

²⁹⁵ **Özbakan**, agm., s. 100.

²⁹⁶ **Musgrave**, Horizontal Equity, s. 113.

Eşitliğin nasıl ölçülebileceği sorusu da bu aşamada karşımıza çıkmaktadır. Mükellefler arasında hangi değerlere - ölçütlere göre ayırım yapılacaktır? Zira eşitlerle eşit olmayanları ayırt etme hususunda belli ölçütlere ihtiyaç duyulmakta ve bu ölçütlerin objektif niteliği haiz olmaları gerekmektedir. Diğer bir ifade ile eşitlere eşit işlem yapılmasını öngören yatay eşitlik ilkesi gereğince kimlerin eşit olduğuna veya kimlerin eşit olmadığına karar verebilmek için çeşitli kıstaslara ihtiyaç duyulmaktadır.²⁹⁷ Bu doğrultuda, iç hukuk bağlamında, Anayasa Mahkemesi vergi yükünün adaletli ve dengeli bir biçimde dağılımının sağlanabilmesi için vergilendirilecek alanların seçimi ve mükelleflerin kişisel malî durumlarının yasalarla gözetilmesi gerektiğini ifade etmektedir.²⁹⁸

Malî açıdan eşit durumda olanlara eşit davranma, yatay eşitlik ilkesi, kişilerin yaşam süreleri boyunca ya da yıllık olarak, gelirlerinin, servetlerinin, tasarruflarının ya da harcamalarının nasıl belirleneceğini de önemli kılmakta²⁹⁹, bu ise malî güce göre vergi ödeme yaklaşımının temelini oluşturmaktadır. Az kazananın az çok kazananın çok vergi alınmasını ifade eden malî güç AYM'ne göre ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur.³⁰⁰ Malî gücün göstergeleri olarak ise gelir, servet ve harcamalar gösterilmektedir. Malî gücün unsurları vergi yükünün adil dağıtılması bakımından ele alındığında, ücret geliri karşılığı çalışan mükellef sayısının fazla olması³⁰¹ ve mükellefin vergi borcunu ödeyebilmesini sağlayan en

²⁹⁷ **Repetti - Ring**, agm., s. 137.

²⁹⁸ AYMK, E. 1995/7 K. 1995/35 K.G: 18.07.1995, R.G. Tarih-Sayı: 09.01.1997-22872.

²⁹⁹ **Musgrave**, Horizontal Equity, s. 113.

³⁰⁰ AYMK, E.2011/138, K.2012/94, K.G: 15.6.2012, R.G. Tarih-Sayı: 13.10.2012-28440.

³⁰¹ **Eugene, Steuerle**, "Wealth, Realized Income, and the Measure of Well-Being", **Editörler:** Martin, David – Timothy, Smeeding, *Horizontal Equity, Uncertainty, and Economic Well-Being*, University of Chicago Press, 1985, s. 94.

etkin unsur³⁰² olması sebebiyle gelir unsuru ön plana çıkmaktadır. Bu itibarla likiditesi en yüksek unsur olan gelir unsurunun ödeme gücünü temsil etmesi eşitlik ilkesinin yanında vergilendirmede adalet ilkesi ile de uyum göstermektedir.

1982 Anayasası'nın 10. maddesinden yola çıkarak vergi yasalarının ayrımcılığı yasaklayan ve aynı zamanda vergi ödevinde eşitliği bozmayacak, bilakis eşitliği sağlayacak niteliği arz etmeleri gerektiği gerçeğinden hareketle³⁰³ kimlerin eşit durumda olduğunu saptama ölçütü olarak malî güç ölçütünün kullanılması gerektiğini ifade eden AYM bu hususu kararlarında şu şekilde ifade etmektedir:³⁰⁴ *“Malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler...”*

Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin “malî güce göre ödenmesi”, “herkesin vergi ödemesi” ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı bu ilkelere uyularak sağlanır”.

Vergilendirmede yatay eşitlik ilkesi bir kısım yazarlar tarafından, vergi yükünü farklılaştırdığı ve bu suretle adaletsizliğe sebep olduğu ve tüm mükelleflerin aynı

³⁰² **Musgrave**, Horizontal Equity, s. 114.

³⁰³ **Ateş**, Vergilendirmede Eşitlik, s. 119.

³⁰⁴ AYMK, E. 1994/80, K. 1995/27, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 02.02.1996-22542;AYMK, E.1994/85, K.1995/32, K.G: 13.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 28.09.1996-22771.

miktarda vergi ödemeleri gerektiği savı ile eleştirilmektedir.³⁰⁵ Fakat bu görüşlere karşı yine AYM kararlarından yola çıkılarak şu ifadelere yer verilebilir,³⁰⁶ “*Malî güce göre vergilendirme*” ilkesi de, kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleri olup, bu ilkeye göre, malî gücü daha yüksek olan, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemelidir. Ayrıca, vergide eşitlik ilkesi de yükümlülerin vergi ödeme güçlerinin dikkate alınarak vergilendirmenin yapılmasını gerektirir.

Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, malî gücü aynı olanların aynı, malî gücü farklı olanların ise ayrı oranda vergilendirilmesidir.”

Sonuç olarak, eşitliğin nasıl ölçülebileceği sorusunun cevabı malî güce göre vergilendirme ilkesi ile verilebilir. Türk Vergi Hukukunda vergilendirmede eşitliğin ölçülmesinde temel ölçüt malî güce göre vergilendirme ilkesidir. Bu doğrultuda, yatay eşitlik ilkesi, vergi politikası tasarlanırken takip edilecek süreci oluşturmada ve kurallar ortaya çıktıktan sonra bu vergilendirme politikası kurallarının yönetiminin nitelik olarak değerlendirilmesinde işe yaramaktadır.³⁰⁷

Malî güce göre vergilendirmenin sağlanması için Türk Vergi Sisteminde çeşitli araçlar yer almaktadır. Başta muafiyet ve istisnaların yer aldığı bu araçlara vergi kolaylıkları da denilmektedir. Söz konusu vergi kolaylıklarının kullanılması suretiyle kişilerin malî gücüne ulaşmakta, eşitlik ilkesi doğrultusunda vergilendirme yapılmaktadır. Malî güce ulaşmada bu gibi araçların kullanılması, eşitlik ilkesinin

³⁰⁵**Sidgwich**, 1874, *The Method of Ethics*, University of Chicago Press, 1962, s. 267’den ve **Simons**, **Henry**, 1950, *Federal Tax Reform*, University of Chicago Press, s. 8’den aktaran **Musgrave**, *Horizontal Equity*, s. 113.

³⁰⁶AYMK, E.1994/85, K.1995/32, K.G: 13.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 28.09.1996-22771; AYMK, E. 1994/80, K. 1995/27, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 02.02.1996-22542.

³⁰⁷**Repetti - Ring**, agm., s. 138.

daima eşit olarak tanımlanan kişilere eşit muamele yapılmasını gerektirdiği için kaçınılmazdır. Aslında söz konusu uygulamalar kanun koyucu tarafından eşitlik ilkesi ile meşrulaştırmaktadırlar. Bu noktada yatay eşitliği sağlamaya yönelik malî güce göre vergilendirme ilkesi ve bu ilkeyi tekemmül ettiren vergi kolaylıklar vergi kanunlarının rastgele uygulamasına karşı vergi sorumlularını korumaktadır.³⁰⁸

Günümüzde, bir vergi sisteminde, yatay eşitliğin tek başına bir öneme sahip olmadığı, hem yatay hem dikey eşitliğin tek bir kavram olarak anlaşılması gerektiği görüşü hâkim olmakla beraber, bir vergi sisteminin tasarlanmasında yatay eşitlik ilkesinin önemli bir rol oynadığı gerçeği de yadsınamaz.³⁰⁹ Mükelleflere ne kadar vergi yükü yükleneceğinin, diğer bir deyişle mükelleflere yüklenecek uygun vergi yükü miktarının belirlenmesinde yatay eşitlik ilkesi yol gösterici mahiyettedir. Fakat dikkat edilmesi gereken önemli bir husus daha vardır: mükelleflerin sosyo-ekonomik durumlarının sabit olmadığı gerçeği. Yani; yatay eşitliğin sağlanması için getirilen kurallar insan doğasının dinamik yapısına uygun olarak sürekli güncellenmek durumundadır. Aksi takdirde, söz konusu kuralların ilanihaye kurallar olmaları halinde, mükelleflerin sübjektif özelliklerinin değişmesi suretiyle statülerinin de değişmesi gereği göz ardı edilmiş olacaktır. Burada bahsedilen statüler arası geçiştir. Bir mükellef asgari geçim indirimi uygulamasında faydalanyorken, bu uygulamanın gereklerini aştığı anda uygulama kapsamından çıkartılmalıdır. Bu gibi değişkenler sürekli olarak denetime tâbi tutulmalıdır. Ancak bu takdirde mükellefler arasında eşitlik ilkesi doğrultusunda vergilendirmeden söz edilebilecektir.

³⁰⁸ Repetti - Ring, agm., s. 138 - 139.

³⁰⁹ Repetti - Ring, agm., s. 145.

C. Vergi Kolaylıkları

Öğretide vergi harcamaları³¹⁰ şeklinde de ifade edilmekle beraber kanaatimizce hem sübvansiyonlarda olduğu gibi reel giderleri hem muafiyet ve istisnalarda olduğu gibi reel bir harcama yapılmaksızın gerçekleştirilen giderleri kapsamı itibariyle vergi kolaylıkları ifadesinin kullanılması tercih edilmelidir. Zira vergi harcaması³¹¹ kavramı anlam itibariyle sadece reel harcamalara ilişkin olarak düşünülürken vergi kolaylıkları kavramı içinde bundan daha fazlasını barındırmaktadır. Bu doğrultuda her iki kavramla, nihai anlamda, aynı sonuç hedeflediği için daha kapsayıcı olan kavramın kullanılması yerinde olacaktır.

İlgili kanunda yer alması koşulu ve sebebiyle vazgeçilen vergi gelirlerini ifade eden³¹² vergi kolaylıkları ile vergi idaresi vergilendirmenin malî ve malî olmayan amaçları doğrultusunda mükelleflerin ekonomik ve sosyal durumuna müdahale etmektedir. Söz konusu durum devletin mükellefe doğrudan yardımda bulunması şeklinde olabileceği gibi vergi alacağının bir kısmından veya tamamından vazgeçmesi yoluyla da gerçekleşebilir. Her iki uygulamada da mükellef aleyhine bir

³¹⁰**Kayalıdere, Gül - Özcan Mastar, Pelin**, “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C: 7, S: 11, 2012; **Ferhatoğlu, Emrah**, “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C: 6, S: 2, Aralık 2005; **Saraç, Özgür**, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, Maliye Dergisi, S. 159, Temmuz - Aralık 2010.

³¹¹Anlaşılabileceği üzere ‘vergi harcaması’ ndan kastedilen şey verginin toplanması için yapılan giderler değildir.

³¹²**FASAB**, Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting, Statement of Recommended Accounting Standards Number 7, Nisan 1996, <http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas-7.pdf>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

durum söz konusu değildir çünkü mükellefler devletten doğrudan yardım almak yerine, ödeyeceği vergiyi ödememe yolu ile de aynı faydayı sağlamaktadır.

Devletin, yukarıda bahsedildiği üzere, malî veya malî olmayan amaçlarla ekonomiye, dolayısıyla mükelleflere müdahalesi elzem olup bu müdahaleyi en etkin ve yeterli şekilde sağlaması gereklidir. Devlet bu doğrultuda kamu harcamalarını gerçekleştirmek için yeterli kaynak toplamak ve bu kaynakları doğru şekilde kullanmak durumundadır. Bu noktada, belirlediği malî ve malî olmayan amaçlara ulaşmak niyetiyle uyguladığı vergi kolaylıkları ile idare, mükellefleri belli faaliyetlere yönlendirmek için genel kabul görmüş vergi yapısından ayrılmaktadır.³¹³

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında yer alan malî güce göre vergilendirme ilkesi, dolayısıyla vergilendirmede eşitlik ilkesi ve aynı maddenin 2. fıkrasında gösterilen sosyal hedef doğrultusunda vergi yükünün mükellefler arasında adaletli ve dengeli dağıtılması için mevzuatta pek çok vergi kolaylığına yer verilmiştir. Bunlar; vergi muafiyetleri, vergi istisnaları, vergi indirimleri, kademeli şekilde uygulanan vergi oranları (artan oranlı vergi tarifesi), vergi kredisi ve vergi ertelemeleri gibi uygulamalardır. Türk hukukunda bu uygulamalar ile idare vergilendirmenin malî ve malî olmayan amaçları doğrultusunda hareket ederek standart vergi yapısından³¹⁴ ayrılmaktadır.

Malî amaçlar ve malî olmayan amaçlar doğrultusunda vergi idaresi mükellefi yönlendirmek istemekte ve vergi kolaylıkları vasıtasıyla örneğin; yatırımların istenilen alanlarda teşvik edilmesi ile istihdamın ve üretimin artırılması veya

³¹³Allen, Richard - Tommasi, Daniel, Managing Public Expenditure -A Reference Book for Transition Countries-, OECD, 2001, s. 60, http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecd_pemhandbook.pdf, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

³¹⁴Pedük, Türkben, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Vergi Harcamaları”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 294, Şubat 2006, s. 114.

azaltılması; vergi yükünün dengeli dağıtılması ile eşitlik ilkesi doğrultusunda bir vergilendirmenin gerçekleştirilmesi; vergi oranlarının artan oranlı tarife şeklinde belirlenmesi suretiyle ayırma kuramı doğrultusunda emek gelirin korunması sağlanmaktadır. Vergi kolaylıklarının eşitlik ilkesi doğrultusunda vergi yükü üzerinde etkilerinin ve ilişkili oldukları alanlarda istenilen sonuçlara ulaşılıp ulaşılmadığının kontrolünün sağlanması ve yapılan harcamaların miktarının tam anlamıyla tespitini gerçekleştirmek adına vergi kolaylıkları 2001 yılından³¹⁵ bu yana malî teşkilat tarafından raporlanmaktadır.

TABLO 3: VERGİ TÜRLERİ İTİBARIYLA TOPLAM VERGİ HARCAMASI TAHMİNLERİ³¹⁶					
İLGİLİ KANUN	2011	2012	2013	2014	2015
GVK	10.818.483. 50	11.953.762.707	14.017.491.922	5.513.713.528	17.181.105.309
KVK	3.968.104. 44	4.203.918.387	4 776.549.213	5.252.509.892	5.802.328.276
KDV	9 7.94 .284	1.048.093.492	1.242.492.468	1.376.371.031	1.524.675.010
ÖTV	289.057.072	319.595.951	375.730.301	416.215.241	461.062.433
DİĞER	1.542. 29.423	1.705.055.397	2.004.584.857	2.220.578 876	2.459.846.250
TOPLAM	17.565.717.673	19.230.425.934	22.416.84 .762	24.779.388.568	27.429.067.279

³¹⁵ 2001 Yılında yayımlanan vergi harcaması raporu için bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

³¹⁶“Vergi harcaması kavramı; en genel anlamda "devletlerin gelir toplamını azaltan, standart vergi sisteminden ayrılan ayrıcalıklar veya istisna ve muafiyetler" olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda; bazı indirim, istisna ve muafiyetler, standart vergi sisteminin unsurları olmaları nedeniyle vergi harcaması kapsamı dışında tutulabilmektedir. Yukarıdaki liste, vergi sistemimizdeki Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV ve diğer bazı kanunlarda potansiyel olarak vergi harcaması niteliği taşıdığı düşünülen düzenlemeleri içermektedir. "Standart vergi sistemine" ilişkin varsayımlara göre bu listedeki unsurların değişebileceği kaçınılmazdır. Vergi harcamalarına ilişkin yukarıda yer alan tutarlar, mevcut veri seti kullanılmak suretiyle "vazgeçilen gelir" yöntemiyle tahmin edilmiş olup, herhangi bir veri temin edilemeyen unsurlar hesaplama dışında tutulmuştur. Öte yandan veri teminindeki artışlara paralel olarak vergi harcaması tahminlerinin de değişeceği tabiidir.”, <https://s3.amazonaws.com/mnet-images/cbAs15jo.pdf>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

Aşağıdaki kısımda Türk Vergi Sistemindeki yer alan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nda yer alan malî güce ulaşma araçları - vergi kolaylıkları eşitlik ilkesi açısından incelenecektir. Fakat bu incelemeye geçmeden önce vergilendirmede malî olmayan amaç konusunu kısaca incelemek kanaatimizce faydalı olacaktır.

Kendisinden kamu hizmeti sunması beklenen devletin bu hizmeti sunmak adına gerçekleştirdiği vergi salma işleminden ilk beklenen amaç elbette ki sağlanacak kamu hizmetini finanse etmek adına malî nitelikte olacaktır. Malî amacın dışında yani gelir elde etme amacının haricinde bir sonucun hedeflenmesi halinde ise doğal olarak malî amaçlı olmayan vergilendirmeden söz edilecektir. Söz konusu durumda “*mali olmayan sonuç, mali amacı gölgede bırakmakta ya da mali amacın önüne geçmektedir*”³¹⁷. Vergi kanunlarında bu doğrultuda pek çok hüküm yer almaktadır. Aslında bu amaç doğrultusunda hazırlanmamış olan pek çok vergi düzenlemesi sonucunda da ortaya çıkacak sonuçlar malî amacın önüne geçebilir veya malî olmayan amaçla uygulamaya konulan bir kanun neticesinde devlet hedefinin oldukça üzerinde gelir elde edebilir.³¹⁸ Her iki durumda da uygulamanın malî olmayan amaca yönelik olduğu gerçeği değişmeyecektir.

Vergi kolaylıkları da işte bu doğrultuda yani malî olmayan amaç doğrultusunda kullanılmaktadır. Söz konusu durumda amaç malî olmaktan ziyade, 1982 Anayasası’nın 73. maddesinden kaynaklanan vergilendirme ile mükellefler arasında ekonomik ve sosyal eşitliğin sağlanması olmaktadır. Dolayısıyla aşağıdaki kısımda GVK’nda yer alan vergi kolaylıkları eşitlik ilkesi doğrultusunda incelenecektir.

³¹⁷ **Göker, Yönlendirici Vergilendirme**, s. 12.

³¹⁸ **Göker, Yönlendirici Vergilendirme**, s. 13 - 15.

2. KISIM: GELİR VERGİSİ KANUNU'NDA VERGİLENDİRMEDE

YATAY EŞİTLİĞİ SAĞLAMA ARAÇLARI

Vergileme konusunda evrensel bir ilke, aynı zamanda 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde de belirtildiği üzere verginin toplanmasında temel ölçüt olan ilke vergilendirmede malî güç ilkesidir. Söz konusu ilke; verginin mükelleflerin malî güçleri ile orantılı olarak toplanması gereğini ifade etmektedir. Bu doğrultuda mükelleflerin malî gücüne ulaşarak eşit ve adaletli bir vergilendirmeyi sağlamak adına uygulamada çeşitli yöntemler yer almaktadır.

Ulaşılmak istenen asıl hedef 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde belirtildiği üzere vergiler yoluyla gelir dağılımını ve sosyal adaleti sağlamaktır. Bunun için mevcut vergi türleri içerisinde malî güce ulaşma, dolayısıyla eşitlik ilkesi doğrultusunda bir vergilendirme yapabilmek için en uygun vergi türünün, gelir vergisi olduğu söylenebilir.³¹⁹ Hesaplanmasında mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarının dikkate alındığı gelir vergisi; ayırma kuramı doğrultusunda emek, sermaye ve emek - sermaye karışımı gelirlerin çeşitli vergi kolaylıkları vasıtasıyla farklı şekilde değerlendirilmesine ve mükelleflerin farklı vergi yüküne tabi tutulabilmesine, diğer bir deyişle yatay eşitlik ilkesi doğrultusunda eşit durumda olanların eşit vergi yüküne tâbi tutulmasına imkân sağlamaktadır. Bu itibarla kişilerin malî gücüne, vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesini sağlayabilecek özellikleri içinde barındırmaktadır.

193 sayılı GVK ve diğer vergi kanunları mükelleflere çeşitli yükümlülükler getirmekte, diğer taraftan devlet çeşitli ekonomik ve sosyal sebeplerle muafiyet, istisna ve diğer vergi harcaması kalemleri vasıtasıyla bu yükümlülüğü sınırlandırma

³¹⁹ **Pamuk, Mehmet**, “Sosyal Adalet Açısından Türk Vergi Sisteminde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi”, İÜİF MAMK, S: 24, 1975, s. 189.

yolunu seçmektedir.³²⁰ Vergi matrahına dâhil edilmeyen gelirler olarak karşımıza çıkan³²¹ vergi kolaylıkları GVK’da çokça yer almaktadır.

A. Muafiyet ve İstisnalar

Muafiyet ve istisna kavramları, sırasıyla, bir kişi veya konu unsurunun vergilendirme kapsamı dışında bırakılmasıdır. Vergi muafiyeti ve istisnasından söz edebilmek için, muafiyetin kapsamı veya istisnanın konusu hakkında vergi kanunu düzenlenmiş olması gerekmektedir.³²² Vergilendirme işlemleri kapsamı dışında bırakılma kısmen veya tamamen olabileceği gibi geçici veya sürekli de olabilir.³²³ Daha açık bir ifade ile vergi kanunları tarafından vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunan kimselerin vergilendirme işlemlerinin dışında tutulması vergi muafiyeti, belli bir konunun vergilendirme işlemlerinin dışında bırakılması ise vergi istisnası olarak adlandırılmaktadır. Uygulamada muafiyet ve istisnalardan yararlanılması, vergilemede malî güce ulaşma amacına, eşitlik ilkesine hizmet etmekte, fakat bazen yeterli gelir elde etmesine rağmen kişilere muafiyet hakkı tanınması -tam tersi bir durum da söz konusu olabilir- mükellefler arasında bir eşitsizlik meydana getirmektedir.³²⁴ Vergilendirmede eşitliğin ve adaletin sağlanması için malî güce ulaşmada kullanılan yöntemlerden olan muafiyet ve istisna uygulamalarının aşırı ve gereksiz kullanımı sosyal ve ekonomik problemlere yol açacağı ihtimali ile dikkatli kullanılması gereken vergilendirme araçlarıdır.³²⁵

³²⁰ **Demircan Siverekli, Esra**, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, EÜ İİBF Dergisi, S: 21, Temmuz - Aralık 2003, s. 108.

³²¹ **Kulu, Bahattin**, “Vergi Harcaması ve Uygulama Örnekleri”, Vergi Dünyası, S: 228, Ağustos, 2000, s. 1.

³²² **Sağbaş, age.**, s. 67; **Akdoğan, Kamu Maliyesi.**, s. 157.

³²³ **Kırbaş, Sadık**. *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 94.

³²⁴ **Sağbaş, age.**, s. 68.

³²⁵ **Akdoğan, Kamu Maliyesi**, s. 157.

a. Muafiyetler

i. Esnaf Muaflığı

Esnaf muaflığı ilk olarak 193 sayılı GVK'nun 9. maddesinde düzenlenmiştir. Daha sonra 1982 Anayasası'nın 173. maddesinde yer alan “Devlet, esnaf ve sanatkârı koruyucu ve destekleyici tedbirleri alır” ifadesi ile anayasal zeminde de desteklenmiş olan esnaf muaflığından faydalanabilmek için ticaret ve sanat erbabı kimselerin kısaca şu şartları taşımaları gerekmektedir;

TABLO 4: ESNAF MUAFİYETİNE TABİ OLMANIN ŞARTLARI
Motorlu nakil vasıtası kullanmadan ve bir işyeri açmaksızın gezici olarak perakende ticaret ile iştigal ederek doğrudan tüketiciye iş yapan ticaret yahut sanat erbabı olmaları
Seri üretime imkân sağlayacak şekilde ticari bir organizasyon içinde olmaması
Üretimde işçi ve usta kullanmaması, sanayi tipi alet ve makineler kullanmaması
Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde iş yapmaması
Basit usule tabi olmanın genel şartlarını (GVK m.47) taşıyan ve gezici olarak veya köylerde işyeri açarak sanatını icra eden sanatçılar içerisinde yer almaları
Ziraat işlerinde kullandıkları vasıtalarla nakliyeciliği mutat hale getirmeden yapan kimseler olmaları
Dışarıdan işçi ve muharrik kuvvet kullanmamak şartı ile evlerinde el emeğine dayanan ürünleri üreterek satan ticaret yahut sanat erbabı arasında yer almaları gerekmektedir.

Bu şartları sağlayan mükelleflerin ilgili esnaf odasına kayıt olmaları ve durumlarını ifade eden esnaf muaflığı belgesini belediyeden almaları gerekmektedir.

193 sayılı GVK'nun gerekçesinde³²⁶ de belirtildiği üzere ilk olarak 5421 sayılı GVK da düzenlenen esnaf muaflığı çerçevesinde, 193 sayılı Kanunda belirtilen koşulları taşıyan esnaf grubu, esnaf vergisi adı altında götürü bir vergilemeye tabi tutulmuştur. 1955 yılında, götürü usulün sosyal yapıda meydana getirdiği ekonomik

³²⁶ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Gerekçesi 6 Ocak 1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

eşitsizlikler sebebiyle, 20.5.1955 tarih ve 6582 sayılı Kanun'un³²⁷ 6. maddesi ile esnaf vergisi kaldırılmış ve ardından 1.9.1956 tarih ve 6838 sayılı Kanun³²⁸ ile belirtilen koşulları taşıyan mükellefler götürü usul de dâhil olmak üzere tam anlamıyla gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

İlk haliyle esnafın korunmasını hedefleyen esnaf muafiyeti kurumu son yapılan düzenlemelerle artık esnafı korumanın yanında geleneksel ve kültürel değer ifade eden fakat teknolojik gelişmelere karşı direnemeyen sektörleri de korur şekilde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile doğal olarak geleneksel ve kültürel el işçiliğinde çalışan mükelleflerin teşvik edilmesi de hedeflenmektedir. 31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı Kanun'un³²⁹ 4. maddesi ile GVK'nun 9. maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir. Söz konusu fıkra ile esnaf muafiyetinin kapsamı aşağıdaki şekilde genişletilmiştir;

“Bu Kanunun 47. 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;”

Aynı düzenleme ile esnaf muafılığına ilişkin şartları taşıyanlara talepleri halinde vergi dairesince “Esnaf Vergi Muafiyeti Belgesi” verileceği hüküm altına alınmıştır.

Muafiyetin tanındığı yıllarda söz konusu muafiyet kapsamına giren mükelleflerin vergi ödevlerini yerine getiremeye yetecek bilgi donanımından mahrum oldukları, kazançlarının oldukça -asgari geçim sınırının altında- düşük olduğu ve bu kazancın vergilendirilmesi halinde tahakkuk eden vergiyi zaten

³²⁷ 27.05.1955 tarih ve 9013 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³²⁸ 10.09.1956 tarih ve 9403 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³²⁹ 15.06.2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

ödeyemeyecekleri kabul edilmiştir. Bu sebeplerle, vergilendirilmeleri mükellef ve vergi idaresi bakımından zorluklar doğuracağı düşüncesiyle söz konusu esnafın gelir vergisinden muaf tutulmuştur.

Vergi kanunlarının asgari mecburiyetlerini yerine getirecek bilgi birikimi olmayan, vergilendirilmeleri idare ve kendileri bakımından büyük zorluklar taşıyan kimselerin muafiyet kapsamında devam ettirilmesi, verginin verimliliği ilkesi açısından olumlu ve zaruri görülmektedir.³³⁰ Söz konusu muafiyet, günümüzde, vergi ödeme gücü olmadığı kabul edilen mükelleflerin sosyal ve ekonomik açıdan korunması amacı ile de uygulanmaktadır.³³¹ Fakat yine de esnaf muafılığından faydalanan mükelleflerin gerçek gelirlerinin tespit edilmesi ve sosyo-ekonomik yapıda eşitsizliğe sebep olanların gelir vergisi kapsamına dâhil edilmesi gereklidir. Şöyle ki; mükelleflerin gerçek gelirinin hesaplanması ancak tüm mükelleflerin etkin bir şekilde denetlenmesi ile mümkün olacaktır. Etkin denetimin sağlanması halinde muafiyet kapsamını aştığı halde muafiyetten faydalanan mükellefler tespit edilecek ve elde edilen gelir bakımından kendileri ile aynı-bezer durumda olan mükelleflerle eşit vergilendirmeye tâbi tutulacaktır. Zira söz konusu muafiyet kapsamı içinde birçok iş alanında ve ülkenin çeşitli yerlerinde faaliyet gösteren farklı mükellefler yer almaktadır. Örneğin; çömlek yapım işi ile uğraşan bir mükellef ürettiği ürünleri turistik bölgelerde ederinin çok üzerinde bir fiyat ile satışa sunmaktadır. Bahsi geçen mükellef, üretim süreci bakımından kendisi ile aynı durumda olup satış mahalli

³³⁰ **Taş, Metin**, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu / 14 - 16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No: 12, İstanbul, 2000, s. 280; **Tüzün Çelik, Binnur**, *Vergilemede Müdahale İlkesi - Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s. 92;

³³¹ **Akdoğan, Abdurrahman**, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2011, s. 195.

olarak daha sıradan bir yerde hizmet sunan mükellefe göre çok daha fazla gelir elde etmektedir. Fakat denetim mekanizmasının etkin bir şekilde işlemediği vergi sisteminde söz konusu her iki mükellefte eşitlik ilkesine aykırı olarak gelir vergisinden muaf tutulmaktadır. Benzer şekilde; bir çiftçi ziraat işlerinde kullandığı yük hayvanını veya fayton gibi taşıma araçlarını turistik beldelerde yüksek bir ücret karşılığında kiralarken elde ettiği gelir, işi mutat şekilde yapmadığı sürece, gelir vergisinden müstesna tutulmaktadır. Her ne kadar mutat olarak yapılmasa da söz konusu gelirler yüksek rakamlara tekabül edebilmekte fakat eşitlik ilkesine muhalif olarak bu gelirler gelir vergisinden muaf tutulmaktadır.

Burada bahsi geçen mükelleflerin esnaf muaflığından yararlanabilmeleri elbette ki ilgili yerlerden muafiyet hakkı tanıyan belgeyi temin etmelerine bağlıdır. Fakat söz konusu mükellef kesiminin ödeme kaydedici vb. cihaz kullanmadıkları göz önünde bulundurulduğunda gerçek gelirlerinin tespitinin ancak yoklama gibi işlemler neticesinde tespit edilebileceği, bu durumda da gerçek gelirin rahatlıkla saklanabileceği ve bunun sonucu olarak söz konusu belgeyi temin edebilecekleri dikkate değer bir husustur.

Bir diğer husus ise muafiyet kapsamında yer alan mükelleflerin söz konusu geleneksel, kültürel veya sanatsal işleri yaparken kıymetli katkı malzemeleri kullanılması sebebiyle nihai ürünün değerinin artması ve bu sebeple elde edilen gelirin oldukça yükseleceği gerçeğidir. Örneğin; lüle taşı veya oltu taşı işlemeciliğini yapan ve esnaf muafiyeti kapsamında bulunan bir mükellefin ürettiği bir tespihte süsleme malzemesi olarak altın kullanması halinde nihai ürünün ederi altın kullanılmayan ürüne oranla oldukça yüksek olacaktır. Bu gibi durumlarda ürün, altın işleme motifin gerektirdiği işçilik ve kullanılan malzemenin miktarına göre yüz binlerle ifade edilen fiyatlara satılmakta, dolayısıyla mükelleflerin bu ürünlerden elde

ettiği gelir aynı işi altın kullanmadan yapan mükelleflere göre oldukça yüksek olmaktadır. Bu durumda eşitlik ilkesi doğrultusunda bir vergilendirmenin sağlanabilmesi için örnekte yer alan ilk mükellefin muafiyet uygulamasından faydalanmasının engellenmesi gerekmektedir.³³²

Diğer taraftan; malî güce göre vergilendirme ilkesi mükellefleri eşitlik ilkesi doğrultusunda vergi ödemekle yükümlü tutarken, kanun koyucu çeşitli sebeplerle ve özellikle esnaf muaflığından faydalanan kesimin önemli bir seçmen kitlesinden müteşekkil olması sebebiyle mükelleflere muafiyet hakkı tanımaktadır. Malî güç ilkesi dışında bir gerekçe ile muafiyet kapsamının genişletilmesi ise anayasal normlara aykırılık teşkil edecektir.³³³ Kanaatimizce; bu muafiyet uygulaması yerine, bahsi geçen kişilerin gelirini beyan etmeleri ve beyan edilen tutarın net asgari ücretin altında veya üstünde olması durumuna göre vergilendirmeye tabi tutulmaları yoluyla vergilendirmede eşitlik ilkesi daha yüksek oranda sağlanacaktır.

ii. Serbest Meslek Erbabında Muafiyet

GVK'nun 66. maddesi uyarınca; “...Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır..., ...Vergi Usul Kanunu m.155’te belirtilen şartlardan³³⁴ en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus

³³² Bu konuyu ilişkin özelge için bkz. 31.10.2013 tarih ve 38418978 - 120 (9 - 13 / 9) - 1152 sayılı “Oltu ve Lüle Taşı İşçiliği Faaliyetinin Esnaf Muaflığından Yararlanıp Yararlanamayacağı Hakkında” özelge. Benzer nitelikte bir özelge için bkz. 31.10.2013 tarih ve 38418978 - 120 (9 - 13 / 9) - 1154 sayılı “Taş Bebek, Keçe, Takı vb. El Sanatları Faaliyetlerinin Vergilendirilmesi Hakkında” özelge.

³³³ **Taş**, Anayasal Vergileme Normları, s. 280.

³³⁴ **VUK 155. madde:** Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden her hangi biri “işe başlamayı” gösterir: 1. Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmak; 2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak; 3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu

sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.”

Esnaf muaflığında olduğu gibi bu mükellef grubundan vergi toplanması halinde yapılacak olan harcamanın daha fazla olacağı tezi burada da öne sürülebilmektedir. Fakat Kanun hükmünde geçen özellikle “son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunan...” ibaresi uygulamada mükellefler arasında eşitlik ilkesinden sapmalara sebebiyet vermektedir. Şöyle ki; bir belediye sınırlarında yaşayan nüfus gerçekten sayım dönemi itibariyle 5000'in altında olabilir. Fakat Türkiye’de öyle belediyeler mevcuttur ki özellikle turizm mevsimlerinde nüfusu 5000’den milyona yakın rakamlara çıkmaktadır. Örneğin; antik bir harabeyi sınırlarında barındıran ve deniz kenarında olması sebebiyle aynı zamanda turizm faaliyetleri yoğun olan bir belediyenin nüfusu bu şekilde dönemsel değişiklik arz etmektedir. Bu belediye sınırlarında faaliyet gösteren bir rehberin geliri ile Türkiye’nin başka bir köşesinde faaliyet gösteren rehberin gelirleri arasında da oldukça yüksek farklar ortaya çıkacak fakat her iki mükellefte eşitlik ilkesine muhalif olarak gelir vergisinden muaf tutulacaktır.

Diğer taraftan GVK’nun 66. maddesine göre; konser veren müzik sanatçıları serbest meslek erbabı kapsamında yer almaktadır. Vergi idaresi konser veren müzik sanatçıları haricinde, bir işyerinde çalışmaksızın gezici olarak kendi nam ve hesaplarına çalışmak suretiyle şarkı söyleyenler ile müzik icra edenlerin muafiyet kapsamında olacağını ifade etmektedir.³³⁵ Bu ifade gereğince davulcu ve zurnacı gibi

gösteren ilanlar yapmak; 4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak.

³³⁵ Bu konuya ilişkin bkz. 29.11.2010 tarih ve GVK – 74 / 2010 - 1 sayılı serbest meslek erbabı muafiyetine ilişkin GVK sirküleri.

sokak sanatçısı diyebileceğimiz mükellefler muafiyet kapsamında yer alacaktır. Yani; il içerisinde veya ilden ile gezmek suretiyle konser veren bir sanatçının geliri ile sokaklarda davul ve benzeri çalgı aleti çalmak suretiyle gelir elde eden mükelleflerin geliri yatay eşitlik ilkesi doğrultusunda farklı vergilendirme rejimine tabi tutulmuştur.

b. İstisnalar

i. Dar Mükellef İhracatçı İstisnası

GVK'nun 6. maddesi uyarınca Türkiye' de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye' de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilir. Bu kişiler dar mükellef olarak adlandırılmaktadır. GVK'nun 7. maddesinin 1. fıkrasına göre; iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükelleflerin, ihraç etmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermeleri halinde, bu işlerden doğan kazançları -ticari kazanç açısından- Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacak, dolayısıyla gelir vergisine tabi olmayacaktır. Gümrük vergisi muafiyeti, vergi, resim ve harç istisnaları da ihracatçılara getirilen diğer kolaylıklardır.³³⁶

Dar mükellef ihracatçı muafılığı; dar mükellefler ile tam mükelleflerin vergiye tâbi gelirlerinin elde edilmesi bakımından eşit niteliği haiz olması halinde dâhi bu husus göz ardı edilerek dar mükellefler lehine düzenlenmiş bir uygulamadır. Örneğin; dar mükellef bir kişinin Türkiye'den ihraç etmek üzere almış olduğu mobilyalar, gerçekten Türkiye'de satılmaksızın dış pazara, söz gelimi orta doğu pazarına, sunulması halinde mükellefin elde etmiş olduğu kazanç gelir vergisinden muaf tutulacaktır. Fakat aynı pazara yönelik mobilya ihracatı işi yapan tam mükellef

³³⁶ **Karaarslan, Erkan,** “Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması”, www.malihizmet.org/bolum/makale/dosya/45.pdf, s.7, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

bir kişinin kazancı ise gelir vergisine tâbi olacaktır. Bu haliyle vergilemenin eşitlik ilkesine aykırı görülmesine rağmen ihracatı teşvik etmek suretiyle sağladığı döviz girdisi sebebiyle desteklenmesi gereken bir muafiyettir. Aynı zamanda üretim maliyetlerini düşürerek dar mükellef ihracatçıya uluslararası piyasalarda rekabet etme gücü vermesi ve bu sayede ekonomik hareketliliğin sağlanması açısından gerekli bir muafiyet uygulamasıdır.

Diğer taraftan; söz konusu muafiyet türü tam mükelleflerin yani yerli üretici ve ihracatçı mükelleflerin korunması adına yalnızca belli sektörlerde iş yapan dar mükelleflere tanınabilir. Şöyle ki; dar mükellef kişi ancak Türkiye’de yerli müteşebbis tarafından üretilmeyen, yabancı sermaye tarafından üretilen örneğin otomotiv sanayii açısından muafiyet kapsamına alınabilir. Bu halde hem tam mükellef kişi ile dar mükellef kişinin rekabet şartları eşitlenmiş hem uluslararası ticaret hacmi genişletilmiş olacaktır. Hali hazırda ihracatçı muaflığı, döviz girdisi sağlaması, dış ticaret açığının kapanmasına yardımcı olması, ihracatı teşvik etmesi gibi faydaları sebebiyle desteklenen bir gelir vergisi muafiyeti türüdür.³³⁷

ii. Telif Kazançları İstisnası

1982 Anayasası’nın 64. maddesi gereğince devlet, sanat faaliyetlerini ve sanatçıyı korumakla görevlendirilmiştir. Bu bağlamda devlet, sanat eserlerinin ve sanatçının korunması, değerlendirilmesi, desteklenmesi ve sanat sevgisinin yayılması için gereken tedbirleri almakla yükümlüdür. Bu doğrultuda GVK’nun 18. maddesinde “*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini*

³³⁷ Öncel - Kumrulu - Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 282; Tüzün Çelik, *age.*, s. 92.

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 hâsılat Gelir Vergisinden müstesnadır. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dâhildir. Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez.” hükmüne yer verilmiştir.

GVK’da yer alan bu hükümler aracılığıyla Anayasa’da belirtilen sanat ve sanatçının korunması hükmü daha da genişletilmiş, eser sahiplerinin yanında kanunî mirasçılara da vergisel avantajlar sağlanmış bu sayede sanatın ve sanatçının gelişmesine yardımcı olunmuştur.³³⁸ İlgili madde zaman içerisinde yapılan değişikliklerle, teknolojik gelişmeleri de dikkate alarak, yeniden düzenlenmiştir.

Şunu belirtmekte fayda vardır ki bu istisnadan yararlanan kimseler genel itibariyle emek geliri elde eden kimselerdir. Telif kazancı istisnasının tartışılması gereken yönü; ücretli statüsünde olan yani işverene bağlı olarak çalışan bir sanatçı mükellefin görevi dolayısıyla yapacağı ve GVK’nun 18. maddesi kapsamına giren işlerinin Gelir Vergisi Kanunu karşısındaki durumudur.³³⁹ Mükellef GVK’nun 18. maddesinde sayılan işleri ücretli statüsünde yaptığında elde edeceği gelir azalacak fakat aynı zamanda ücret geliri elde etmesi bakımından gelir vergisine tâbi olacaktır.

Ayırma kuramı gereğince emek gelirlerinin korunması gerekmektedir. Fakat ilgili istisna hükümleriyle ücretli statüsünde çalışmayan mükelleflerin tüm kazançları -tevfikat yoluyla vergilendirilenler hariç- vergileme dışında bırakılmakta ve bu durum mükellefler arasında ekonomik ve sosyal eşitsizlikler sebebiyet vermektedir.

³³⁸ Tüzün Çelik, *age.*, s. 78.

³³⁹ Öncel - Kumrulu - Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 299.

Telif kazancı elde eden mükelleflerin kazançlarının kimi zaman yüksek miktarda matrahlara tekabül etmesi bu eşitsizliğin sebebini oluşturmaktadır. Örneğin bir sanatçı yaptığı senaryo yazarlığı ve film yönetmenliği gibi işleri ve bu işleri dolayısıyla yaptığı röportajlardan dolayı oldukça yüksek miktarda gelir elde edebilecektir. Benzer şekilde; bir bilgisayar yazılımcısının ürettiği bir yazılım sonucunda elde ettiği gelirler de gelir vergisinden istisna edilecektir. Hâlbuki yazılım sektöründe elde edilecek kazançlar oldukça yüksek rakamlara tekabül edebilmekteyken söz konusu istisna hükümleri uyarınca yukarıda sayılan hiçbir gelir kalemi vergiye tâbi tutulmayacaktır.

Bu durumda kanaatimizce eşitsizliğin giderilmesi için yapılması gereken; bu istisnadan yararlanan kimselere en alt dilimi belli bir miktar olarak tespit edilmiş olan artan oranlı bir vergi tarifesinin uygulanmasıdır. Şöyle ki; mevcut gelir vergisi tarifesinin en alt gelir diliminin de altında kazanç elde eden mükellefler vergiden istisna tutulurken, bu miktarın aşılması halinde mevcut artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanabilir.

iii. Ücret Gelirleri İstisnası

Ücret gelirleri istisnası GVK'nun 23. maddesinde düzenlenmiş ve bu maddede yazılı ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ücret gelirleri istisnası genel itibariyle düşük ücretle çalışan kesimi kapsadığı için getirilen istisna hükümlerinin sosyal devlet ilkesinin gereği, sosyal amaçlı istisna hükümleri olduğu söylenebilir.³⁴⁰ Emek unsurunun getirisi olan ücretin, sosyal devlet ilkesi gereğince ayırma kuramına tabi olması gerekmektedir. Zaten ücret gelirinin kaynakta vergilendirilmesi, ücreti vergi kaçakçılığının en az olduğu vergi konusu haline getirmektedir. Kanun koyucu GVK'nun 23. maddesinde sayılan kısmî istisnalarla mükelleflerin kaçakçılığa

³⁴⁰Tüzün Çelik, *age.*, s. 77.

yönelmemesi, dolayısıyla vergiye uyumun bozulmaması için ve bu gruptan elde edilecek gelirin toplanması esnasında yapılacak harcamanın, toplanacak vergiden daha fazla olacağı gerekçesiyle istisna hükümlerini getirmiştir.

GVK'nun 23. maddesinde yer alan istisnalar kısmîdir çünkü *“belediye içi nüfusu 5 000'i aşmayan; münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretler; mürebbiyelere ödenen ücretler; bir günlük yemek bedelinin 6.000.000 lirayı (11,70 TL) aşmaması; konutların 100 m²'yi aşması halinde; en yüksek Devlet memuruna ödenen en yüksek ödeme tutarından fazla ise aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur”* gibi ibarelerle istisna kapsamına çeşitli kısıtlamalar getirilmiş ve bu yolla vergi gelirinin tamamen ortadan kalkmasına engel olunmak istenmiştir.

Diğer taraftan söz konusu madde incelendiğinde bahsi geçen mükelleflerin; toprak altı işletmelerde yani madenlerde risk altında çalışan³⁴¹ (GVK m.23/3); el becerisine dayanan el dokuması halı veya kilim üretiminde işçi olarak çalışan (GVK m.23/1); bekçilik, koruculuk gibi tehlike arz eden bir işte çalışan (GVK m.23/5); köyde muhtar, imam gibi mahallin mûkimlerince değer atfedilen işlerde çalışan (GVK m.23/5) kimseler olduğu görülmektedir. Kanaatimizce; bahsi geçen mükelleflerin beceri, yetenek, tehlike ve zorluk içeren bu çalışmalar neticesinde elde edilen cüz'i miktardaki gelirin gelir vergisinden muaf tutulması kabul edilebilir eşitsizlik uygulamasının en güzel örnekleri arasında yer almaktadır. Aslında ücret gelirleri istisnası ile yapılmak istenen vergilemenin malî amacını zedelemekten ücretliler arasında malî güce göre vergilendirmenin gereği olarak yatay eşitliğin sağlanmasına çalışmaktan ibarettir.³⁴²

³⁴¹**Bilici, Nurettin - Çiçek, Süleyman**, “Ücret Gelirinin Vergilendirilmesinde Ayrımcılık”, <http://www.dunya.com/ucret-gelirlerinin-vergilendirilmesinde-ayirimcilik-180792h.htm>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

³⁴²**Tüzün Çelik**, *age.*, s. 78.

iv. Sergi ve Panayır İstisnası

GVK'nun 30. maddesi gereğince dar mükellefiyete tabi olanların aşağıdaki kazançları gelir vergisinden istisna tutulmuştur;

“Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (Türkiye'de başkaca iş yeri veya daimi temsilcileri bulunmamak şartıyla);

Bu sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar.”

Belirtilen istisna hükümleri ile özellikle uluslararası ticaretin gelişmesi ve bu yolla ülkeye döviz girdisi sağlanması ve nihâî olarak cari açığın azaltılması hedeflenmiştir. İlgili istisna hükümlerinden, genelde belli kesimlerin, büyük malî imkânlara sahip işletmelerin faydalanması ise bu istisnanın olumsuz yönü olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin; sergi veya panayır istisnası kapsamında düzenlenen bir yat fuarlarına stant sahibi olarak katılmak için ödenmesi gereken katılım ücreti yüzlerce dolara tekabül edebilmekte ancak bu ücreti ödeyen işletmeler fuara katılmaya hak kazanmaktadır. İşletmelerin satmış oldukları ürünlerin fiyatı ise oldukça yüksek miktarlara tekabül edilebilmektedir.

Kanaatimizce bu yönüyle sosyal ve ekonomik anlamda eşitsizliklere yol açan uygulama yerine daha küçük işletmelere çeşitli sübvansiyonlar yahut bahsi geçen yerlerde stant kontenjanı tanınması tercih edilebilecek bir yol olabilir. Müşteri portföyü oldukça geniş olan bu fuarlarda yer alan işletmelerin gelir vergisi muafiyeti açısından eşit şekilde desteklenmeleri, dahası; katılımcısı zaten mevcut olan bu gibi yat veya araba fuarlarında gelir vergisi açısından yerli üreticinin desteklenmesi daha doğru olacaktır. Hali hazırda mevcut olan KDV istisnası dar mükellefler için yeterli olacaktır.

v. Sporculara Yönelik İstisnalar

GVK’da yer alan bir diğer istisna uygulaması ise profesyonel sporcuların vergilendirilmesi aşamasında karşımıza çıkmaktadır. Bu kimselerin elde ettikleri ücret gelirinin vergilendirilmesi dönemler itibariyle çeşitlilik arz etmiştir. Bir dönem vergiden istisna tutulan bu gelirler günümüzde tevkifat yolu ile vergilendirilmektedir.

Tablo 5: Sporcu Ücretlerinin Vergilendirilmesi³⁴³

01.01.1994 Tarihinden Önceki Uygulama	Transfer ücretleri üzerinden % 15 stopaj yapılmıştır. Diğer ödemeler GVK m. 103’te yer alan artan oranlı tarife göre vergilendirilmiştir.
01.01.1994 – 01.05.1994 Dönemi (26.12.1993 tarihinde 3946 sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme)	Transfer ve diğer adlar altında yapılan ödemeler GVK m. 103’te yer alan artan oranlı tarife göre vergilendirilmiştir.
01.05.1994 – 31.12.1998 Dönemi (04.05.1994 tarihinde 3986 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici m.40)	Transfer ücreti olarak yapılan ödemeler 01.05.1994 – 31.12.2000 tarihleri arasında gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Ancak ücretler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi stopajı yapılmıştır.
01.01.1999 – 24.04.2003 Dönemi (22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı kanun m.82 ile GVK geçici m. 40 yürürlükten kaldırılmıştır.)	Genel hükümlere göre vergilendirilmişlerdir.
24.03.2003 – 31.12.2007 Dönemi (4842 sayılı Kanun m.17 ile GVK’na eklenen geçici m.64)	31.12.2007 tarihine kadar % 15 oranında gelir vergisi stopajına tabi tutulmuştur.
04.06.2008 Sonrası Dönem (5766 sayılı Kanun m.8 ile GVK’na eklenen geçici m.72)	Ücretler üzerinden % 15 oranında gelir vergisi stopajı yapılmamaktadır.

9.4.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanun’un 17. maddesi ile GVK’na geçici 64. madde eklenmiştir. Bu madde hükmüne göre; *31.12.2007 tarihine kadar sporculara ücret olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. Bu ücretler üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılır.* Daha sonra 4.6.2008 tarih ve 5766 sayılı

³⁴³ Yılmaz, Altan, “Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları”, Uzman Bakış Dergisi, S: 1, 2013, s. 132.

Kanun'un 8. maddesinin . bendi ile GVK'na geçici 72. madde eklenmiş ve profesyonel sporcularla ilgili olarak aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir;

31.12.2017 tarihine kadar lig usulüne tabi spor dallarında faaliyetlerini sürdüren sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden;

-En üst ligdekiler için % 15,

-En üst altı ligdekiler için % 10,

-Diğer liglerdekiiler için % 5 gelir vergisi tevkifatı yapılır.

4842 sayılı Kanun tüm mükelleflerin elde ettiğı ücretin tamamını, % 15 tevfiat yapmak kaydıyla, gelir vergisinden istisna tutarken 5766 sayılı Kanun ile eşitliğı bozucu bu durum nispeten düzeltilmiştir. Mükelleflerin tamamından aynı oranda tevfiat yapılması mükelleflerin elde ettiğı gelirin farklı olması sebebiyle eşitsiz bir vergilendirme örneğı teşkil etmektedir. Bu eşitsizlik liglerin vergilendirme açısından üç sınıfa ayrılması ile giderilmeye çalışılmıştır.

Diğer taraftan; mevcut hükümler uyarınca yapılan, sporcuların elde ettiğı ücretlerin vergilendirilmesi işlemleri de vergilendirmede eşitlik ilkesine aykırıdır.³⁴⁴ Söz konusu vergilendirmede emeğin getirisi olan ücretler eşitlik ilkesine aykırı bir şekilde, yine sabit oranlı bir tarife yapısı ile vergilendirilmektedir. Özellikle futbolcu ve basketbolcu gibi sporcuların vergilendirilmesinde eşitsizlik belirginleşmektedir. Yüksek transfer ücretleri ile gerçekleştirilen transfer sonucunda en üst ligde oynayan sporcuların elde ettikleri ücret gelirleri eşit kabul edilerek tüm gelirleri üzerinden yalnızca % 15 oranında vergiye tâbi tutulmaktadırlar.

Bu durumda eşit miktarda ücret geliri elde eden diğer mükellefler artan oranlı vergi tarifesine uygun şekilde vergilendirilmekte, dolayısıyla çok daha fazla vergi yükü ile karşı karşıya kalmaktadırlar. Söz konusu eşitsizliğin giderilmesi için bahsi

³⁴⁴Yılmaz, Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri, s. 133.

geçen mükelleflerin gelirleri gelir vergisi açısından GVK'nun 103. maddesinde yer alan tarifeğe uygun şekilde artan oranlı bir vergilendirmeye tâbi tutulmalı ve böylece diğerk mükellefler ile vergi yükleri eşitlenerek eşitlik ilkesi sağlanmalıdır.

vi. Diğerk İstisnalar

Belirtilen istisnaların dışında devletin sosyal devlet ilkesi gereğı olarak yerine getirdiğı; ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar, amatör sporculara verilen ödüller ve hakemlere ödenen ücretler (GVK m.29); eğitim seviyesini artırarak bilimsel alanlarda gelişmeyi destekleyici olan tahsil ve tatbikat ödemeleri (GVK m.28); hizmet erbabına demirbaş olarak verilen ve tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri (GVK m.27); şehitlerin dul ve yetimlerine ve harp malullerine yapılan bilumum ödemeler (GVK m.26); ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar ile asker ailelerine yapılan yardımlarla hayır derneklerinin ve yardım sandıklarının yardımları, hizmet erbabına yapılan çocuk zamları, evlenme ve doğum münasebetiyle hizmet erbabına yapılan yardımlar, nafakalar (GVK m.25) gibi çok geniş bir yelpazeye sahip istisna konuları GVK kapsamında yer almaktadır.

Vergi hukukunda yer alan ilkelerden, vergi yasaları önünde herkesin eşit görülmesi ve yasaların herkese karşı eşit şekilde uygulanmasını ifade eden³⁴⁵ kanun önünde eşitlik ilkesi, eşit durumda olanların eşit (yatay eşitlik) ve farklı durumda olanların ise farklı vergilendirilmesini (dikey eşitlik)³⁴⁶ öngörmektedir. Örneğın; telif kazançları istisnasıyla, orta veya düşük gelir seviyesinde olan bir bestekârın geliri

³⁴⁵ **Aktan, Coşkun Can - Dileyici, Dilek - Vural, Y. İsmail, Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 13.

³⁴⁶ **Akbulut, Ali Rıza**, “Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 260, Nisan 2007, s. 92.

vergiden istisna tutulurken, çok yüksek miktarda gelir elde eden bir bestekârın geliri de vergiden istisna tutulmaktadır. Fakat bu istisnalar GVK'nun 94. maddesinde belirtilen vergi tevfiyat'ını kapsamamaktadır. Yani her iki mükellef de aynı oranda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Her iki mükellef için elde edilen gelirin marjinal fayda oranı farklı olacağı için bahsedilen durumlar yatay eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

İstisna ve muafiyet tanınan alanlarda yapılan teşvikler gereksiz üretime neden olarak kaynak dağılımını bozabilir. Vergi tabanını daraltarak vergi matrahını ve vergi gelirlerini aşındırabilir. Diğer taraftan; sağlanan vergi kolaylıkları hazineye intikal etmesi gereken kamu gelirlerini azalmakta ve dolayısıyla vergi harcamalarında artışa neden olabilmektedir.

Muafiyet ve istisnalar, gelir dağılımındaki dengesizlikleri azaltır. Gelir dağılımındaki dengesizliklerin azalması ise ekonomik ve sosyal eşitliğin gerçekleştirilmesine katkı sağlayıcı bir unsurdur. Fakat dikkat edilmesi gereken temel husus, muafiyet ve istisna uygulamalarının aşırı ve gereksiz boyutlara ulaşması halinde olumsuz sonuçlarının kaçınılmaz olacağıdır.³⁴⁷ Nitekim bu çeşit muafiyet ve istisna uygulamaları vergilendirmede yatay eşitlik ilkesi ile de uyumsuzluk arz edecektir.

İstisna ve muafiyetler artan oranlı vergileme ile birlikte çalıştırıldığında eşitlik ilkesi doğrultusunda etkin ve verimli bir vergilendirme sisteminin oluşturulmasına yardımcı olurlar. Sosyal devletin vergilendirmede eşitliğe ilişkin ilkesi olan, verginin malî güce göre alınması ve vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının gerçekleşmesi, ancak mükelleflere bazı istisna ve muafiyet uygulamaları ile çeşitli kolaylıklar sağlanması suretiyle mümkündür. Özellikler ücret istisnalarının istihdamı

³⁴⁷ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 157.

artırıcı nitelikte etkisi olmaktadır. Esnaf muaflığında olduğu gibi çok cüz'î, basit usulde vergilendirme kapsamında bile düşünülmeyecek seviyede gelir elde eden kimselerin vergiden muaf tutulması³⁴⁸ gelir dağılımındaki dengesizliği gidermede etkili olabilir.

B. İndirimler

Vergi indirimleri, mükelleflere düşen vergi yükünün, yatay eşitlik ilkesi gereğince azaltılarak, fedakârlıkların denkleştirilmesi ve bu suretle eşitliğin sağlanması amacıyla kullanılmaktadır. Diğer bir deyişle, eşit durumda olan mükelleflerin vergi yükünün denkleştirilmesinde kullanılan vergi kolaylıklarından bir diğeri vergi indirimleridir.

a. Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi; teşebbüslerin kazançlarından yatırıma tahsis ettikleri kısmı vergiye tabi tutmamayı ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, vergiye tâbi olan işletme kazancının yatırıma harcanan kısmından vergi alınmamasını öngören bir vergi istisnası müessesesidir.³⁴⁹

Günümüzde, Türk Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerini, kalkınma programları ve yıllık programlara uygun yatırımlara teşvik etmek, bölgesel eşitsizlikleri gidermek, sektörel gelişimin sağlanması ve yönlendirilmesi amaçları ile³⁵⁰ uygulanan yatırım indirimi ilk olarak 19.2.1963 tarih ve 202 sayılı Kanun³⁵¹ (Ek madde 1 - 6) ile vergi mevzuatımıza girmiştir.

³⁴⁸Öncel - Kumrulu - Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 281.

³⁴⁹Haskırış, Mehmet, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Yatırım İndirimi”, İÜİF MAMK, S: 17, 1968, s. 202.

³⁵⁰Tüzün Çelik, *age.*, s. 95 - 96; Haskırış, *agm.*, s. 209.

³⁵¹ 28.2.1963 tarih ve 11343 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

28.7.1967 tarih ve 933 sayılı Kanun'un³⁵² 2. maddesiyle, indirim oranı, yatırım miktarının azamî % 80'ini aşmayan bir oran olarak belirlenmiştir. Daha sonra, 24.4.2003 tarih ve 4842 sayılı Kanun'un³⁵³ 1. maddesiyle, GVK'nun 19. maddesinde³⁵⁴, ilgili mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerin maliyet bedellerinin % 40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapabilecekleri düzenlenmiştir. Yatırım indirimi, son olarak, 30.3.2006 tarih ve 5479 sayılı Kanunun³⁵⁵ 12. maddesiyle yürürlükten kaldırılmış, aynı düzenleme ile mükelleflerin 31.12.2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait kazançlarından indirebilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Son durumda; yatırımlarını gerçekleştirmiş fakat indirim uygulaması hakkından henüz faydalanmamış olan mükellefler açısından eşitlik ilkesine aykırı bir uygulama söz konusu olmaktadır. Örneğin; eşit vergisel şartlar altında yatırım yapan iki mükelleften birincisinin orta ölçekte, ikincisinin ise büyük ölçekte bir yatırım gerçekleştirdiği kabul edilsin. İlk yatırımcı, yatırım miktarı ile orantılı olarak, kısa süre içerisinde, yatırım indirimi uygulamasından da faydalanmak suretiyle, gelişimini tamamlayacaktır. İkinci yatırımcı ise, yaptığı yatırım miktarının büyük ölçekte olması sebebiyle, indirim uygulamasından diğeri ile eşit süre faydalanmış

³⁵² 11.8.1967 tarih ve 12671 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁵³ 23.4.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁵⁴ 4842 sayılı Kanunda, yatırım indirimi uygulamasına ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 24.04.2003 tarihinden önce yürürlükte bulunan hükümlerinin uygulanmasına yönelik bir düzenleme geçici m.61 ile yapılmıştır. Geçici m.61'de yer alan düzenlemeye ilişkin olarak gerekli açıklamalar Maliye Bakanlığı tarafından, GVK - 1 / 2003 - 1 / Yatırım İndirimi - 1 sayılı ve 20.06.2003 tarihli sirküler ile yapılmıştır.

³⁵⁵ 8.4.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olsa dahi eşit oranda fayda sağlayamayacaktır. Şöyle ki; büyük ölçekte yatırım yapan müteşebbis işletmesinin aktifine giren yatırım unsurunun indirimde tâbi değerini, ilk yatırımcıya göre, birkaç yıl daha fazla süre içerisinde karşılayacaktır. Nitekim uygulamanın bu aşamada kaldırılması ile daha önce yatırım indirimi istisnasından yararlanma hakkını elde eden yükümlülerin bu hakkı ellerinden alınarak gerçekte cezalandırılmış olacaktır. Bu örnekten anlaşılacağı üzere yatırımın gerçekleştiği tarihte cari olan yatırım indirimi uygulamasının, o dönemde yatırım gerçekleştiren tüm yatırımcılar tarafından kullanılmadan kaldırılması halinde vergilendirmede yatay eşitlik ilkesi zedeleneyecektir.³⁵⁶ Keza AYM'ne göre de yatırım indiriminden yararlanılacak tutara ulaşınca kadar indirim yapılmasını öngören düzenlemenin değiştirilerek üç yıla sınırlandırılması verginin genellik, eşitlik, öngörülebilirlik ve kamusal yetkinin kullanılmasında yükümlülere hukuksal güvenlik sağlayan yasallık ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır.³⁵⁷

23.7.2010 tarih ve 6009 sayılı Kanun³⁵⁸ ile vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutarın, ilgili kazancın % 25'ini aşamayacağı şeklinde yeni bir düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenleme ile kanun koyucu yatırım indiriminin kaldırılmasından vazgeçmiş, fakat bu defa oran sınırlamasına gitmiştir. Yatırım indirimi istisnasını kaldıran 5479 sayılı Kanun'un yayımlandığı 8.4.2006 tarihine kadar söz konusu istisnadan herhangi bir sınırlama olmaksızın yararlanacaklarını ve indirilecek tutara ulaşılınca kadar kazançlarından indirim yapılacağını bilerek yatırım yapanların, indirebilecekleri yatırım indirimi istisnası tutarlarının, yıllık kazançlarının % 25'i ile sınırlandırılması hukukî güvenlik

³⁵⁶ Yatırım indirimi uygulaması hakkında örnek ve indirimin süresine dair açıklamalar için bkz. **Haskırış**, agm., s. 218 - 219.

³⁵⁷ AYMK, E.2006/95, K.2009/144, K.G: 15.10.2009, R.G. Tarih-Sayı: 08.01.2010-27456.

³⁵⁸ 1.8.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.³⁵⁹ Söz konusu durumda belli hukukî şartlar çerçevesinde yatırımlarını gerçekleştiren mükellefler daha sonra öngörülemez bir şekilde farklı hükümlere tâbi tutulmuşlardır. Sonuç olarak benzer durumda olan mükelleflere farklı muamele ile sonuçlanacak bu işlem eşitlik ilkesine aykırılık teşkil edecektir.

Diğer taraftan yatırım indirimi uygulaması ile yatırımda öncelikli bölgelere yatırım yapmayan vergi mükellefleri, ilgili bölgelere yatırım yapan vergi mükelleflerine oranla, eşit malî güce sahip olmaları durumunda dahi, daha fazla vergi ödemek zorunda kalacaktır. Bu durumun vergilendirmede yatay eşitlik ilkesine zarar verir niteliği haiz olduğu aşîkârdır. Fakat nasıl dar mükellef ihracatçı istisnasın ülkeye döviz girmesi, dolayısıyla ülkenin kalkınması için destekleniyorsa, aynı şekilde, söz konusu istisna da olumsuz yönleri göz ardı edilmek suretiyle desteklenmelidir. Bu sayede ülke içerisinde dengesiz gelişmişlik düzeyi azaltılabilecek, eşitlik ilkesi sağlanabilecektir.

b. Asgari Geçim İndirimi

1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 2. Fıkrasında hükümetin uygulayacağı maliye politikasının amacı şu şekilde açıklanmaktadır; “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*”. Bu hüküm ile vergilendirme işlemlerinde sosyal bir amacın da gözetileceği ortaya konulmuştur.

Vergilendirmede eşitlik ilkesi herkesin, yatay eşitlik ve dikey eşitlik ilkesi doğrultusunda, geliri ile orantılı bir şekilde vergi yüküne tâbi tutulmasını gerektirmektedir. Vergilendirmede eşitlik ilkesi, farklı gelir elde edenler arasında mevcut gelir farkını koruyarak, onları eşit vergilemeye muhatap kılmayı öngörürken, yukarıda bahsedilen hüküm uyarınca ortaya çıkan sosyal amaç ise, mükellefler

³⁵⁹ AYMK, E.2010/93, K.2012/20, K.G: 9.2.2012, R.G. Tarih-Sayı: 18.02.2012-28208.

arasındaki gelir farklılıklarının azaltarak gelirin yeniden bölüşülmesini öngörmektedir. Bu meyanda, adaletli bir vergi sistemi içerisinde yükümlülerin eşit vergi yükü ile vergilendirilebilmeleri adına Türk vergi mevzuatında mevcut olan uygulamalardan biri de, mükellefler arasındaki gelir ve servet eşitsizliğini ortadan kaldıracak, hatta onlara ekonomik anlamda fırsat eşitliği sunacak³⁶⁰ olan asgari geçim indirimi uygulamasıdır. Aslında 1951 senesinden günümüze kadar en az geçim indirimi, özel gider indirimi gibi çeşitli isimler altında uygulanan ve genel olarak ücretlilere vergi iadesi sistemi başlığı altında toplanabilecek indirim uygulamalarına, 5615 sayılı Kanun³⁶¹ ile 31.12.2006 itibariyle son verilmiş ve bunun yerine 01.01.2008 tarihinde uygulanacak olan “*asgari geçim indirimi*” adı altında yeni bir uygulama getirilmiştir.

Tablo6:1950 -2013 Arasında Seçilmiş Bazı Yıllarda Ücret Gelirlerine Uygulanan İndirim Miktarları³⁶² (Yıllık ve TL Olarak)

Uygulanan Kanun Numarası	Uygulamaya Başlayacağı Mali Yıl	Bekâr Mükellefler İçin	Evli Mükellefler İçin				
			Çocuksuz	1 Çocuklu	2 Çocuklu	3 Çocuklu	4 Çocuklu
5421 sayılı K.	1951	540	900	1080	1080	1260	1260
6908 sayılı K.	1958	810	1350	1620	1620	1890	1890
193 sayılı K.	1961	1800	2880	3600	4320	5040	5760
202 sayılı K./Ek m.5-a	1962-65	810	1350	1620	1620	1890	1890
202 sayılı K./m.5-b	1966	1080	1800	2160	2520	2880	3240
724 sayılı K./m.1-b	1967	1080	1800	2160	2520	2880	3240
980 sayılı K./m.1	1969	1800	2880	3600	4320	5040	5760
3239sayılı K. /m.45	1981	72000					
3946 sayılı K./m.13	1994	- Mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarının yıllık toplam tutarının 1/3'ü. - İndirim harcamanın yapıldığı yıla ait ücretin yıllık vergi matrahının % 35'ini aşmayacaktır.					
94/5371 s. BKK	1994	- Yukarıdaki oran 1994 ücret gelirleri için %23 olarak belirlenmiştir.					
4842 sayılı K./m.15	2004	- 3 milyar liraya kadar % 8'i, - 6 milyar liranın 3 milyar lirası için % 8'i, aşan kısmı için % 6'sı, - 6 milyar liradan fazlasının, 6 milyar lirası için % 7'si, aşan kısmı için %4'ü					

³⁶⁰ AYMK, E.2001/375, K.2003/61, K.G: 11.6.2003, R.G. Tarih-Sayı: 24.12.2003/25326; Pamuk, agm., s. 188.

³⁶¹ 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁶² Resmi Gazete’den derlenmiştir.

5615 sayılı K. / m.22007 Yılından Sonra Uygulanan Asgari Geçim Oranları

2008'den Beri Uygulanan Asgari
Geçim İndirimi oranları³⁶³



Mükellefin kendisi için % 50'si
Çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u
Çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere ilk iki çocuk için % 7,5'i
Diğer çocuklar için % 5'i

2007 Yılında GVK'nun 32. maddesinde yapılan düzenleme ile asgari geçim indiriminin hesaplanmasında asgari ücretin esas alınması ve mükellefler ne kadar ücret geliri elde ederse etsin, medeni durumları aynı ve gerçek usulde ücret geliri elde ediyorlarsa eşit ölçüde indirimden yararlanmaları öngörülmüştür.

**Tablo 7: Asgari Geçim İndirimi 2013 Hesaplamasına İlişkin Tablo
(2013 Yılı Aylık Brüt Asgari Ücret Tutarı 978,60 TL Olarak Dikkate Alınmıştır)**

Ücretlinin Medeni Durumu	Aylık AGİ. (TL)	Ücretlinin Medeni Durumu	Aylık AGİ. (TL)
Bekâr	73,40		
Evli Eşi Çalışan	73,40	Evli Eşi Çalışmayan	88,07
Evli Eşi Çalışan 1 Çocuklu	84,40	Evli Eşi Çalışmayan 1 Çocuklu	99,08
Evli Eşi Çalışan 2 Çocuklu	95,41	Evli Eşi Çalışmayan 2 Çocuklu	110,09
Evli Eşi Çalışan 3 Çocuklu	103,75	Evli Eşi Çalışmayan 3 Çocuklu	117,43
Evli Eşi Çalışan 4 Çocuklu	111,09	Evli Eşi Çalışmayan 4 Çocuklu	124,77

Asgari geçim indirimi miktarı, mükellefin asgari yaşam şartlarında, temel insan ihtiyaçlarına sahip olarak hayatını devam ettirebileceği miktarı ifade etmektedir.³⁶⁴ Diğer bir deyişle mükellefiyetin başlangıç noktası asgari geçim indirimidir.³⁶⁵ Bu itibarla asgari geçim indirimi uygulaması ile mükelleflerin gelirinden; kendisi,

³⁶³ Asgari geçim indirimi (AGİ) tutarı, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarına ilgili oranların uygulanması ile bulunan tutarın, gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine karşılık gelen oranla çarpımı sonucu bulunur. AGİ Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Brüt Tutarı x AGİ Oranı) x % 15. Uygulamaya dair açıklama ve örnekler için bkz. **265 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği**, 4.12.2007 tarih ve 26720 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶⁴ Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, s. 231.

³⁶⁵ Feyzioğlu, N. Bedi, "Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Muafiyet ve İstisnalar", Vergi Sorunları Dergisi, S: 1, 1978, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno=4470>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi ve bakmakla yükümlü olduğu çocukları için yaptığı harcamalar için standart bir indirim söz konusu olmaktadır. Asgari geçim indiriminden, elde edilen ücretin miktarına bakılmaksızın, medeni durumları ve çocuk sayıları eşit olan ücretliler eşit miktarda yararlanmaktadır. Bir başka deyişle; yüksek miktarda ücret geliri elde eden ücretliler ile asgari ücret düzeyinde gelir elde eden ücretlilerin medeni durumları ve çocuk sayıları eşit ise yararlanacakları asgari geçim indirimi tutarı da eşit olacaktır. Diğer taraftan eğitim, spor, eğlence vb. bir takım kültürel ve fizyolojik ihtiyaçların da temel insan ihtiyaçları arasında sayılabileceği ve bu ihtiyaçlarında indirim kapsamına alınması gerektiği öne sürülmektedir.³⁶⁶ İlgili harcama kısmını vergi matrahı dışında bırakmak suretiyle vergi ödeyebilecek malî güce sahip olmayan mükelleflerin aşırı vergi yükünden kurtarılması hedeflenmektedir. Fakat söz konusu indirim rakamları dikkate alındığında *mükellefin asgari yaşam şartlarında hayatını devam ettirebilecek gelir miktarı* ibaresinin tam manasıyla karşılığını bulduğunu söylemek oldukça zordur. Asgari ücret miktarı dikkate alındığında bu söylediğimiz daha iyi anlaşılmaktadır. Şöyle ki; asgari geçim indiriminin üzerinden hesaplandığı asgari ücret yalnızca işçinin bireysel ihtiyaçları gözetilerek hesaplanmaktadır.³⁶⁷ Asgari geçim indirimi uygulamasının yürürlüğe girdiği dönemde indirim tutarının gerçekçi olması

³⁶⁶ **Saraçoğlu, Fatih**, “Asgari Geçim İndirimi (En Az Geçim İndirimi): Türkiye İçin Öneriler” *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S: 40, 2007, s. 190; **Saraçoğlu, Fatih**, “Asgari (En Az) Geçim İndiriminin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Açısından Önemi ve Türkiye’de Uygulama Açısından Gelişimi”, *Kazancı Hukuk Dergisi*, S: 33 - 34, 2007, s. 123; **Akdoğan, Kamu Maliyesi**, s. 231.

³⁶⁷ **Rakıcı, Cemil - Vural, Tarık**, “Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yüğü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı”, *Ekonomi Bilimleri Dergisi*, C: 3, No: 2, 2011, s. 59; **Korkmaz, Adem**, “Türkiye’de Asgari Ücretin Mali Yönü”, *CÜ İİBF Dergisi*, C: 2, S: 1, Doç. Dr. Feramuz Aydoğan’ın Anısına, 2001, s. 275.

sayesinde uygulamadan olumlu sonuç alınsa da³⁶⁸ ilerleyen yıllarda istenilen verim alınamamış, mükelleflerin temel fizyolojik ihtiyaçları dahi karşılanamamıştır.³⁶⁹ Günümüzde de asgari ücret düzeyinde gelir elde eden evli ve çocuk sahibi bir mükellefin elde ettiği bu gelir miktarı ile sürdürebileceği hayat standardının ancak hayatta kalabilmek için gerekli olan seviyeye denk geldiği, insan onuruna yaraşır bir hayat seviyesini ise karşılamadığı görülecektir. Bu haliyle söz konusu uygulama her ne kadar malî güce göre vergilendirme ve eşitlik ilkeleri doğrultusunda vazgeçilemeyecek bir uygulama³⁷⁰ olsa da insan onuruna yakışır bir seviyede hayat standardı sağlamaya yetecek bir uygulama değildir. GVK m.32 ile getirilen düzenleme bu haliyle “*eksik düzenleme*” olarak ifade edilmektedir.³⁷¹

Bir diğer önemli husus ise asgari geçim şartlarının, temel fizyolojik ihtiyaçlardan oluştuğu kabul edilse bile Türkiye’nin her yerinde eşit bedel karşılığında sağlanamadığı da bir gerçeklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda eşit gelir elde eden fakat mesela mevsimlerin soğuk olduğu bir ilde yaşayan mükellef ile mevsimlerin ılıman veya sıcak olduğu bir şehirde yaşayan mükellefin ısınmak ve barınma gibi ihtiyaçlarının maliyeti oldukça farklı olacaktır. Dolayısıyla iki mükellef de asgari geçim indirimi uygulaması ile eşit miktarda indirimden faydalanırken -medeni durumlarının ve çocuk sayılarının aynı olduğu kabulü ile- aslında katlandıkları fedakârlık eşit olmayacaktır. Haliyle bu durumda yatay eşitlik ilkesinin sağlandığından söz edilemeyecektir.

³⁶⁸**Taş,** Anayasal Vergileme Normları, s. 295.

³⁶⁹**Feyzioğlu,** agm.

³⁷⁰**Türkay, İmdat,** *Asgari Geçim İndirimi Uygulaması -İşverenler ve Ücretliler İçin-*, Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara, Ocak 2008, s. 9.

³⁷¹**Ateş, Leyla,** “Bir Başka Açıdan Asgari Geçim İndirimi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ocak 2008, S: 232, s. 206.

Diğer taraftan; sadece ücret geliri elde eden mükelleflere yönelik bir uygulama olması sebebiyle eşitsiz bir vergi müessesesi olan ve bu yönden değerlendirildiğinde, mükelleflere politik ve sosyal amaçlarla tanınmış bir vergi indirimi uygulaması türü olduğu söylenebilecek asgari geçim indirimi, özellikle gelir dağılımı arasındaki farkların fazla olduğu ülkelerde, bu eşitsizliği daha da artırmamak için düşük had veya oranlarla uygulanmaktadır.³⁷²

Nitekim gelir düzeyine bakılmaksızın belli bir miktarın altında gelir elde eden tüm mükelleflerin gelirleri bu kapsamda değerlendirilmelidir. Türkiye 2007 yılında, ücretlilerin vergi yükü sıralamasında, OECD ülkeleri arasında % 42,7 ile Bulgaristan'ın (% 44) ardından 2. sırada yer alırken, 2007 yılında yürürlüğe giren asgari geçim indirimi uygulaması ile ücretlilerin vergi yükü bakımından OECD ülkeleri arasında, 2012 yılında, 8. sıraya gerilemiştir.³⁷³ Bu tablo eşitlik açısından olumlu sonuçları sunmaktadır. Fakat asgari geçim indirimi, hali hazırdaki ekonomik göstergelere bakıldığında da anlaşılabileceği üzere yeterli değildir. Aşağıdaki tablo göstermektedir ki, özellikle dolaylı vergiler sebebiyle, mükelleflerin üzerindeki vergi yükü gün geçtikçe artmaktadır. Dolayısıyla vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı için asgari geçim indirimi gibi uygulamalar yardımıyla sosyal ve ekonomik eşitlik sağlanmalı, ayrıca devletin gelirlerini artırma yolu olarak sadece vergiler görülmemelidir.

Tablo 8: GSYH, Genel Bütçe Vergi Gelirleri ve Vergi Yüğü³⁷⁴
(2002- 2012), (Bin TL)

Yıllar	GSYH (1998 BAZLI) (1)	Vergi Gelirleri(*) (2)	Vergi Yüğü(%) (2/1)
--------	--------------------------	---------------------------	------------------------

³⁷² Pamuk, agm., s. 192.

³⁷³ OECD, http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/TW_2013_Part_2_Table2a.xls, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

³⁷⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_2.xls.htm, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

2002	350.476.089	65.188.479	18,6
2003	454.780.659	89.893.112	19,8
2004	559.033.026	111.335.368	19,9
2005	648.931.712	131.948.778	20,3
2006	758.390.785	151.271.701	19,9
2007	843.178.421	171.098.466	20,3
2008	950.534.251	189.980.827	20,0
2009	952.558.579	196.313.308	20,6
2010	1.098.799.348	235.714.637	21,5
2011	1.297.713.210	284.490.017	21,9
2012	1.416.816.801	317.188.767	22,4

(*)Vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile ret ve iadeler dâhil tutarlardır.

Not: 2008-2012 Yılları vergi gelirleri içerisindeki gelir vergisi tevkifat rakamına asgari geçim indirimi tutarı dâhildir.

c. Sakatlık İndirimi

1982 Anayasası'nın 2. maddesinde ile ifadesini bulan sosyal devlet anlayışı ve 73. maddesi çerçevesinde engelli vatandaşların içinde bulunduğu şartların iyileştirilmesi amacıyla Devlet vergisel anlamda onlara çeşitli kolaylıklar sağlamaktadır. Mükelleflerin bir kısmı, doğuştan sahip olabilecekleri engeller sebebiyle veya sonradan başlarına gelebilecek kazalarla çalışma gücünün bir kısmını yitirebilecektir. Bunun sonucunda çalışarak topluma ve kendisine her hangi bir katkıda bulunma imkânı azalacaktır. Bu durumda sosyal devlet ilkesi, eşitlik ilkesi ve vergilendirmede eşitlik ilkesi gereğince devlet bu mükelleflere çeşitli vergi kolaylıkları sağlamak durumundadır. Bu kolaylıklardan birisi de sakatlık indirimi uygulamasıdır.

Ücretli olarak çalışan engelli vatandaşların gelir vergisi matrahlarının hesaplanmasında dikkate alınan sakatlık indiriminde; çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı mükellefler birinci derece sakat, çalışma gücünün asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı mükellefler ikinci derece sakat ve çalışma gücünün asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı mükellefler ise üçüncü derece sakat sayılır. Sakatlık indirimi, diğer mükelleflere göre

çalışma şartları açısından daha dezavantajlı durumda olabilecek bu mükelleflerin hayat standardını yükseltmek için uygulanan bir çeşit vergi indirimidir.

Tablo9:Ücret Geliri Elde Edenlerde Sakatlık İndirimi Miktar ve Oranları³⁷⁵

İlgili Kanun	Sakatlık Derecesi	Sakatlık Oranı	Aylık Özel İndirim Miktarı ³⁷⁶	Sakatlık İndirimi Miktarı (Aylık ve TL olarak)	Uygulanmaya Başlayacağı Mali Yıl
193 sayılı Kanun / m.23/1			Dilsiz, meflûç (felç), iki gözü kör, el ve ayaklarının ikisinden veya birinden mahrum, birini veya ikisini kullanamayacak derecede el ve ayakları sakat bulunan hizmet erbabının ücretlerinin tamamı gelir vergisinden istisnadır.		1961
2361 sayılı Kanun	1.Derece	Asgari % 70	4500 (A)	(A x 1,5) = 6750	1981
	2.Derece	Asgari % 40		(A x 0,5) = 2250	
2454 sayılı Kanun	1.Derece	Asgari % 80	4500 (A)	(A x 4) = 18000	1981
	2.Derece	Asgari % 60		(A x 2) = 9000	
	3.Derece	Asgari % 40		(A x 1) = 4500	
3239 sayılı Kanun	1.Derece	Asgari % 80	6000 (A)	(A x 8) = 48000	1986
	2.Derece	Asgari % 60		(A x 4) = 24000	
	3.Derece	Asgari % 40		(A x 2) = 12000	
4842 sayılı Kanun	1.Derece	Asgari % 80	-	440000	2003
	2.Derece	Asgari % 60	-	220000	
	3.Derece	Asgari % 40	-	110000	
BKK / m.4	1.Derece	Asgari % 80	-	480 YTL	2005
	2.Derece	Asgari % 60	-	240 YTL	
	3.Derece	Asgari % 40	-	120 YTL	
259 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği	1.Derece	Asgari % 80	-	570 YTL	2007
	2.Derece	Asgari % 60	-	280 YTL	
	3.Derece	Asgari % 40	-	140 YTL	
266 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği	1.Derece	Asgari % 80	-	600	2008
	2.Derece	Asgari % 60	-	300	
	3.Derece	Asgari % 40	-	150	
270 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği	1.Derece	Asgari % 80	-	670	2009
	2.Derece	Asgari % 60	-	330	
	3.Derece	Asgari % 40	-	160	
273 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği	1.Derece	Asgari % 80	-	680	2010
	2.Derece	Asgari % 60	-	330	
	3.Derece	Asgari % 40	-	160	
278 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği	1.Derece	Asgari % 80	-	700	2011
	2.Derece	Asgari % 60	-	350	
	3.Derece	Asgari % 40	-	170	
280 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği	1.Derece	Asgari % 80	-	770	2012
	2.Derece	Asgari % 60	-	380	
	3.Derece	Asgari % 40	-	180	
284 No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği	1.Derece	Asgari % 80	-	800	2013
	2.Derece	Asgari % 60	-	400	
	3.Derece	Asgari % 40	-	190	

³⁷⁵ Resmi Gazete’den derlenmiştir.

³⁷⁶ Bekâr mükellefler için sakatlık indiriminin hesaplanmasında esas alınan kanunî miktar (A), 24.12.1980 tarihli ve 2361 sayılı Kanun’un 31.maddesinde düzenlenmiştir.

Ücretli olarak çalışan engellilerin elde ettikleri geliri ayırma kuramı ve eşitlik ilkesi doğrultusunda diğer gelir unsurlarına göre koruyan³⁷⁷ sakatlık indirimi müessesine, bu müesseseden faydalanan mükelleflerin kendisinin ya da bakmak zorunda olduğu kişilerin çalışma, iş bulma konusunda karşılaştığı güçlükler ve sakatlığı olmayanlarla aralarındaki rekabet eşitsizliği sebebiyle korunmalarına gerek duyulduğu için başvurulmaktadır.³⁷⁸ Bu mükelleflerin, yukarıda sakatlık dereceleri itibariyle belirtilen aylık gelirleri, vergi matrahından indirilmek suretiyle vergi dışında bırakılır.

Sakatlık indiriminde de asgari ücretin belirlenmesinde yaptığımız bölgesel farkların gözetilmemesi eleştirisi geçerlidir. Söz konusu indirim miktar olarak belirlenmiş ve Türkiye'nin tüm illerinde eşit olarak uygulanmaktadır. Fakat standart bir tarifenin ülkenin her yerinde eşit olarak uygulanması da her zaman eşitlik ilkesinin sağlandığını göstermez. Örneğin; ülkenin tamamında toplu taşıma araçları ve yollar engelli vatandaşların kullanımına uygun değildir. Bu gibi yerlerde mükellefin gelirinin daha fazla bir kısmını bu asgari yaşam şartlarının tesisi için yaşama hakkı, çalışma hakkı gibi temel hakların kullanımına harcayabilmektedir. Yatay eşitlik ilkesi bağlamında sakatlık indirimi uygulamasının verimli sonuçlar ortaya çıkarabilmesi için bu gibi ayrıcalıklı durumların çok iyi tespit edilmesi gerekir. Aynı durum devletin kalkınma politikası doğrultusunda geri kalmış bölgelerde ikamet eden mükelleflere daha fazla indirim hakkı tanınması noktasında da söz konusu olabilir.

³⁷⁷ **Tüzün Çelik**, *age.*, s. 97.

³⁷⁸ **İpek, Selçuk**, "Sakatlık İndiriminin Uygulanması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 177, 2003, s. 1.

193 sayılı Kanun gereğince sakatlık indirimi, kanunda belirlenen özel indirim tutarının belli bir kanunî oranla çarpılması suretiyle hesaplanıyordu. 04.01.1984 tarih ve 2970 sayılı Kanun'un³⁷⁹ verdiği yetki ile Bakanlar Kurulu özel indirim tutarını on katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Bu yetki, kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirtilen sektörler ile kalkınmada öncelikli bölgelerde fiilen çalışanların ücretleri için farklı özel indirim tutarları tespit edilmek suretiyle de kullanılabilmekteydi. Bu hüküm uyarınca Bakanlar Kurulu çıkartmış olduğu GVK genel tebliğleri³⁸⁰ ile çeşitli dönemlerde bazı illere yönelik olmak üzere özel indirim oranını daha yüksek belirlemiş, dolayısıyla sakatlık indiriminin iki ila beş kata kadar yüksek hesaplanmasına imkân sağlamıştır. Örneğin; 144 sayılı genel tebliğin uygulanacağı 1985 senesinde Hakkâri ilinin merkez ilçesinde ikamet eden ve ücret geliri elde eden mükellefin sakatlık indirimi ile aynı dönemde Hakkâri ilinin merkez ilçesi haricinde ikamet eden mükelleflerin gelirleri eşit olmasına rağmen; merkez ilçedeki mükellefler 22.500 TL indirim hakkına sahipken diğer mükellefler 18.000 TL indirim hakkına sahip olmaktaydı. Bu durum eşit durumda olan mükelleflere eşit vergi yükü yüklenmesini öngören vergilendirmede yatay eşitlik ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Meğer ki haklı bir gerekçeye dayanmaksızın böyle bir işlem gerçekleştirilmiş olsun. Burada haklı gerekçe elbette ki kanunun vermiş olduğu yetki ve 1982 Anayasası'nın 166. maddesi doğrultusunda hazırlanan kalkınma programlarıdır. İkinci olarak ise yatay eşitliğin sağlanması çalışmalarıdır. Söz konusu durumda ve benzeri durumlarda; mükellefler eşit ücret elde etse bile asgari yaşam şartlarının sağlanması bakımından yapılan eşitsiz işlem Anayasanın başka kurallarına

³⁷⁹ 14.01.1984 tarihli ve 16261 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁸⁰ 143 ve 144 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğleri, Sırasıyla; 29.07.1984 tarih ve 18473 sayılı Resmi Gazete'de, 29.01.1985 tarih ve 18650 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

istinaden yapılan bir işlemse, eşitsiz işlemi haklılaştırıcı gerekçenin varlığı kabul edilebilir.³⁸¹

Diğer taraftan 2361 sayılı Kanun ile 1981 yılı itibariyle uygulanmak üzere getirilen düzenleme ile sadece dilsiz, meflûç (felç), iki gözü kör olmak veya çolak olmak gibi bir takım sakatlıklara maruz kalan kişilerin sakatlık indiriminden faydalanması esası terk edilerek, bunun yerine mükellefin çalışma gücünün belli bir kısmını kaybetmesi halinin sıhî rapor ile tespiti ve bunun sonucunda belirlenen çalışma gücü kaybı oranına isabet eden kanunî miktarların vergiden indirilmesi hüküm altına alınmıştır. Bu hali ile daha kapsayıcı bir indirim uygulaması halini alan sakatlık indirimi eşit durumda olanların eşit vergi yüküne muhatap kılınmasını öngören yatay eşitlik ilkesi ile uyumlaştırılmıştır.

Nitekim emekle elde edilen gelirlerin, sermayeden sağlanan aynı miktar gelire göre daha düşük oranda vergilendirilmesi, emek gelirlerinin insanın sağlığına ve yaşamına bağlı olması, bu gelirler nedeniyle ödenen vergilerin yansıtılmaması³⁸² sebebiyle, ücret geliri elde eden tüm sakatları koruma ve onlara yardımcı olma bakımından sakatlık indirimi, bilimsel nitelikli doğru olan bir uygulamadır.³⁸³ Ancak kanaatimizce yukarda belirtilen sebepler çerçevesinde ve sadece ücret geliri elde eden mükellefleri kapsamı bakımından³⁸⁴ yatay eşitlik ilkesi tam olarak sağlanamamıştır.

³⁸¹Öncel - Kumrulu - Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 41.

³⁸²AYMK, E.1986/5, K.1987/7, K.G: 19.3.1987, R.G. Tarih-Sayı: 12.11.1987-19632, Karşı Oy Yazısı.

³⁸³Öztürel, Adnan, “Vergilendirmede Sakatlık Baremi”, AÜHFD, C: 37, S: 1, 1980, s. 442.

³⁸⁴Öncel - Kumrulu - Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 42.

C. Safi Kazancın Tespiti

Mükelleflerin vergilendirme sürecinde karşılaştıkları ilk aşama matrahın belirlenmesi olarak ifade edebileceğimiz tarhiyat işlemidir. Ancak tarhiyatın gerçekleşmesi üzerine mükelleflere vergi borcu tahakkuk ettirilir. Vergi borcu matrahta belirtilen miktar üzerinden hesaplandığı için matrah ile vergi borcu doğrudan alakalıdır. Bu noktada matrahın belirlenmesinde kullanılan yöntemler ve bu yöntemlerin kapsadığı kanunî indirim hakları eşitlik ilkesi açısından önem arz etmektedir. Kimi indirim hakları belli kazanç ve iratlar için tanınmışken diğer kazanç ve irat sahiplerine bu indirim hakkı tanınmamıştır. Eğer mükelleflerin eşit durumda oldukları hallerde dahi farklı indirim hakları tanınması söz konusu ise bu mükellefler açısından eşitsiz durum ortaya çıkmaktadır. Aşağıda bu durum ifade edilecek ve örneklendirilecektir.

a. Gerçek Usul

Elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanunu'na tâbi olabilmesi için her şeyden evvel gelirin gerçek kişilere (GVK m.1) ait olması gerekmektedir. Diğer taraftan gerçek kişi mükellefin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iradın vergilendirilmesinde bunların safi tutarları (GVK m.1, m.2) dikkate alınır. GVK'nun 2. maddesinde sayılan kazanç ve iratlara isabet eden vergi miktarının hesabı kazanç ve iratların gayrisafi tutarından, onun elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesi suretiyle hesaplanan safi hasılat yani matrah üzerinden yapılır.³⁸⁵

³⁸⁵ Öncel - Kumrulu - Çağan, *Vergi Hukuku*, s. 247; Pehlivan, Osman, *Vergi Hukuku*, Murathan Yayınevi, Trabzon, 2012, s. 146; Aksoy, age., s. 162; Şenyüz, Doğan - Yüce, Mehmet - Gerçek, Adnan, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 8. Baskı, 2012, s. 8.

Faaliyetin gereği olarak yapılan hangi harcamaların matrahın tespiti için gayrisafi hasılatтан indirileceği GVK'nun ilgili maddelerinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir (ticari kazanç GVK m.40, zirai kazanç GVK m.57, ücret GVK m.63, serbest meslek kazancı GVK m.68, gayrimenkul sermaye iradı GVK m.74, menkul sermaye iradı GVK m.78, değer artış kazançları GVK m.81, arızı kazançlar GVK m.82).

İlgili maddeler incelendiğinde, genellikle, her kazanç ve irat türü için ortak sayılabilecek bazı indirim hükümleri söz konusu olmaktadır. Kazanç ve iradın sürdürülebilmesi için yapılan harcamalar (GVK m.40/1, GVK m.57/1, GVK m.68/1, vd.), üzerinden veya sayesinde gelir veya irat elde edilen unsurlar için yapılan harcamalar (GVK m.40/2, GVK m.57/3-4-5-6, GVK m.68/2, GVK m.74, vd.), işle ilgili olmak kaydıyla seyahat giderleri (GVK m.40/4, GVK m.57/8-c, GVK m.68/3, vd.) gayrisafi hasılatтан indirilmesine kanunen izin verilmiş giderlerdir. Bu indirim hakkı hemen her gelir türü için söz konusu olmakta ve eşitlik ilkesi ile çelişmemektedir.

Diğer taraftan bir kısım mükelleflere gelir ve iratlar için indirim hakkı tanınırken diğer bazı mükellef gruplarına bu hakkın tanınmaması halinde ise eşitlik ilkesi zedelenmektedir. Bir başka ifadeyle, bazı gelir türleri için gider kalemlerinde indirilebilecek giderlerin farklılaşması gelir vergisi yükümlüleri arasında eşitlik ilkesini ihlal edebilir.³⁸⁶ Örneğin, serbest meslek erbabı, gelir vergisi mükellefi olan bir avukat almış veya abone olmuş olduğu mesleki yayınlar için yapacağı ödemeleri gayrisafi hasılatтан indirme hakkına sahipken, mesleğiyle, en azından bulunduğu bilim dalı ile ilgili dahi olsa bir akademisyenin satın aldığı veya abone olmuş olduğu mesleki yayınlar için yapacağı ödemeleri gayrisafi hasılatтан indireme hakkına sahip

³⁸⁶ Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 128 - 129.

olmaması eşitlik ilkesini zedelemektedir. Benzer şekilde dayanıklı üretim malları için amortisman ayrılması öngörülmüşken, ücret geliri elde eden emekçinin yıpranma payını karşılayan, sigorta haricinde, bir kurumun bulunmaması da eşitliğe aykırı görülmektedir.³⁸⁷ Kaldı ki sigorta priminin indirilmesi söz konusu olduğunda da bir kısım oransal sınırlamalarla (GVK m.63/3) karşılaşılmaktadır.

b. Götürü Usul

Gelir vergisi açısından matrahın tespiti esas olarak, yukarıda ifade edilen, gerçek usul yöntemi ile yapılırken GVK’nda istisna olmak kaydıyla farklı matrah tespiti yöntemlerine de yer verilmiştir. Götürü gider yöntemi de bunlardan birisidir. Götürü gider yönteminde dönem sonunda oluşan gayrisafi hasılatı indirdikten sonra giderler kanunda belirtilen oranların gayrisafi hasılatı uygulanması suretiyle varsayımsal olarak hesaplanır ve bu suretle matraha ulaşılır.³⁸⁸

Aynen gerçek usulde matrahın belirlenmesinde olduğu gibi götürü gider usulünde de matrahın tespiti için gayrisafi hasılatı indirdikten sonra oranlar ve bu oranların ilgili olduğu gelir türleri GVK’da ayrıntılı olarak belirtilmiştir (ticari kazanç GVK m.40/1’de yer alan parantez içi hüküm, zirai kazanç m.57/11, ücretler GVK m.64, serbest meslek kazancı GVK m.68/1’de yer alan parantez içi hüküm, gayrimenkul sermaye iradı m.74/4, vd.).

Söz konusu hükümler incelendiğinde mükelleflere elde ettikleri hasılatın belli oranlarını indirme hakkı tanındığı anlaşılmaktadır. Örneğin GVK m.40/1’de yer alan parantez içi hüküm, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık işlerinden ticari kazancı döviz olarak sağlayanlara, müteakibliyet esası

³⁸⁷ **Bulutoğlu, Kenan**, *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004, 8. Baskı, s. 148’den aktaran **Ateş**, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 129.

³⁸⁸ **Öncel - Kumrulu - Çağan**, *Vergi Hukuku*, s. 247.

çerçevesinde, bu gelirlerin % 5'ini götürü gider olarak indirme hakkı tanımıştır. GVK'nun 64. maddesinde ise belli sektörlerde çalışan mükelleflerin safi ücretlerinin, sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı üzerinden % 25 şeklinde sabit bir oranla hesaplanması yolu hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan götürü gider yönteminin tersine gelirin belirlenmesi de bazı durumlarda doğrudan götürü olarak hesaplanmaktadır. Buna götürü gelir usulü de denilmektedir.³⁸⁹ GVK'nun 67. maddesinin son fıkrasında, söz konusu götürü gelir yöntemi benimsenmiştir. Bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark serbest meslek kazancıdır. Fakat ilgili maddeye göre; biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tabi serbest meslek erbapları diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dâhil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilirler. GVK'nun 74. maddesinin son fıkrasında ise gayrimenkul sermaye iratları içinde götürü gelir yöntemi benimsenmiştir. İlgili hüküm uyarınca mükelleflerin, isterlerse hasılatlarından % 25'ini götürü gider olarak indirmek suretiyle safi hasılatlara ulaşabilmeleri benimsenmiştir. Götürü yöntemler genel itibariyle mükellefe daha az vergi yükü çıkartmakta ve bu açıdan tercih edilen yöntem olmaktadır. Fakat bu usulü kullanma hakkı olan mükellefler ile diğer mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmaktadır.³⁹⁰ Ancak GVK m.64/5'te olduğu gibi safi gelirin gerçek usulde saptanamayacağı durumlarda başvurulması yerinde olacaktır.

³⁸⁹ Ateş, *Vergilendirmede Eşitlik*, s. 129.

³⁹⁰ Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 154.

D. Tarife - Oran Yapısı

Yatay eşitlik ilkesi bağlamında eşit miktarda gelir elde eden mükelleflerin eşit vergi yüküne tabi tutulması veya tersi bir durum söz konusu ise farklı miktarda gelir elde eden mükelleflerin eşit vergi yüküne tâbi tutulmaması için vergi sistemine dâhil edilmiş vergilendirmede eşitliği sağlayıcı uygulamalardan bir diğeri de vergi tarifeleridir. Vergi tarifeleri yatay eşitlik ilkesi çerçevesinde, mükelleflere düşen vergi yükünün ayarlanması ve fedakârlıkların denkleştirilmesi suretiyle eşitliğin sağlanması amacıyla kullanılmaktadır.³⁹¹

Vergi tarifesini; ödenecek vergi tutarının belirlenmesi için vergi matrahına uygulanan oran veya ölçütler olarak tanımlanmaktadır.³⁹² Bilhassa gelir vergisi açısından mükelleflerin malî güçlerinin tam olarak kavranması için başvurulacak temel vergilendirme teknikleri arasında, en az geçim indirimi ve ayırma kuramı ile birlikte artan oranlılık da yer almaktadır.³⁹³ Mükellefin geliri arttıkça, artan her birim gelirin marjinal faydası azalacağından, elde edilen gelir yükseldikçe bu gelire uygulanacak vergi oranının da yükselmesi suretiyle vergilendirmede yatay eşitliği sağlayıcı özelliği bulunan artan oranlı vergi tarifesini Türk vergi sisteminde uygulanan gelir vergisi tarifesidir. Artan oranlı vergi tarifesini ile eşit miktarda gelir elde eden mükelleflerin eşit vergi yüküne tâbi tutulması sağlanmaktadır. AYM'ne göre artan oranlı tarife öngörmeyen bir GVK malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırıdır.³⁹⁴ Malî güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olan bir vergi yasası ise eşitlik ilkesine ve hatta anayasaya aykırı nitelikte olacaktır. Artan oranlı vergi tarifesini, özellikle, sabit miktar niteliği arz eden ücret gelirlerinin vergilendirilmesi noktasında, bu

³⁹¹ **Göker**, *Yönlendirici Vergilendirme*, s. 41.

³⁹² **Akdoğan**, *Kamu Maliyesi*, s. 240.

³⁹³ **Taş**, *Anayasal Vergileme Normları*, s. 278.

³⁹⁴ AYMK, E.1994/85, K.1995/32, K.G: 13.7.1995, R.G. Tarih-Sayı: 28.09.1996-22771.

mükellef grubunun katlandığı vergi yükünü yansıtamamaları sebebiyle, diğer mükellef grupları ile fedakârlıklarının eşitlenmesi açısından önem arz etmektedir.³⁹⁵ Zira ayırma kuramı olarak ifade edilen bu durum, emek gelirlerinin, sermayeden sağlanan aynı miktar gelire göre daha düşük oranda vergilendirilmesi görüşü, “*emek gelirlerinin insanın sağlığına ve yaşamına bağlı olması, bu gelirler nedeniyle ödenen vergilerin yansıtılmaması, emek gelirlerinde vergi kaçakçılığının söz konusu olmaması*”³⁹⁶ düşüncelerinden kaynaklanmaktadır.

Diğer taraftan vergilerin artan oranlı tarife ile alınması yerine sabit - düz oranlı bir tarife ile alınmasının eşitlik ilkesi ile daha bağdaşır nitelikte olduğunu ileri süren görüş de öğretilde yer almaktadır.³⁹⁷ Bu görüşe göre artan oranlı tarife ile devletin hedeflediği şey yatay eşitlik ilkesi doğrultusunda mükellefin korunması ve dolayısıyla eşitliğin sağlanmasından ziyade daha fazla gelir elde etmektir. Diğer bir deyişle artan oranlı vergi tarifesinin uygulanma sebebi; mükellef ne kadar fazla malî güce sahipse o kadar fazla ödeme yapabilir ve devlet o ölçüde fazla gelir elde eder. Söz konusu görüşü savunanlar aynı zamanda egemenlik yetkisinin aşırı kullanılması olarak kabul ettikleri malî güç ilkesinin de anayasada yer almaması gerektiğini ileri sürmektedirler.³⁹⁸

³⁹⁵ **Tekeli, Esat**, “Vergi Politikaları ve Türkiye’de Vergi Politikası”, İÜİF MAMK, S: 4, 1958, s. 2; **Pamuk**, agm., s. 210.

³⁹⁶ AYMK, E.1986/5, K.1987/7, K.G: 19.3.1987, R.G. Tarih-Sayı:12.11.1987-19632; AYMK, E.2011/138, K.2012/94, K.G: 15.6.2012, R.G. Tarih-Sayı: 13.10.2012-28440.

³⁹⁷ **Walter, Leisner**, *Demokratie: Betrachtungen zur Entwicklung einer gefährdeten Staatsform*, Berlin, 1998, s. 342 ve devamında aktaran **Lang**, Vergi Adaleti, s. 10 - 11; **Sancar, Canan - Şentürk, Mehmet**, “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, Akademik Bakış Dergisi, S: 28, Ocak - Şubat 2012, s. 9 - 10.

³⁹⁸ **Karakaş, Eser - Sonsuzoğlu, Elif**, “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu / 14-16

Düz vergiye dair ilk öneri Milton Friedman tarafından dile getirilmesine rağmen günümüzde mevcut önerilerin pek çoğu Robert Hall ve Alvin Rabushka tarafından geliştirilen öneriyi kendilerine temel almışlardır.³⁹⁹ Hall ve Rabushka'nın düz vergi önerisinin temelinde ise tek oranlı bir gelir vergisi tarifesine yer almaktadır.⁴⁰⁰ Düz vergi tarifesine göre; elde edilen gelirlerin tamamı, elde edildiği anda, tek bir oran üzerinden vergilendirilmelidir.⁴⁰¹ Anlaşılacağı üzere kural olarak, düz vergi tarifesinin kullanıldığı bir vergi sisteminde, indirim, istisna ve muafiyet gibi vergi kolaylıklarına yer verilmeyecektir. Artan oranlı vergi sisteminde özellikle yatay eşitliği sağlamak adına sisteme dâhil edilmiş bu uygulamaların kaldırılması ile uygulanacak düz vergi sayesinde devlet vergi tabanını genişleterek tüm mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin tamamını vergi matrahına dâhil edecek ve böylece hazineye intikal edecek vergi gelirlerini artıracaktır.⁴⁰² Diğer taraftan tüm mükelleflerin sabit bir oran üzerinden vergilendirilmesi ile eşit miktarda gelir elde eden herkesin eşit miktarda vergi ödemesi gerekeceği için dikey eşitlik sağlanacak fakat mükelleflerin subjektif özellikleri göz ardı edilerek vergilendirme gerçekleştirileceği için yatay eşitlik ilkesinden sapmalar meydana gelecektir. Bunu engellemek için mükelleflerin elde ettikleri gelirlerin, hiç değilse, temel fizyolojik ve kültürel ihtiyaçlarını

Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No: 12, İstanbul, 2000, s. 217 - 219.

³⁹⁹ **Şentürk, Suat Hayri**, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, Çimento İşveren Dergisi, S: 2, C: 20, Mart 2006, s. 19.

⁴⁰⁰ **Browning, K. Edgar - Browning, M. Jacqueline**, “Why Not a True Flat Rate Tax?”, Cato Journal, Vol: 5, No: 2, 1985, s. 629; **Hineline, David - Ganderton, T. Philip**, “Flat Tax, Equity and Politics”, 2000, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=238483, s. 4, Erişim Tarihi: 01.01.2014.

⁴⁰¹ **Goodman, C. John**, Principle of a Flat Tax, <http://www.ncpa.org/pdfs/ba195.pdf>, Erişim Tarihi: 01.01.2014.

⁴⁰² **Browning - Browning**, agm., s. 631.

karşılamaya yetecek kısmının vergi matrahının dışında bırakılması gerekmektedir. Bu durumda uygulamada belli miktarın altındaki gelirler için uygulanan % 0'lık bir vergi oranı ve bu miktarın üzerindeki gelirlere uygulanan düz vergi oranı yer alacak ve böylece düz - sabit - tek oranlı vergi sisteminden sapmalar meydana gelecektir.

Düz vergi tarifesi ile eşitlik ilkesi görece olarak sağlanabilse bile tarife gerçekten her açıdan yeterli derecede istenilen sonucu verecek midir? Diğer bir deyişle 1982 Anayasası'nın 73. maddesini 2. fıkrasında yer alan sosyal hedef düz vergi tarifesi ile sağlanabilecek midir? İlgili fıkra göre *vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*. Söz konusu sosyal amaç doğrultusunda vergilendirme ile gelirin yeniden dağıtılması hedeflenmektedir. Düz vergi tarifesinin uygulandığı bir vergi sisteminde ise gelirin yeniden dağıtılması hedefi yer almamaktadır.⁴⁰³ Sonuç olarak düz vergi uygulamasının, yukarıda ifade edildiği üzere eşitlik ilkesini görece olarak sağlasa bile, Türk Vergi Sisteminde kullanılabilmesi için uygulamanın anayasal ilkeler doğrultusunda şekillendirilmesi ve sisteme uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Şekillendirmeden kastedilen; sosyal devlet ilkesi doğrultusunda belli miktarın altında gelir elde eden mükelleflere muafiyet hakkı tanınması suretiyle iki oranlı bir tarife yapısı ve malî güç ilkesi doğrultusunda mükelleflerin kişisel özelliklerini dikkate alan teknik yaklaşımları içinde barındırmasıdır.

Türk gelir vergisi tarifesi de aslında bu iki tarifeyi -artan oranlı vergi tarifesi ve düz oranlı vergi tarifesi- birlikte yansıtan karma nitelikli bir tarife yapısına sahiptir. GVK'nun 103. maddesinde düzenlenen gelir vergisi tarifesi, matrahın belli bir değere ulaştığı noktaya kadar artan oranlı tarife şeklinde uygulanırken bu noktadan

⁴⁰³ **Özdemir, Harun**, "Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık", Vergi Sorunları Dergisi, S: 202, Temmuz 2005, s. 169; **Şentürk**, agm., s. 23.

sonra ise sabit oranlı tarife şekline dönüşmektedir. Aşağıdaki tablodan görüleceği üzere, 2013 yılı ücret gelirleri açısından, elde edilen gelirin 94.000 TL'yi aşması durumunda, bu miktara kadar artan oranlı şekilde uygulanan tarife yapısı bu miktardan sonra % 35 şeklinde sabit oranlı bir tarifeye dönüşmektedir.

Tablo10: 2013 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi⁴⁰⁴	
10.700 TL'ye kadar	15%
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	20%
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL), fazlası	27%
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL (ücret gelirlerinde 94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL), fazlası	35%
2012 Yılı Gelirlerine Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi	
10.000 TL'ye kadar	15%
25.000 TL'nin 10.000 TL'si için 1.500 TL, fazlası	20%
58.000 TL'nin 25.000 TL'si için 4.500 TL (ücret gelirlerinde 88.000 TL'nin 25.000 TL'si için 4.500 TL), fazlası	27%
58.000 TL'den fazlasının 58.000 TL'si için 13.410 TL (ücret gelirlerinde 88.000 TL'den fazlasının 88.000 TL'si için 21.510 TL), fazlası oranında vergilendirilir.	35%

Diğer taraftan, tablo 11'den de anlaşılabileceği üzere tarife dilimlerinde ve oranlarında yapılacak düzenlemeler vasıtasıyla belli mükellef grubuna daha az vergi yükü getirilebileceği gibi bunun tersinin yapılması da mümkündür. Nitekim 11.8.1999 tarih ve 4444 sayılı Yasanın⁴⁰⁵ geçici 57. maddesi ile 1999 - 2002 yılları arasında elde edilen gelirlerin, ücret gelirleri hariç, vergilendirilmesinde kanunda belirlenen gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının beş puan artırılmak suretiyle uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. İlk etapta eşitlik ilkesine aykırı gözükse de bu hüküm için yapılan itiraz AYM tarafından şu gerekçe ile reddedilmiştir;

⁴⁰⁴ Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, 2013 takvim yılı gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınmak üzere 31.12.2012 tarih ve 28514 sayılı 4. Mükerrer Resmi Gazete'de Yayımlanan 284 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğ ile yukarıdaki şekilde belirlenmiştir.

⁴⁰⁵ 14.08.1999 tarih ve 23786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“Vergi oranları 14.8.1999 tarihinde yürürlüğe giren bu kural ile artırıldığına göre, 2000, 2001 ile 2002 yılları için vergilendirme dönemi başlamamış, vergiyi doğuran olay da meydana gelmemiştir. Bu durumda geriye yürüme ve buna bağlı olarak kazanılmış bir hakkın ihlali söz konusu olmadığından vergilendirmede hukuk güvenliği ilkesinin zedelenmediği sonucuna varılmıştır. Getirilen vergi oranlarındaki beş puanlık artış, bireylerin ödeme gücünü aşan ölçüsüz ve adil olmayan bir vergi yükü getirmemektedir. Ayrıca, her gelir dilimi için tespit edilmiş olan vergi oranlarına beş puan ekleneceğinden gelir vergisinde artan oranlı vergilendirme uygulaması da bozulmamaktadır”⁴⁰⁶

Tablo 11: Gelir Vergisi Oranlarının Yıllara Göre Değişimi (%) ⁴⁰⁷											
Yıllar	Kanun Numarası	Dilim Numarası ve Oranı									
		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1950	5421	15	20	25	30	35	40	45	-	-	-
1957	6908	15	20	25	30	35	40	45	50	55	60
1960	193	10	20	30	40	50	60	70	-	-	-
1963	202	10	15	20	25	35	45	55	60	65	68
1982	2574	25	30	35	40	45	50	55	-	-	-
1985	3239	25	30	35	40	45	50	-	-	-	-
1991	3689	25	30	35	40	45	-	-	-	-	-
1992-93		25	30	35	40	45	50	-	-	-	-
1994-98	3946	25	30	35	40	45	50	55	-	-	-
1999-04	4369	15	20	25	30	35	40	-	-	-	-
2005		20	25	30	35	40	-	-	-	-	-
2006-14		15	20	27	35	-	-	-	-	-	-

Mevcut tarife yapısına göre gelirin düşük seviyede olan kısmına düşük oranlar uygulanmakta, böylece az kazanan mükelleflerin belki de temel insani ihtiyaçlarını karşılayacağı gelirleri vergilendirme dışında bırakılmaktadır. Vergi tarifesinde yer alan dilimlerin ve oranların etkin bir şekilde ayarlanamaması halinde ise verginin ikame etkisi ile karşılaşılacaktır. Bu gibi durumlarda mükelleflerin artan vergi oranları karşısında azalan gelirlerini artırmak için daha fazla çalışmayı tercih etmeleri yerine çalışmamayı, dinlenmeyi tercih etmeleri söz konusu olmaktadır.

⁴⁰⁶ AYMK, E.2001/34, K.2003/2, K.G: 14.1.2003, R.G. Tarih-Sayı: 19.11.2003/25294.

⁴⁰⁷ Resmi Gazete’den derlenmiştir.

Diğer taraftan vergi yükünün eşitlenmesi için yapılacak tarife-oran değişiklikleri eşitlik ilkesine aykırı olabileceği için vergi oranlarında yapılacak değişiklikler yerine kanunî düzenlemelerle matrahtan indirim sebeplerinin çeşitlendirilmesi ve bu suretle yatay eşitliğin sağlanmasının uygunluğu da ifade edilmektedir.⁴⁰⁸

⁴⁰⁸ **Göker**, *Yönlendirici Vergilendirme*, s. 49.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergilendirmede yatay eşitlik ilkesi ancak vergi tabanının ve her mükellef grubunun tamamen kavranabilmesi ve denetim gibi önemli gereksinimlerin karşılanması ile mümkündür. Vergi tabanının ve mükellef gruplarının kavranmasından kastedilen; tüm vatandaşları kapsayan vergi kanunlarının yapılması ve kapsam dâhilinde yer alan mükelleflere ait sübjektif özelliklerin eksiksiz belirlenmesidir. Bu suretle yapılacak mükellef analizleri neticesinde oluşturulan vergi politikalarıyla uyumlu vergilendirme işlemleri neticesinde doğrudan yatay eşitlik ilkesinin, dolaylı olarak da eşitlik ilkesinin sağlanmasından söz edilebilir. Yatay eşitlik ilkesinin bir diğer koşulu ise dinamik mükellef yapısının sürekli denetim altına alınmasıdır. Şöyle ki; mükelleflerin sübjektif özelliklerinin, zaman içerisinde, değişikliğe uğraması kaçınılmazdır. Bu sebeple mükelleflerin sürekli denetim altında tutulmaları ve mükellefin malî gücünde meydana gelebilecek değişiklikler doğrultusunda mükellefiyet statülerinin değiştirilmesi, örneğin, muafiyet kapsamına alınması veya muafiyet kapsamından çıkartılması gerekmektedir. Bu şekilde, sürekli olmak kaydıyla, yapılacak denetimler neticesinde yatay eşitlik ilkesi doğrultusunda vergilendirme söz konusu olabilecektir.

Yatay eşitliğin sağlanmasında en önemli zorluk mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları, ekonomik imkânları ve yaşam standartları itibariyle birbirlerinden değişik konumlara sahip olmaları dolayısıyla malî güçlerinin farklılık arz etmesinden kaynaklanmaktadır. Bu değişkenler sebebiyle eşit gelir elde eden mükellefler söz konusu gelirden eşit fayda sağlayamayacaklardır. Aynı zamanda gelirin elde edildiği kaynağa bağlı olarak elde edilen fayda değişebilecek, bunun yanı sıra mükellefin bulunduğu toplumsal statü gereğince de eşit gelirden elde edilen fayda aynı düzeyde olmayacaktır. Bu durumda yatay eşitliğin sağlanması için ifade edilen temel kural;

eşit durumda olanların eşit vergi yüküne tâbi tutulması kuralı gereğince mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları, ekonomik imkânları ve yaşam standartları itibariyle değerlendirilmesi ve ona göre vergilendirilmesi gerekecektir. Bu ise pratik anlamda oldukça zor bir iştir. Her mükellefe göre ayrı bir vergi politikası belirlenmesi gerekecek, bu ise muafiyet ve istisna gibi vergi kolaylıklarının artması yoluyla genellik ve eşitlik ilkesinden sapmalara neden olacaktır. Vergi kolaylıklarının artması sonucunda ise üniter vergi yapısı bozulacaktır.

Yükümlülerin yaşam düzeylerinin, beklentilerinin farklı olması, harcamalarının değişik boyutlarda gerçekleşmesine neden olmaktadır. Dolayısıyla yatay eşitliği sağlamak her zaman mümkün olmamakta ve dikey eşitliğin gereği ortaya çıkmaktadır.

Sonuç olarak; bu gerekler dikkate alındığında yatay eşitlik ilkesinin kolayca tesis edilebilecek bir ilke olmadığı anlaşılmakta, fakat adil ve eşit bir vergilendirme hedefleniyorsa bu zorlukların göze alınması ve vergi sisteminin ona göre tasarlanması gerekmektedir. Eşitliği sağlama araçları olarak kullanılan vergi kolaylıklarının toplumun sosyo-ekonomik yapısında meydana getirdiği değişikliklerin incelenmesi ve mükellefler arasında söz konusu vergi kolaylıkları sebebiyle ortaya çıkabilecek eşitsizliklerin giderilerek vergi yükünün anayasal ilkeler doğrultusunda adaletli ve dengeli dağıtılması ve nihâî olarak sosyo-ekonomik açıdan eşitliğin sağlanması gerekmektedir. Tüm bu gereksinimleri yerine getirmek için vergilemenin - vergi kolaylıklarının mükelleflerin sosyo-ekonomik yapısına etkilerini araştırmak üzere malî teşkilat içerisinde yeni bir birimin kurulması yerinde olacaktır.⁴⁰⁹

⁴⁰⁹ **Göker**, *Yönlendirici Vergilendirme*, s. 116.

ÖZET

Modern devletlerin tamamında hükûmetler kamu hizmeti sunmaktadır. Kamu hizmetinin finansmanı olarak kullanılan kaynakların başında vergi gelirleri gelmektedir. Vergilerin toplanması hususu ise birtakım kurallara bağlanmıştır. Söz konusu kuralların kaynağı hukuk devletlerinde anayasalardır. Bu bağlamda, çalışmanın konusunu teşkil eden vergilendirmede eşitlik ilkesi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın bir gereğidir.

1982 Anayasası'nın 10. maddesinde yer alan eşitlik ilkesinin vergilendirme alanına yansımaları yine 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrasında ifade edilen malî güce göre vergilendirme ilkesinde görmek mümkündür. Söz konusu iki ilke birlikte değerlendirildiğinde ortaya şu sonuç çıkmaktadır: vergi yükünün mükellefler arasında adil ve dengeli dağılımının sağlanması için mükellefler malî güçlerine göre vergilendirilmelidir. Teorik anlamda eşitlik ilkesi ancak bu şekilde sağlanabilir.

Çalışmada Türk Vergi Sisteminde yer alan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ele alınmış, teori ile pratik arasındaki ilişki yatay eşitlik ilkesi açısından irdelenmiştir. Bu çerçevede yatay eşitliğin hayata geçirilmesinde vergi kolaylıklarının rolüne değinilmiş ve vergi kolaylıklarının eşitliğe ulaşmada doğru ölçütler olup olmadığı incelenmiştir.

SUMMARY

Governments supply public services in all of the modern states. Primarily, tax revenues are used as resources in meeting the public expenditures. Thus, the issue of tax collection has been regulated by a set of rules. The sources of these rules, in the principle of the rule of law, are constitutions. In this context, the principle of equality in taxation, which is the subject of the study, is a requirement of the Constitution of the Republic of Turkey.

It is possible to observe the reflection of the principle of equality on taxation, regulated in the Article 10 of the Constitution, in the first paragraph of the Article 73 of the Constitution as well, which refers to the principle of taxation on financial strength. The following results emerge from these two principles when considered together: in order to ensure the fair and equitable distribution of the tax burden among taxpayers, the taxpayers should be taxed according to their financial strengths. Equality, theoretically, shall only be provided in this way.

In this study, the Income Tax Act Numbered 193 taking place in the Turkish tax system has been handled, the relationship between the theory and practise is considered with regard to the principle of horizontal equality. In this scope, the role of the tax incentives in the implementation of the principle of equality is touched and whether the tax incentives are the correct criteria to reach the equality is examined.

EKLER

EK 1: GELİR VERGİSİ KANUNU'nda YER ALAN HARCAMALAR⁴¹⁰

SIRA NO	KANUN NO	ADI	KABUL VE. YÜRÜRLÜK TARİHİ	RG TARİHİ VE NOSU	KONU ÖZETİ
1	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T. 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Esnaf muaflığı: GVK nun 9. Maddesinde belirtilen koşullarda faaliyette bulunanlar gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır. Bunlar daha çok işyeri açmaksızın gezici olarak faaliyette bulunan küçük çaptaki esnaflar olup, vergiden muaf tutuldukları için beyanname verme yükümlülükleri bulunmamakla birlikte satın aldıkları mallara ve giderlere ilişkin belge almak ve saklamak zorundadırlar. Bu muaflığın GVK nun 94. maddesi uyarınca tevkif yoluyla kesilen vergiye şümulü yoktur. (GVK. Madde 9)
2	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T. 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Diplomat muaflığı: Yabancı Devletlerin Türkiye’de bulunan elçi ,maslahatgüzar ve konsolosları(Fahri Konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyruklığında bulunan memurları, Türkiye’de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden muaftırlar. (Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur.) (GVK. Madde 15)
3	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T. 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Ücret İstisnası: Yabancı elçilik ve konsoloslukların, 15.nci maddede(diplomat muaflığı) girmeyen memur ve hizmetlilerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna edilir. (GVK. Madde 16)
4	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T. 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Serbest Meslek Kazanç İstisnası: Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bilgisayar programcısı, bestekar ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, 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 yayınlanmak 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. Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dâhildir. Yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez (Bu istisnanın 94. Maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.) (GVK: Madde 18)
5	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T. 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	PTT acentelerinde kazanç istisnası: PTT acentalığı faaliyetinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden müstesnadır. Bu kazanç istisnasının bu kanunun 94.ncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur. (GVK: Mükerrer Madde 18)

⁴¹⁰<http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627>, Erişim Tarihi: 01.01.2014

6	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Gayrimenkuller ve haklarda istisna: Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 700.000.000 TL .sı (2001 yılı gelirleri için belirlenen tutar) gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde,bu istisnadan yararlanılamaz. Ticari zirai veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar. (GVK. Madde 21)
7	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Ücret istisnası: Nüfusu 5.000 i aşmayan yerlerde münhasıran el ile dokunan halı – kilim işçiliği yapanların ücretleri, gelir vergisinden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri, hizmetçilerin ücretleri, köy bütçesinden ödenen ücretler, hizmet erbabına işverence yemek verilmesi suretiyle sağlanan menfaatler, çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri, sanat okulları, ceza ve ıslahevlerinin atölyelerinde çalışan öğrenci, hükümlü ve tutuklulara verilen ücretler gibi olup, söz konusu maddede bentler halinde sayılan ücretler gelir vergisinden istisnadır. (GVK. Madde 23)
8	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Gider Karşılıklarında İstisna: Harcırah Kanununa tabi kurumlar tarafından harcırah ve yolluk olarak yapılan ödemeler ile Harcırah Kanunu dışında kalan müesseselerde çalışanlara yol giderleri ile yakacak yardımları ve sayım-seçim işlerinde çalıştırılanlara yapılan ödemeler gelir vergisinden müstesnadır. (GVK Madde 24)
9	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Tazminat ve yardımlarda istisna: Ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik vb. nedenlerle verilen tazminat ve yapılan yardımlar, muhtaç olanlara yapılan yardımlar, emekli ikramiye ve tazminatları, hizmet erbabına ödenen çocuk zamları, evlenme ve doğum yardımları, nafakalar, sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler, kıdem tazminatları gibi söz konusu maddede belirtilenler gelir vergisinden müstesnadır. (GVK. Madde 25)
10	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Vatan hizmetleri yardımlarında istisna; a) Harp malullüğü zamları b) Harp malullerine ve şehit, dul ve yetimlerine verilen tekel beyiyeleri, c) Şehitlerin dul ve yetimlerine şehit dul ve yetimi sıfatıyla yapılan bilumum ödemeler. d) Vatan hizmetleri tertibinden bağlanan aylıklar ile ödenen mükafatlar.. (GVK. Madde 26)
11	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Teçhizat ve tayın bedellerinde istisna; Özel kanunlara dayanarak verilen yemek ve hayvan yem bedelleri, demirbaş olarak verilen giyim eşyası, tahsilde bulunanlar için yapılan giyim giderleri gelir vergisinden müstesnadır. (GVK. Madde 27)
12	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisna; Resmi ve özel müesseseler ve şahıslar hesabına yabancı memleketlerde tahsilde veya stajda bulunan öğrenci ve memurlara gider karşılığı olarak verilen paralar ile Türkiye’de tahsilde bulunan öğrencilere iâşe ibate ve tahsil gideri olarak yapılan ödemeler gelir vergisinden istisnadır. (GVK. Madde 28)

13	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Teşvik ikramiye ve mükâfatlarda istisna: a) İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesi gibi memleket bakımından faydalı diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar. b) Bentte sayılan kişilere uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar gündelikler ikramiyeler ve zamlar c) Spor yarışmalarına katılan amatör sporculara ödenen ödül ve ikramiyeler. d) Spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler gelir vergisinden müstesnadır. (GVK. Madde 29)
14	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Sergi ve panayır istisnası: a) Hükümetin müsaadesiyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari ve faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar b) Bu sergi panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisnadır. (GVK. Madde 30)
15	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Özel İndirim: Gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde günde 730.000, ayda 21.900.000., yılda 262.800.000. TL indirim uygulanır. (2001 yılı gelirleri için) (GVK. Madde 31)
16	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Sakatlık İndirimi: Çalışma gücünün bir bölümünü kaybeden hizmet erbabı ile mesleki faaliyet icra eden veya basit usulde vergilendirilenlerden tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan özrümlerin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına sakatlık derecelerine göre özel indirim tutarının katları şeklinde uygulanır. (GVK. Madde 31 ve 89)
17	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Yatırım İndirimi: Ticari ve zirai kazançları üzerinden vergiye tabi ve maddede sayılan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin teşvik belgeli yaptıkları veya yapmayı öngördükleri yatırımlar bu bölümdeki maddelerde belirtilen şartlarla ilgili kazançlarından indirilir. Yatırım teşvik belgesiz yatırımlarda yatırım indirimi uygulaması hakkında usul ve esaslar 195 no lu GVK. Genel tebliği ile, Hazine Müsteşarlığınca müştereken belirlenerek açıklanmıştır. Yatırım teşvik belgesi yapılan yatırı ticari ve sınai yatırımlar için en az 120 milyar, zirai yatırımlar için 24 milyar olmalıdır. Kalkınmada öncelikli yörelerde bu tutarın yarısı esas alınır. Yatırım indirimi oranı yatırım tutarının %40'ıdır. Bakanlar Kurulu bu oranı kalkınma planı ve yıllık programlarda özel önem taşıdığı belirlenen sektörlerde yapılan yatırımlar için %100'e, 250 milyon ABD doları karşılığı Türk Lirasını aşan sınai yatırımlarda %200'e kadar arttırmaya veya kanuni orandan az olmamak üzere yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu oran organize sanayi bölgelerinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde %100 uygulanır. (1.1.2001 tarihinden itibaren geçerli miktarlar) (Ek Maddeler)
18	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Gerçek ücretler, ücretin safi değeri işveren tarafından verilen para ve aylarla sağlanan menfaatler toplamından aynı maddede belirtilen indirimler yapıldıktan sonra kalan miktardır. (GVK Madde 63)
19	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Aşağıda yazılı hallerde beyanname verilmez 1-a)Tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretlerden (GVK.Madde:86)

20	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Aşağıdaki yazılı hallerde beyanname verilmez 1-c)Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103.maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan menkul sermaye iratlarından ve vergi alacağı dâhil kurumlardan elde edilen kar paylarından 1-d) Tevkif yoluyla vergilendirilmiş bulunan ve gayrisafi tutarları toplamı 103.maddede yazılı tarifenin birinci ve ikinci gelir dilimleri toplamının yarısını aşmayan gayrimenkul sermaye iratlarından. (GVK. Madde 86)
21	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Genel bütçeye dâhil dairelere, katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanının vakıflara, kamu menfaatine yararlı sayılan derneklere ve bilimsel araştırma yapan kurum ve kuruluşlara müzelere, sinema tiyatrosu, opera ve benzerlerine GVK nun 89. Maddesinde belirtilen çerçevede yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirin %5 ine (kalkınmada öncelikli yörelerde %10 una) kadar olan kısmı indirilebilir. (GVK. Madde 89)
22	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	01.01.1999-31.12.2002 tarihleri arasında elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan GVK nun 75. Maddesinin ikinci fıkrasının 7,12 ve 14 numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları ile menkul kıymetler yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kar payları için yıllık beyanname verilmeyecektir. (Geçici Madde: 55)
23	193	Gelir Vergisi Kanunu	Kabul T 31.12.1960 Yürürlük T. 01.01.1961	6.1.1961 gün ve 10700 sayılı	Gelir Vergisi Kanununun Geçici 56. Maddesinin (D) bölümünde 6 bend halinde belirtilen değer artışı kazançları kapsamındaki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların her birinin 3.500.000.000. TL na kadar olan kısmı gelir vergisinden müstesnadır. (E) “Vergilendirilmeyecek Değer Artışı Kazançları” olarak belirtilen bölümde 3 bend halinde yer alan değer artışı kazancı vergilendirilmez. (G) bölümünde yer alan Arzı Kazançların 1-4 numaralı bentlerinde yer alan kazançların 3.500.000.000,-TL. sına kadar olan kısmı gelir vergisinden müstesnadır. (Geçici Madde 56)

KAYNAKÇA

A. YARARLANILAN KİTAPLAR

- **Akalın, Şükrü Halûk**, *Türkçe Sözlük*, Türk Dil Kurumu Yayınları, 11. Baskı, Ankara, 2010.
- **Akar, Rıdvan**, *Varlık Vergisi, Tek Parti Döneminde Azınlık Karşıtı Politika Örneği*, Belge Yayınları, İstanbul, 1992.
- **Akdoğan, Abdurrahman**, *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, 2011. (Atıf Şekli: Kamu Maliyesi).
- **Akdoğan, Abdurrahman**, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 10. Baskı, Ankara, 2011. (Atıf Şekli: Vergi Hukuku).
- **Akın, F. İlhan**, *Kamu Hukuku –Temel Doktrinler –Temel Hak ve Özgürlükler*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1983, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974.
- **Aksoy, Şerafettin**, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 6. Baskı, 2010.
- **Aktan, Coşkun Can - Dileyici, Dilek - Vural, Y. İsmail**, *Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- **Aktar, Ayhan**, *Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikaları*, İletişim Yayınları, 6. Baskı, İstanbul, 2002.
- **Akyılmaz, Gül**, *Osmanlı Devletinde Eşitlik Kavramının Gelişimi*, Yayınlanmamış Profesörlük Çalışması, Konya, 2000.
- **Aldıkaçtı, Orhan**, *Anayasa Hukukumuzun Gelişmesi ve 1961 Anayasası*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3000, Hukuk Fakültesi No: 655, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 4. Baskı, 1982.
- **Aral, Vecdi**, *Toplum ve Adaletli Yaşam*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988. (Atıf Şekli: TAY).

- **Armağan, Servet**, *Türk Esas Teşkilat Hukuku (Anayasa Metinleri Ekli) I.Kitap*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2584, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi No: 580, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979.
- **Arsal, Sadri Maksudi**, *Umumi Hukuk Tarihi*, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından, İstanbul Matbaacılık, 3. Baskı, İstanbul, 1948. (Atıf Şekli: Umumi Hukuk).
- **Arsel, İlhan**, *Anayasa Hukuku (Demokrasi)*, Doğu Matbaacılık ve Ticaret Limited Şirketi Matbaası, Ankara, 1964. (Atıf Şekli: Demokrasi).
- **Arsel, İlhan**, *Türk Anayasa Hukukunun Umumi Esasları I -Birinci Kitap: Cumhuriyetin Temel Kuruluşu-*, Mars Matbaası, Ankara, 1965.
- **Arsan, Üren**, *Vergi Yüğü Üzerine Bir İnceleme, Teori, Metodoloji ve Türkiye'ye Ait Bazı Hesaplar*, Ankara Üniversitesi Basımevi, AÜSBF Yayınları No: 264, 1968.
- **Ateş, Leyla**, *Vergilendirmede Eşitlik*, Derin Yayınları, İstanbul, 2006. (Atıf Şekli: Vergilendirmede Eşitlik).
- **Ayverdi, İlhan**, *Asırlar Boyu Tarihi Seyir İçinde - Misalli Büyük Türkçe Sözlük*, Kubbealtı Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, C: 1, 2011.
- **Başaran Yavaşlar, Funda**, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2011.
- **Budak, Tamer**, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, XII Levha Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- **Cin, Halil - Akyılmaz, Gül**, *Türk Hukuk Tarihi*, Sayram Yayınları, 4. Baskı, Konya, 2011.
- **Çağan, Nami**, *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982. (Atıf Şekli: Vergilendirme Yetkisi).

- **Çağbayır, Yaşar**, *Orhun yazıtlarından Günümüze Türkiye Türkçesinin Söz Varlığı - Ötüken Türkçe Sözlük*, Ötüken Neşriyat, Yayın No: 683, C: 2, İstanbul, 2007.
- **Çelebican- Karadeniz, Özcan**, *Roma Hukuku*, AÜHF Yayınları No: 482, 3. Baskı, Ankara, 1986. (Atıf Şekli: Roma).
- **Çobanoğlu, Rahmi**, *Hukukta Gaye Problemi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1051, Sermet Matbaası, İstanbul, 1964.
- **Doğan, D. Mehmet**, *Büyük Türkçe Sözlük*, Pınar Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 2008.
- **Erginay, Akif**, *Kamu Maliyesi*, Savaş Yayınevi, Ankara, 18. Baskı, 2010. (Atıf Şekli: Kamu Maliyesi).
- **Fendoğlu, Hasan Tahsin**, *Hukuk Tarihimizde Temel Haklar*, Mimoza Yayınevi, Konya, 1994.
- **Giray, Filiz**, *Maliye Tarihi*, 3. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2010.
- **Göker, Cenker**, *Yönlendirici Vergilendirme*, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011. (Atıf Şekli: Yönlendirici Vergilendirme).
- **Göze, Ayferi**, *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*, 11. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2007. (Atıf Şekli: Siyasal Düşünceler).
- **Gözler, Kemal**, *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 10. Baskı, Bursa, 2010.
- **Gözler, Kemal**, *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 1. Baskı, Bursa, 2000. (Atıf Şekli: Anayasa).
- **Gözübüyük, Şeref - Kili, Suna**, *Türk Anayasa Metinleri*, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1957.

- **Gürbüz, Ahmet,** *Hukuk ve Meşruluk / Meşru Hukukun Temel Unsurları*, 3. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, Mart 2013.
- **Güriz, Adnan,** *Amerika Birleşik Devletleri Bağımsızlık Demeci*, AÜHF Yayınları No: 110, Güzel Sanatlar Matbaası, Ankara, 1957. (Atıf Şekli: Bağımsızlık Demeci).
- **Kaboğlu, Ö. İbrahim,** *Anayasa Yargısı -Avrupa Modeli ve Türkiye-*, İmge Kitabevi, Ankara, 4. Baskı, 2007.
- **Kafaoğlu, A. Başer,** *Varlık Vergisi Gerçeği*, Kaynak Yayınları, İstanbul, 2005.
- **Kapani, Münci,** *Kamu Hürriyetleri -Doktrin ve Pozitif Hukuk Gelişmeleri Hürriyetlerin Korunması Problemleri-*, Ajans-Türk Matbaası, Ankara, 1964.
- **Karamursal, Ziya,** *Osmanlı Malî Tarihi Hakkında Tetkikler*, TTK Basımevi, Ankara, 1989.
- **Kayra, Cahit.** *Savaş Türkiye Varlık Vergisi*, Tarihçi Kitabevi, 2. Baskı, İstanbul, 2011.
- **Kırbaş, Sadık,** *Vergi Hukuku - Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitabevi, 19. Baskı, Ankara, 2012.
- **Lipson, Leslie,** *Politika Biliminin Temel Sorunları*, Çev: Tuncer Karamustafaoğlu, AÜHF Yayınları No: 429, Sevinç Matbaası, 2. Baskı, Ankara, 1978.
- **Mansel, Arif Müfid,** *Ege ve Yunan Tarihi*, Türk Tarih Kurumu Yayınlarından XIII. Seri No: 8, Ankara, 1947. (Atıf Şekli: Ege ve Yunan).
- **Oğuzoğlu, H. Cahit,** *Roma Hukuku*, AÜHF Yayınları No: 130, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1959.

- **Okandan, G. Recai,** *Amme Hukukumuzun Anahatları (Türkiye'nin Siyasi Gelişmesi) -Birinci Kitap: Osmanlı Devletinin Kuruluşundan Yıkılışına Kadar,,* İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 1681, Hukuk Fakültesi No: 363, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1971. (Atıf Şekli: Amme Hukukumuz).
- **Okandan, G. Recai,** *Umumi Hukuk Tarihi,* İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 465, Hukuk Fakültesi No: 104, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1951. (Atıf Şekli: Umumi Hukuk).
- **Onar, Sıddık Sami,** *İdare Hukukunun Umumi Esasları,* C: 1, Hak Kitapevi, 3. Baskı, İstanbul, 1966.
- **Ortaylı, İlber,** *Türkiye İdare Tarihi,* Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 180, Ankara, 1979.
- **Öden, Merih,** *Türk Anayasa Hukukunda Eşitlik İlkesi,* Yetkin Yayınlar, Ankara, 2003. (Atıf Şekli: Eşitlik İlkesi).
- **Ökte, Faik,** *Varlık Vergisi Faciası,* Nebioğlu Yayıncılık, İstanbul, 1951.
- **Öncel, Muallâ - Kumrulu, Ahmet - Çağan, Nami,** *Vergi Hukuku,* Turhan Kitapevi, 22. Baskı, Ankara, 2013. (Atıf Şekli: Vergi Hukuku).
- **Özbudun, Ergun,** *Türk Anayasa Hukuku,* 14. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013. (Atıf Şekli: Türk Anayasa Hukuku).
- **Pehlivan, Osman,** *Vergi Hukuku,* Murathan Yayınevi, Trabzon, 2012.
- **Saban, Nihal,** *Vergi Hukuku,* 5. Baskı, Beta Yayın Dağıtım, İstanbul, 2009.
- **Sabine, George,** *Siyasal Düşünceler Tarihi I, Çev:* Harun Rızatepe, Sevinç Matbaası, Ankara, 1969.
- **Sadurski, Wojciech,** *Equality and Legitimacy,* Oxford Üniversitesi Yayınları, Oxford, New York, 2008.
- **Sağbaş, İsa,** *Vergi Teorisi,* Ece Matbaası, Ankara, 2011.

- **Schwarz, B. Andreas**, *Roma Hukuku Dersleri*, Çev: Türkan Rado, İÜHF Yayınları No: 134, Doğan Kardeş Matbaacılık Sanayii A. Ş. Basımevi, 6. Baskı, İstanbul, 1963.
- **Şenel, Alâeddin**, *Siyasal Düşünceler Tarihi*. Bilim ve Sanat Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2010. (Atıf Şekli: Siyasal Düşünceler).
- **Şenel, Alâeddin**, *Eski Yunanda Eşitlik ve Eşitsizlik Üstüne*, AÜSBF Yayınları No: 307, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970. (Atıf Şekli: Eski Yunanda Eşitlik).
- **Şenel, Alâeddin**, *Eski Yunanda Siyasal Düşünüş*, AÜSBF Yayınları No: 258, Sevinç Matbaası, Ankara, 1968. (Atıf Şekli: Eski Yunan).
- **Şenel, Alâeddin**, *İlkel Topluluktan Uygar Topluma*, Bilim ve Sanat Yayınları, 4. Baskı, Ankara, 1995. (Atıf Şekli: İlkel Topluluk).
- **Şenyüz, Doğan - Yüce, Mehmet - Gerçek, Adnan**, *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 8. Baskı, 2012.
- **Şenyüz, Doğan - Yüce, Mehmet - Gerçek, Adnan**, *Vergi Hukuku -Genel Hükümler-*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.
- **Tahiroğlu, Bülent - Erdoğan, Belgin**, *Roma Hukuku Dersleri - Tarihi Giriş, Hukuk Tarihi, Genel Kavramlar, Usul Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul, 2009. (Atıf Şekli: Roma Tarihi).
- **Tanilli, Server**, *Anayasalar ve Siyasal Belgeler*, Sulhi Garan Matbaası, İstanbul, 1976. (Atıf Şekli: Anayasalar).
- **Tanilli, Server**, *Dünyayı Değiştiren On Yıl - Fransız Devrimi Üzerine (1789 - 1799)*, Say Yayınları, 3. Baskı, İstanbul, 1990. (Atıf Şekli: Fransız Devrimi).
- **Tanör, Bülent**, *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri (1789 - 1980)*, Yapı Kredi Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 1999. (Atıf Şekli: OTAG).

- **Tanör, Bülent**, *Osmanlı İmparatorluğunda Anayasal Gelişmeler*, Der Yayınları, İstanbul, 1991.
- **Tekbaş, Abdullah**, *Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Yayın No: 2009 / 396, Ankara, 2009. (Atıf Şekli: Vergi Kanunları).
- **Tuğcu, Murat**, *Vergi ve Evrimi*, Öksüz Yayınları No: 1, Fon Matbaası, Ankara, 1972.
- **Turhan, Salih**, *Vergi Teorisi*, İÜ Yayınları No: 2913, İstanbul, 1982.
- **Türkay, İmdat**, *Asgari Geçim İndirimi Uygulaması -İşverenler ve Ücretliler İçin-*, Ankara, Ocak 2008.
- **Tüzün Çelik, Binnur**, *Vergilemede Müdahale İlkesi - Anayasa ve Gelir Vergisi Hükümleri Açısından İncelenmesi*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001.
- **Umur, Ziya**, *Roma Hukuku, Tarihi Giriş-Kaynaklar-Umumi Mefhumlar-Hakların Himayesi*, İÜHF Yayınları No: 651, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1982. (Atıf Şekli: Roma Tarihi).
- **Üçok, Coşkun - Mumcu, Ahmet - Bozkurt, Gülnihal**, *Türk Hukuk Tarihi - Yeniden Düzenlenmiş, Gözden Geçirilmiş-*, Savaş Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2002.

B. YARARLANILAN MAKALELER

- **Akbulut, Ali Rıza**, “Kamu Maliyesi ve Vergi Prensipleri Açısından Vergisel Düzenlemeler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, S: 260, Nisan 2007, s. 87 - 98.

- **Aktan, Coşkun Can - Gencel, Ufuk**, “Türkiye’de Geriye Doğru Vergilendirme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali”, DEÜ SBE Dergisi, C: 5, S: 1, 2003, s. 1 - 21.
- **Ateş, Leyla**, “Bir Başka Açıdan Asgari Geçim İndirimi”, Vergi Sorunları Dergisi, Ocak 2008, S: 232, s. 197 - 206.
- **Bacot, Guillaume**, “1789 Bildirisi ve 1958 Anayasası”, Çev: Süheyl BATUM, İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi - Fransız Devriminin 200. Yılı Özel Sayısı, S: 1 - 3, 1989, s. 1 - 57.
- **Batirel, Ömer Faruk**, “Anayasalarda Vergi Hakkı ve Ödevi, AB Uygulaması ve Türkiye”, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Hukuk Özel Sayısı, S: 10, 2011, s. 13 - 25.
- **Browning, K. Edgar - Browning, M. Jacqueline**, “Why Not a True Flat Rate Tax?”, Cato Journal, Vol: 5, No: 2, 1985, s. 629 - 656.
- **Budak, Tamer**, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, Vergi Dünyası, S: 308, Nisan 2007, s. 205 - 221.
- **Buzarovska, Eleni**, “Equality versus Similarity Constructions in English”, Journal of Language Linguistics, Vol: 4, No: 1, 2005, s. 74 - 99.
- **Carrington, Walter**, “Equality Before the Law”, Virginia Law Register, Vol: 8, No: 7, 1922, s. 481 - 485.
- **Demircan Siverekli, Esra**, “Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, EÜ İİBF Dergisi, S: 21, Temmuz-Aralık 2003, s. 97 - 116.
- **Dilcher, G.** “Ortaçağda Alman Şehirlerinin Doğuşu, Hukuki ve Anayasal Yapıları”, Çev: Ahmet Mumcu, AÜHFD, C: 29, S: 3 - 4, 1972, s. 119 - 132.
- **Elkins, David**, “Horizontal Equity as a Principle of Tax Theory”, Yale Law and Policy Review, Vol: 24, 2006, s. 43 - 90.

- **En-Nebhan, Muhammed Faruk**, “İslam Hukukunda Eşitlik”, **Çev:** Servet Armağan, İÜHFM, C: 44, S: 1 - 4, 1978, s. 325 - 341.
- **Eugene, Steuerle**, “Wealth, Realized Income, and the Measure of Well-Being”, **Editörler:** Martin, David - Timothy, Smeeding, *Horizontal Equity, Uncertainty, and Economic Well-Being*, University of Chicago Press, 1985, s. 91- 124.
- **Evans, Gareth**, “Bening Discrimination and The Right To Equality”, *Federal Law Review*, Vol: 6, 1974, s. 26 - 83. (Atıf Şekli: Equality).
- **Ferhatoğlu, Emrah**, “Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi”, *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C: 6, S: 2, Aralık 2005.
- **Feyzioğlu, N. Bedi**, “Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Muafiyet ve İstisnalar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S: 1, 1978, s. 46 - 67, <http://www.vergisorunlari.com.tr/makale.aspx?makaleno= 4470>, Erişim Tarihi: 01-01-2014
- **Frederick, Schauer**, “Equality And Identity”, *New York Law School Law Review*, Vol: 33, 1988, No: 3, s. 375 - 382.
- **Gazier, François - Gentot, Michel – Genevois, Bruno**, “1789 İlke ve Düşüncelerinin, Anayasa Konseyi ve Conseil d’Etat Kararlarına Etkisi”, **Çev:** Celal ERKUT, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi - Fransız Devriminin 200. Yılı Özel Sayısı*, S: 1 - 3, 1989, s. 77 - 123.
- **Gönüllü, Ali Rıza**, “Osmanlı Devleti’nin Son Döneminde Yol Vergisi (1866 - 1921)”, *Selçuk Üniversitesi Türkiyat Araştırmaları Enstitüsü Türkiyat Araştırmaları Dergisi*, 2011, s. 289 - 333.

- **Gözler, Kemal**, “İngiltere’de Parlamento Nasıl ve Neden Ortaya Çıktı?”, Prof. Dr. Muallâ Öncel’e Armağan, C: 1, Ankara, 2009, s. 365 - 374.
- **Güriz, Adnan**, “Avrupa’da Reform Hareketi ve Mülkiyet Sorunu”, AÜHFD, C: 25, S: 1, 1968, s. 237 - 272.
- **Haskırış, Mehmet**, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde Yatırım İndirimi”, İÜİF MAMK, S: 17, 1968, s. 201 - 224.
- **İlal, Ersan**, “Magna Carta”, İÜHFM, C: 34, S: 1 - 4, 1968, s. 210 - 242.
- **İnalcık, Halil**, “Osmanlı Hukukuna Giriş -Örfî-Sultanî Hukuk ve Fatih’in Kanunları-”, AÜSBFD, C: 13, S: 2, 1958, s. 102 - 126.
- **İnceoğlu, Sibel**, “Türk Anayasa Mahkemesi ve İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Eşitlik ve Ayrımcılık Yasağı Çerçevesinde Af, Şartla Salıverme, Dava ve Cezaların Ertelenmesi”, Anayasa Yargısı Dergisi, 2001, C: 18, s. 41 - 70.
- **İpek, Selçuk**, “Sakatlık İndiriminin Uygulaması”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 177, 2003, s. 187 - 193.
- **Jaffa, V. Harry**, “Equality, Justice, and the American Revolution: In Reply to Bradford's “The Heresy of Equality”, Modern Age A Quarterly Review, 1977, s. 114 - 126.
- **Kaplow, Luis**, “Horizontal Equity: Measures in Search of a Principle”, National Tax Journal, Vol: 42, No: 2, 1989, s. 139 - 154.
- **Karakaş, Eser - Sonsuzoğlu, Elif**, “Çeşitli Ülkelerde Anayasal İlkeler ve Türk Vergi Sisteminin Bu Açıdan Değerlendirilmesi, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu / 14-16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No: 12, İstanbul, 2000. (Atıf Şekli: Anayasal İlkeler).

- **Kayalıdere, Gül - Özcan Mastar, Pelin**, “Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı OECD Ülke Örnekleri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi, C: 7, S: 11, 2012.
- **Kıldış, Yusuf - Tekbaş, Abdullah**, “Gelir Vergisi Kanununun Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, C: 2, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakóltesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 887 - 900.
- **Kıranoğlu, Tülin**, “Vergi Adaleti”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 174, Mart 2003, s. 129 - 143.
- **Korkmaz, Adem**, “Türkiye’de Asgari Ücretin Mali Yönü”, CÜ İİBF Dergisi, C: 2, S: 1, Doç. Dr. Feramuz Aydoğan’ın Anısına, 2001, s. 275 - 285.
- **Kornhausers, E. Marjorie**, “Equality, Liberty, and A Fair Income Tax”, Fordham Urban Law Journal, Vol: 23, 1995 - 1996, s. 607 - 662.
- **Kulu, Bahattin**, “Vergi Harcaması Ve Uygulama Örnekleri”, Vergi Dünyası, Ağustos, 2000, S: 228, s. 24 - 29.
- **Kumrulu, G. Ahmet**, “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, C: 36, S: 1, 1979, s. 147 - 162.
- **Lang, Joachim**, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, Çev: Funda Başaran, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu / 14 - 16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayınları No: 12, İstanbul, 2000. (Atıf Şekli: Vergi Adaleti).
- **Mosca, Gaetano**, “Eski Yunan’da Siyasi Müessese ve Doktrinler”, Çev: Mukbil Özyörük, AÜHFD, C: 2, S: 4, 1945, s. 234 - 256. (Atıf Şekli: Eski Yunan).

- **Mosca, Gaetano**, “Magna Carta’ dan Günümüze 20 inci Asra Kadar İngiliz Anayasa Hareketleri”, Çev: Mukbil Özyörük, AÜHFD, C: 5, S: 1 - 4, 1948, s. 33 - 58. (Atıf Şekli: Magna Carta).
- **Mosca, Gaetano**, “Roma ve Ortaçağ -Siyasi Müessese ve Doktrinler-”, Çev: Mukbil Özyörük, AÜHFD, C: 3, S: 2, 1946, s. 532 - 564. (Atıf Şekli: Roma).
- **Musgrave, A. Richard**, “Horizontal Equity: Once More”, National Tax Journal, Vol: 43, No: 2, 1990, s. 113 - 122. (Atıf Şekli: Horizontal Equity).
- **Nicholas, Smith**, “Why Do We Speak Of Equality?”, Otago Law Review, Vol: 11, No: 1, 2005, s. 53 - 77.
- **Oppenheim, E. Felix**. “Egalitarianism As a Descriptive Concept”, American Philosophical Quarterly, Vol: 7, 1970, No: 2, s. 143 - 152.
- **Öden, Merih - Akkaya, Mustafa**, “Hayat Standardı Esasının Anayasaya Uygunluğu Sorunu”, AÜHFD, C:50, S: 2, 2001, s. 1 - 36.
- **Özbakan, A. Nil**, “Vergide Yatay Eşitlik İlkesinin Eleştirisi” Vergi Dünyası, S: 202, Haziran 1998, s. 100 - 103.
- **Özdemir, Harun**, “Vergilemede Adalet Açısından Düz ve Artan Oranlılık”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 202, Temmuz 2005, s. 168 - 181.
- **Özdemir, Nuray**, “Cumhuriyet Döneminde Türkiye’de Yol Vergisi”, Ankara Üniversitesi Dil ve Tarih-Coğrafya Fakültesi Tarih Bölümü Tarih Araştırmaları Dergisi, C: 32, S: 53, 2013, s. 213 - 247.
- **Öztürel, Adnan**, “Vergilendirmede Sakatlık Baremi”, AÜHFD, C: 37, S: 1, 1980, s. 441 - 459.
- **Pamuk, Mehmet**, “Sosyal Adalet Açısından Türk Vergi Sisteminde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi” İÜİF MAMK, S: 24, 1975, s. 186 - 229.

- **Pedük, Türkben**, “5018 Sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ve Vergi Harcamaları”, Vergi Dünyası Dergisi, S: 294, Şubat 2006.
- **Rakıcı, Cemil - Vural, Tarık**, “Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Vergi Yüğü ve Asgari Ücret Tutarının Anlamı”, Ekonomi Bilimleri Dergisi, C: 3, No: 2, 2011, s. 57 - 68.
- **Repetti, James - Ring, Diane**, “Horizontal Equity Revisited”, Florida Tax Review, Vol: 13, No: 3, 2012, s. 135 - 155.
- **Ridges, E. W.** “İngiliz Anayasa Hukuku”, Çev: Mukbil Özyörük, AÜHFD, C: 8, S: 1-2, 1951, s. 183 - 209.
- **Sancar, Canan - Şentürk, Mehmet**, “Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Vergi ödeme Gücünün Kavranması Bakımından Değerlendirilmesi: Türkiye Örneğı”, Akademik Bakış Dergisi, S: 28, Ocak - Şubat 2012.
- **Saraç, Özgür**, “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, Maliye Dergisi, S: 159, Temmuz - Aralık 2010.
- **Saraçoğlu, Fatih**, “1930 - 1939 Döneminde Vergi Politikası”, Maliye Dergisi, S: 157, 2009, s. 131 - 149.
- **Saraçoğlu, Fatih**, “Asgari (En Az) Geçim İndiriminin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Açısından Önemi ve Türkiye’de Uygulama Açısından Gelişimi”, Kazancı Hukuk Dergisi, S: 33 - 34, 2007, s. 121 - 133.
- **Saraçoğlu, Fatih**, “Asgari Geçim İndirimi (En Az Geçim İndirimi): Türkiye İçin Öneriler”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S: 40, 2007, s. 189-199.
- **Shenfield, A. Arthur**, “Equality Before The Law, Modern Age A Quarterly Review, 1973, s. 114 - 124.
- **Şenel, Alâeddin**, “Eşitlik Kavramı ve Tarihsel Gelişimi”, Yavuz Abadan’a Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayını, Ankara, 1969.

- **Şentürk, Suat Hayri**, “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, Çimento İşveren Dergisi, S: 2, C: 20, Mart 2006, s. 16 - 25.
- **Taş, Metin**, “Anayasal Vergileme Normları Açısından Gelir Vergisi”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu / 14 - 16 Mayıs 1998, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını No: 12, İstanbul, 2000.
- **Tekeli, Esat**, “Vergi Politikaları ve Türkiye’de Vergi Politikası”, İÜİF MAMK, S: 4, 1958, s. 1 - 11.
- **Uzun Ahmet**, “Tanzimat Döneminde Vergilere İlişkin Temel Sorunlar 1840 – 60”, İÜİF MAMK, S: 39, 2001, s. 89 - 110.
- **Weiwei, Li**, “Equality and Non-Discrimination Under International Human Rights Law”, The Norwegian Centre for Human Rights, Mart, 2004.
- **Westen, Peter**, “The Meaning of Equality in Law, Science, Math, and Morals: A Reply”, Michigan Law Review, Vol: 81, 1983, No: 1, s. 604 - 663. (Atıf Şekli: Equality in Law).
- **Westen, Peter**, “To Lure the Tarantula from Its Hole: A Response”, Columbia Law Review, Vol: 83, 1983, No: 5, s. 1186 - 1208. (Atıf Şekli: 1983 - 5).
- **Yaltı Soydan, Billur**, “Vergi Adaleti”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 119, Ağustos 1998, s. 98 - 118.
- **Yılmaz, Altan**, “Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları”, Uzman Bakış Dergisi, S: 1, 2013, s. 128 - 135. (Atıf Şekli: Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri).
- **Yılmaz, İsmail Hakkı**, “Hayat Standardı Esası ve Diğer Otokontrol Müesseseleri İle İlişkisi”, Vergi Sorunları Dergisi, S: 11, 1983.

C. YARARLANILAN İNTERNET KAYNAKLARI

- **Allen, Richard -Tommasi, Daniel**, *Managing Public Expenditure -A Reference Book for Transition Countries-*, OECD, 2001, http://www1.worldbank.org/publicsector/pe/oecd_pemhandbook.pdf, Erişim Tarihi: 01-01-2014.
- **Baker, Philip**, “The Equality Principle in United Kingdom Taxation Law”, http://www.taxbar.com/documents/Equality_Principle_Philip_Baker_000.pdf, Erişim Tarihi: 01-01-2014.
- **Bilici, Nurettin - Çiçek, Süleyman**, “Ücret Gelirinin Vergilendirilmesinde Ayrımcılık”, <http://www.dunya.com/ucret-gelirlerinin-vergilendirilmesinde-ayirimcilik-180792h.htm>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.
- **FASAB**, “Accounting for Revenue and Other Financing Sources and Concepts for Reconciling Budgetary and Financial Accounting”, Statement of Recommended Accounting Standards Number 7, Nisan 1996, <http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas-7.pdf>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.
- **Goodman, C. John**, “Principle of a Flat Tax”, <http://www.ncpa.org/pdfs/ba195.pdf>, Erişim Tarihi: 01.01.2014
- **Güçlü, Muhammet**, “Varlık Vergisi ve İzmir Uygulaması”, http://www.egeweb2.ege.edu.tr/tid/dosyalar/VIII_1993/TIDVIII-1993-09.pdf, Erişim Tarihi: 01-01-2014.
- **Güneş, Gülsen**, “Anayasal Vergileme İlkeleri Işığında Hayat Standardı Esası”, Prof. Dr. Aysel Çelikel’e Armağan, C: 19, S: 1 - 2, Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni, 1999 - 2000, s. 351 - 358, <http://www.journals.istanbul.edu.tr/tr/index.php/hukukmhb/article/view/3115/2705>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

- **Karaarslan, Erkan**, “Bir Kamu Harcaması Olarak Vergi Harcaması”,<http://www.erkankaraarslan.org/bir-kamu-harcamasi-olarak-vergi-harcamasi/#.Up3fMsRdWoM>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.
- **Miller, A. John**, “Equal Taxation: A Commentary”, Hofstra Law Review, Vol: 29, 2000, s. 529 - 545. http://www.hofstra.edu/PDF/law_lawrev_jamiller.pdf, Erişim Tarihi: 01-01-2014.
- <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=627>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.
- <https://s3.amazonaws.com/mnet-images/cbAs15jo.pdf>, Erişim Tarihi: 01-01-2014.

D. YARARLANILAN ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI

- AYMK, E. 1967/41, K. 1969/57, K.G: 23, 24 ve 25.10.1969, R.G. Tarih - Sayı: 12.3.1971-13776.
- AYMK, E. 1970/29, K. 1970/48, K.G: 22.12.1970, R.G. Tarih - Sayı: 18.4.1971-13813.
- AYMK, E.1976/3, K.1976/3, K.G: 13.04.1976, R.G. Tarih - Sayı: 15.07.1976-15647.
- AYMK, E.1981/13, K.1983/8, K.G: 28.4.1983, R.G. Tarih - Sayı: 09.04.1984-18367.
- AYMK, E. 1986/5, K. 1987/7, K.G: 19.3.1987, R.G. Tarih - Sayı: 12.11.1987 - 19632.
- AYMK, E.1988/7, K.1988/27, K.G: 27.09.1988, R.G. Tarih - Sayı: 26.12.1988-20031.
- AYMK, E. 1989/6, K. 1989/42, K.G: 7.11.1989, R.G. Tarih - Sayı: 06.04.1990 - 20484.

- AYMK, E. 1991/7, K. 1991/43, K.G: 12.11.1991, R.G. Tarih - Sayı: 23.07.1992 - 21293.
- AYMK, E. 1994/80, K. 1995/27, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih - Sayı: 02.02.1996 - 22542.
- AYMK, E.1994/85, K.1995/32, K.G: 13.7.1995, R.G. Tarih - Sayı: 28.09.1996-22771.
- AYMK, E. 1995/4, K. 1995/28, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih - Sayı: 02.02.1996 - 22542.
- AYMK, E. 1995/6, K. 1995/29, K.G: 6.7.1995, R.G. Tarih - Sayı: 10.02.1996 - 22550.
- AYMK, E. 1995/7 K. 1995/35 K.G: 18.07.1995, R.G. Tarih - Sayı: 09.01.1997 - 22872.
- AYMK, E. 1996/43, K. 1998/13, K.G: 5.5.1998, R.G. Tarih - Sayı: 25.12.1998 - 23564.
- AYMK, E.1999/51, K.2001/63, K.G: 28.3.2001, R.G. Tarih - Sayı: 29.03.2002-24710.
- AYMK, E.2000/21, K.2000/16, K.G: 06.7.2000, R.G. Tarih - Sayı: 29.11.2000-24245.
- AYMK, E.2001/34, K.2003/2, K.G: 14.1.2003, R.G. Tarih - Sayı: 19.11.2003 - 25294.
- AYMK, E.2001/375, K.2003/61, K.G: 11.6.2003, R.G. Tarih - Sayı: 24.12.2003 - 25326.
- AYMK, E.2002/133, K.2006/91, K.G: 27.9.2006, R.G. Tarih - Sayı: 09.12.2006 - 26371.

- AYMK, E.2006/95, K.2009/144, K.G: 15.10.2009, R.G. Tarih - Sayı: 08.01.2010-27456.
- AYMK, E.2006/119, K.2009/145, K.G: 15.10.2009, R.G. Tarih - Sayı: 08.01.2010-27456.
- AYMK, E.2007/114, K. 2011/36, K.G: 10.2.2011, R.G. Tarih - Sayı: 14.04.2011-27905.
- AYMK, E.2009/62, K.2011/96, K.G: 9.6.2011, R.G. Tarih - Sayı: 21.10.2011-28091.
- AYMK, E.2010/93, K.2012/20, K.G: 9.2.2012, R.G. Tarih - Sayı: 18.02.2012-28208.
- AYMK, E.2011/138, K.2012/94, K.G: 15.6.2012, R.G. Tarih - Sayı: 13.10.2012-28440.
- AYMK, E.2012/117, K.2012/204, K.G: 27.12.2012, R.G. Tarih - Sayı: 06.03.2013-28579.