

GELİR VERGİSİNDE GÖTÜRÜ USUL VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Metin TAŞ*

GİRİŞ

Günümüzde birçok vergi türünde olduğu gibi gelir vergisinde de, vergi yükümlülerinin vergiye tabi gelirlerinin kendileri tarafından bildirilmesi ilkesi benimsenmiştir. Vergi sistemlerinin modernleşmesi sonucu yaygınlaşan “beyan yöntemi” etkin denetim önlemleri ile desteklendiğinde, vergi matrahının saptanmasında diğer yöntemlere kıyasla en sağlıklı sonuç verebilecek olanıdır.

Bununla birlikte, değişik nedenlerle beyan yönteminin yerine ya da beyan yöntemi ile birlikte götürü usul de uygulanmaktadır.

Götürü usulün genel ve objektif bir yapıda oluşu, yükümlülerin vergi olgusuna bakışlarını ve tepkilerini farklı boyutlarda etkilemektedir. Götürü usul uygulaması değişik kriterlere göre değerlendirildiğinde, ilginç sonuçlar ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışmada, gelir vergisinde götürü usul uygulaması değişik açılardan değerlendirilmektedir.

I. TÜRK GELİR VERGİSİNDE GÖTÜRÜ USUL

A. Uygulamanın Dayandığı Gerekçeler

Ülkemizde götürü usul, ilk kez ücretlilerde ve serbest meslek erbaplarında uygulanmıştır. Bu uygulamanın yasal gerekçeleri aşağıda, her gelir unsuru bazında ayrı ayrı belirtilmiştir.

1. Ücretlere İlişkin Gerekçe

“Ücretlerin gerçek miktarını tespit etmenin her zaman için kolay olmadığı muhakkaktır; bilhassa, hesap tutamayan ve tutmalarına da lüzum olmayan kişiler tarafından verilen ücretler için imkansızlık derecesine varan

* Doç. Dr.; Uludağ Üniv. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

bir güçlük mevcuttur. İşte bu gibi hallerde gerek vergi dairelerini, gerekse işverenleri lüzumsuz külfetlere sokmamak maksadıyla, bazı ücretlerin götürü olarak tayin edilmesi cihetine gidilmiştir..."¹.

2. Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Gerekeç

"Tasarı serbest meslek faaliyetini bugünkü geniş manasıyla tarif ettiği cihetle, serbest meslek erbabı zümresine doktorlar, avukatlar, noterler gibi bu faaliyetin en mühim kısmını teşkil eden kimselerden maada ebeler, sünnetçiler, yapı kalfaları gibi küçük meslek erbabı diyebileceğimiz kimseler de girmektedir. Tahsil seviyeleri düşük ve gelirleri de nispeten dar olan bu gibi faaliyet erbabının hesap tutmalarının bilhassa ilk zamanlarda güç olacağı aşikardır. Bu sebeptendir ki, bu gibiler için umumi esastan biraz ayrılarak, kazançlarının götürü olarak tayini cihetine gidilmiştir"².

3. Ticari Kazançlara İlişkin Gerekeç

Ticari kazançlarda götürü usul uygulaması ilk kez 193 sayılı yasa ile uygulanmaya başlanmıştır. Uygulamanın gerekçesinden anlaşıldığı kadarıyla, ticari kazançlarda götürü usul uygulaması, gerçek usulde vergilendirme zorluğundan kaynaklanmıştır³.

"... gelir vergisi sistemimizde, kazanç ve iratların gerçek ve safi değerleri üzerinden vergilendirilmesi bir prensip olarak kabul edilmiş bulunmakla beraber, istisnai ahvalde şüphesiz kaçınılmaz sebep ve zaruretlar tahdında, bu prensipten ayrılmak zaruretinde kalınmıştır"⁴.

"Götürü usule tabi olacaklar, esnaf muaflığında olduğu gibi umumi ve yapılan işlerin mahiyetine göre değişen özel şartlar derpiş edilmek suretiyle tayin ve tespit olunmuşlardır.

Bu arada esnaf muaflığının mer'i bulunduğu devrede müşahade ve tesbit edilen bazı aksaklıklar, bu vesile ile giderilmiştir"⁵.

4. Götürü Giderlere İlişkin Gerekeç

Giderin götürü olarak belirlenmesine yönelik olarak uygulanan götürü gider usulünün uygulama gerekçesi ise, yükümlülere kolaylık sağlamak biçiminde ifade edilmiştir.

"Bazı mükellef zümreleri için tasarıda kabul edilen götürü masraf usulü, mükelleflere bir kolaylık olmak üzere,..."⁶ ifadesinin kullanılması, bu

1 MGB (Gelirler Gn. Müd.), *Türk Vergi Kanunları Gerekeçleri (GVK)*, C. 1, Ankara, 1987, s. 35.

2 A.g.y., s. 36

3 Bkz. Nezihe Sönmez, *Vergi Hukuku*, Ticaret Mat., İzmir, 1970, s. 77; Uluatam, a.g.e., s. 276

4 MGB, a.g.y., s. 60.

5 A.g.y., s. 206.

6 A.g.y., s. 60.

uygulamanın yükümlülerin işlerini kolaylaştırma amacını taşıdığını göstermektedir. Ancak, bu amacın yanında, gerekçenin temelinde gerçek usulde tespit zorluğunun yattığı da anlaşılmaktadır. Nitekim bazı yazarlar, “giderlerin belgelendirilmesinde güçlükler” dolayısıyla götürü gider usulünün kabul edildiğini belirtmektedirler⁷.

B. Uygulamanın Kapsamı

Türk gelir vergisinde götürü usul uygulamasına beş gelir unsurunda rastlanmaktadır. Bunlar aşağıda sıralanmıştır.

- Ticari kazançlarda götürü usul,
- Ücretlerde götürü usul,
- Serbest meslek kazançlarında götürü usul,
- Zirai kazançlarda götürü gider usulü,
- Gayrimenkul sermaye iratlarında götürü gider usulü.

Türk gelir vergisi, esas itibariyle gerçek usulde vergilendirmeyi öngörmektedir. Bu durumda götürü usule tabi olan yükümlülerin sayısının, gerçek usule tabi olan yükümlülere göre düşük olması gerekir⁸. Türk gelir vergisine tabi yükümlülere incelediğimizde, götürü usul kapsamında yer alan yükümlülerin sayısının 1991 yılı itibariyle 969.988 olduğu⁹ görülecektir. Bu sayı, gerçek usulde vergilendirilen yükümlü sayısının yarısına yakındır.

Görüldüğü gibi, istisnai bir yöntem olarak uygulanması gereken götürü usul, vergi sistemimizin önemli bir parçası durumundadır.

II. TÜRKİYE’DE GÖTÜRÜ USUL UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ

A. Vergileme Amaçları Açısından

1. Mali Amaç Açısından

Anımsanacağı üzere verginin mali amacı, kamu giderlerinin finansmanını sağlamak üzere gerekli olan parasal ihtiyacı gidermektir. Götürü usulde gelir vergisinin alınmasıyla devlet hazinesine bir kaynak akımı olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, götürü usul uygulamasının verginin mali amacını gerçekleştirdiği söylenebilir. Ancak, sözkonusu vergi gelirlerinin bütçedeki ya da toplam vergi gelirleri içindeki payına ve götürü usule alternatif olabilecek uygulamanın sağlayabileceği gelirlerin de

⁷ Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuk ve Türk Vergi Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1991, s. 268.

⁸ Ahmet Özdemir, *Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti*, Maliye Tetkik Kurulu Yay., Ankara, 1983, s. 31.

⁹ Bkz. Gelirler Genel Müd., *Vergi İstatistikleri Yıllığı*, Ankara, 1992, s. 70

değerlendirmeye katılarak bir yargıya ulaşılması, daha tutarlı değerlendirmeye olanak sağlayacaktır.

Götürü usulde vergilendirme vergi hasılasının düşmesine neden olmaktadır. Bunun nedeni, mesleki baskı gruplarının oluşturdukları kamuoyu nedeniyle, siyasal otoritenin götürülük alanının sınırlarını oy kaygısıyla genişletmesi ve götürü matrahların düşük tespit edilmesidir¹⁰.

Öncelikle, götürü usulde alınan gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payına bakalım. Aşağıdaki tabloda 1990 ve 1991 yılı kamu gelirleri, vergi gelirleri ve götürü usulde gelir vergisi¹¹ yer almaktadır.

Tablo: 1
1990 ve 1991 Yılları Genel Bütçe Gelirleri - Vergi Gelirleri ve Götürü Vergi Gelirleri

Gelir Türü	1990		1991	
	Tahakkuk	Tahsilat	Tahakkuk	Tahsilat
Genel Bütçe Gelirleri	42534	30996	79315	56035
Vergi Gelirleri	37013	26622	65837	44907
Götürü Gelir Vergisi	208	100	308	135

Kaynak : MGB (Muhasebat Gn. Müd.), *Kamu Hesapları Bülteni*, Ankara, 1991, s. 23.

Götürü usulde alınan gelir vergisinin genel bütçe gelirleri ve vergi gelirleri içindeki payına bakıldığında yukarıdaki tablo daha da açıklık kazanacaktır.

Aşağıdaki tabloda, götürü gelir vergisinin genel bütçe gelirleri ve vergi gelirleri içindeki payı gösterilmektedir.

Tablo: 4
Götürü Verginin Gelirler İçindeki Payı (Binde)

	1990		1991	
	Tahakkuk	Tahsilat	Tahakkuk	Tahsilat
Genel Bütçe Gelirlerinde	4,8	3,2	3,8	2,3
Vergi Gelirlerinde	5,6	3,7	4,6	2,9

Kaynak : MGB, *Kamu Hesap...*, a.g.y., s. 24.

Yukarıdaki tablolardan görüldüğü gibi, götürü verginin devlete olan katkısı yok denecek kadar azdır. Ayrıca, tahakkuk eden 100 liralık götürü

¹⁰ Nadaroğlu, Kırbas, vd., a.g.ç., s. 29.

¹¹ Tabloda yer alan götürü gelir vergisi hasılatı, götürü ticari kazançlar, götürü mesleki kazançlar ve götürü ücretler toplamından oluşmaktadır.

verginin 25 liradan fazlası tahsil edilememektedir. Götürü verginin devlete katkısının düşük olması, götürü usul kapsamındaki yükümlülerin büyük bir kısmının gerçek usulde vergilendirme kapsamında yer alması gerektiği yolundaki sav ile birlikte değerlendirildiğinde, daha belirgin olabilmektedir.

Götürü usulün bir vergisel ayrıcalık ve avantaj olduğu zaten kanunun lafzında da yer almaktadır. Kanunda, götürü usulden “yararlanılması” ifadesine yer verilmesi bu usulün bir vergi barınağı olarak görüldüğünü doğrulamaktadır. Devlete anlamlı bir gelir katkısı olmayan götürü usulde gelir vergisi bugün için tam bir vergisel bağımsızlık kimliğine bürünmüştür. Bu husus, bu konuda yapılan bütün çalışmalarda vurgulanmaktadır¹².

2. İktisadi Amaç Açısından

Götürü bir vergi, uygulandığı yükümlü kitlesini aynı miktarda külfete sokar. Dolayısıyla kişinin gerçek geliri arttıkça, ödenecek vergi ile gerçek gelir arasında ilişki kurulmaması nedeni ile marjinal vergi oranı azalır. Bu nedenle götürü vergiler gizli bir azalan oranlılığa sahiptirler.

Götürü bir verginin hiç vergi alınmayan bir duruma göre; harcamalar açısından zorunlu harcamalara yönelme ve çalışma arzusu açısından da gelir etkisini ortaya çıkarma olasılığı daha yüksektir. Ancak, bu etkilerin gerçekleşeceğini kesin olarak söylemek mümkün olmadığı gibi, “hiç vergi olmayan bir durum” da gerçekçi bir varsayım değildir. Dolayısıyla karşılaştırmanın alternatif vergileme teknikleri ile yapılması daha anlamlı olacaktır.

Götürü usulde gelir vergisi, ülkemizdeki uygulama biçimiyle, gerçek usulde vergilemeye göre yükümlü açısından son derece düşük bir vergi yükü ortaya çıkarmaktadır. Bu anlamda götürü usulde vergilendirilen yükümlülerin ekonomik kararlarında, vergi nedeniyle ciddi bir çarpılma olma olasılığı son derece zayıftır.

Götürü usule tabi olan yükümlüler, gerçek usule tabi yükümlülere kıyasla vergi yükü açısından oldukça ayrıcalıklı ve avantajlı bir durumdadırlar. Başka bir ifade ile vergi tarifesinin artan oranlı yapısı nedeniyle, görece olarak gerçek usulde vergilendirilen yükümlüler aleyhine bir durum ortaya çıkmaktadır. Bunun nedenlerinden ilki, götürü matrahların olduğundan çok düşük saptanması; ikincisi ise, götürü usul kapsamındaki yükümlülerin sürekli olarak vergi tarifesinin ilk diliminde yer almaları sonucu düz oranlı vergilemeye tabi tutulmalarıdır. Bu durum, siyasi nedenlerle aynı gelir düzeyine sahip olan yükümlülerin bir kısmının gerçek usulde, bir kısmının götürü usulde vergilendirilmesi sözkonusu olduğunda daha da belirginleşmektedir.

¹² Ömer Faruk Batrel, Adnan Tezel, vd.; *Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları, Alternatifler, Beklentiler*, İTO. Yay., İstanbul, 1987, s. 18.

Götürü gelir vergisi ekonomik birimler arasında rekabet eşitsizliği yaratarak ekonomik kararların çarpıtılması sonucunu doğurduğundan, verginin iktisadi amacını gerçekleştirilememektedir.

3. Sosyal Amaç Açısından

Verginin başlıca sosyal amacı, gelir ve servetin ekonomik olarak güçsüz olanlar lehine yeniden dağıtılmasıdır. Bundan başka, verginin adaletli bir yapıya sahip olması da onun sosyal amacıdır. Kuşkusuz adalet kavramı kişiye, yere ve zamana göre değişir bir nitelik taşır. Bununla beraber, hemen herkesin kabul ettiği ortak ilkeler sözkonusu olmaktadır. Günümüzde de fayda ilkesinin uygulanma gücü nedeniyle ödeme gücü ilkesine göre vergilendirme yoluyla adaletli vergilendirme sağlanmaya çalışılmaktadır.

Ödeme gücüne göre vergilemede kişinin geliri ve/veya serveti arttıkça, ödemesi gereken verginin de artması gerekmektedir. Hatta, gelir ve servet arttıkça bundan sağlanan marjinal fayda azalacağından, yüksek gelir ve servet düzeyine sahip olan kişilere uygulanacak vergi oranının da artması gerekecektir.

Bu çerçevede Türk gelir vergisine bakıldığında, bu verginin (götürü vergi) ödeme gücünü dikkate almadığı görülecektir¹³. Götürü gelir vergisi kişinin gerçek geliri ne olursa olsun, aynı kalmaktadır. Ayrıca, ödeme gücüne ulaşmada kullanılan araçları etkin olarak kullanma olanağı kısıtlıdır. Dolayısıyla götürü gelir vergisi uygulamasıyla gelirin ve servetin adaletli bir yeniden dağılımını sağlamak mümkün değildir. Götürü usulde vergileme rejimini ne vergi verimi ne de vergi adaleti açısından savunmak mümkün değildir. Çünkü, götürü yöntem ile yükümlünün kişisel ve ailesel durumunu gözönünde tutmaya yönelik bir vergi olan gerçek usulde gelir vergisi çelişmektedir¹⁴.

Götürü gider uygulaması açısından bakıldığında da sonuç aynıdır. Özellikle zirai kazançlarda götürü gider usulünde, yasanın belirlediği oranlar son derece yüksektir. Vergi yönetiminin başlangıçtaki güçsüzlüğünün bir kanıtı olarak ortaya çıkan bu yöntem, bekleneni veremediği gibi vergi adaletsizliğini genişletmektedir¹⁵.

13 Götürü usulün vergi adaleti ile bağdaşmadığı, sözkonusu vergilendirme rejimini ortaya koyan yasanın gerekçesinde de belirtilmektedir: "Vergide eşitliği ihlâl eden bu usulden, esasen mümkün olduğu kadar tevakkî olunmaktadır". Bkz. MGB, Türk Vergi..., a.g.ç., s. 17.

14 Abdurrahman Akdoğan, *Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım*, Ankara İTİA Yay., Ankara, 1980, s. 114.

15 Mehmet E. Palamut, *Tarım ve Vergileme*, Uludağ Üniv. Yay., Bursa, 1982, s. 104.

B. Hukuki Normlar Açısından

1. Anayasa'nın Mali Hükümleri Açısından

1982 Anayasası'nın "Vergi Ödevi" başlığını taşıyan 73. madde hükmünde;

"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır..." ifadesi yer almaktadır.

Bu ifadeden anlaşılın; Anayasamızın vergi ödeme konusunda öngördüğü kriterin "ödeme gücü" olduğudur. Bu temelden hareketle, götürü usulün Anayasa'nın getirdiği norma ters düştüğü görülecektir. Götürü usul yükümlünün ödeme gücünü dikkate almayan genel ve objektif yapısıyla, mali güce göre vergilendirme ilkesine ters düşmektedir. Diğer yandan, 73. maddenin ikinci fıkrasında vurgulanan "vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı amacı", götürü usul uygulamasıyla gerçekleştirilmek bir yana, öngörülenin tam tersi bir durum ortaya çıkartır.

Götürü usul, Anayasamıza da giren, geleneksel vergi adaleti ilkelerinden, vergilemede genellik ve eşitlik ilkeleriyle bağdaşmamaktadır¹⁶.

2. Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulama Gerekçeleri Açısından

Götürü usul, GVK'nun genel gerekçesinde de vurgulandığı gibi, vergilemede yatay ve dikey adaleti sağlama amacını gerçekleştirmekten uzaktır. Her ne kadar götürü usul GVK ile öngörülmüş ise de, bu uygulama bugün için gelir vergisinin mantığı ile çelişmektedir.

Götürü usul uygulaması için GVK'nun gerekçesinde yer alan uygulanma nedenlerinin bugün için geçerliliğini yitirmesi de, vurgulanması gereken bir diğer noktadır. Ortaya konulan uygulanma nedenlerinin başlıcaları; götürü usule tabi olanların tahsil seviyelerinin düşük olduğu, defter tutamayacak durumda oldukları, kazançlarının düşük olduğu ve gerçek kazançlarının tespit edilmesinin zor olduğudur¹⁷. Bu gerekçeler, GVK'nun ilk uygulanmaya başladığı yıllar için geçerli olan gerekçelerdir. Bugün için hiçbir geçerlilikleri kalmamıştır. Öncelikle, yasanın uygulanmaya başlandığı günden günümüze kadar geçen 40 küsur yılda, okur-yazarlık oranı hızla yükselmiştir. Götürü usulden yararlanan yükümlülerin hemen hepsi, oldukça karışık ticari hesapları yapabilecek durumdadır. Kaldı ki, salt bu nedenle götürü usulün uygulanması bir bakıma cehaletin ödüllendirilmesi anlamını da taşımaktadır.

Götürü usul kapsamındaki yükümlülerin gelirlerinin düşük olduğu savı da çok tutarlı gözükmemektedir. Öncelikle, düşüklüğün ölçüsü nedir? Yani

¹⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan; *Vergi Hukuku*, Ankara Üniv. Yay., Ankara, 1992, s. 41-44.

¹⁷ MGB, a.g.e, s. 35-36, 60 ve 206.

neye göre düşüktür? Bu kimseler geçimlerini sağlayamayacak kadar düşük gelir elde ediyorlarsa hiç vergi alınmamalıdır. Ancak bunun anlaşılması için gerçek gelirlerinin tespiti yapılmalıdır. Bunu ise götürü usulle yapmak mümkün değildir. Bir başka nokta ise, bu gerekçe ile götürü usul uygulamasının gelir vergisinin kendi içindeki çelişkileri ortaya çıkardığıdır. Şöyle ki, devlet tarafından (Asgari Ücret Tespit Komisyonu) belirlenen asgari ücret, yaşanılabilmesi için gerekli olan en düşük tutar olarak bilinmektedir. Durum böyleyken, asgari ücret gerçek usulde vergilendirilmektedir. Götürü usulde vergilendirilen yükümlülerin büyük bir çoğunluğunun gerçek kazançları asgari ücretten daha fazladır. Asgari ücret gerçek usulde vergilendirilirken¹⁸, götürü usul uygulanması çok anlamlı gözükmemektedir.

Ayrıca, gerçek kazançların tespitinin zor olması, götürü usul uygulamasına gerekçe olamaz. Sadece götürü usul değil; gerçek usul kapsamındaki yükümlülerin de gerçek kazançlarının tespiti zordur. Bu zorluğun aşılabilmesi, götürülük taşıyan denetim önlemleri yerine etkin çalışan güvenlik mekanizmaları ile mümkündür¹⁹.

Bunlardan başka, zirai kazançlar ve gayrimenkul sermaye iratları için belirlenmiş olan götürü gider oranlarının, neler dikkate alınarak belirlendiği bilinmemektedir. Bütün zirai kazançlar için hasılat/gider oranlarının % 70 ve % 80 olması, zirai ürünlerin çeşitliliği dikkate alındığında, son derece mantıksızdır.

Bundan başka, götürü usulden yararlanmanın sayısal koşullara bağlandığı gelir unsurlarında, götürü usul kapsamındaki yükümlülerin bu koşulları sağladıklarına inanmak da son derece güçtür.

C. Vergi Yönetimi Açısından

1. Yöneltilmiş Kolaylıkları

Götürü usulün vergi yönetimi açısından sağladıkları kolaylıklar, bu usulde defter tutulması ve beyanname verilmemesi dolayısıyla ortaya çıkmaktadır. Defter tutulmaması ve beyanname verilmemesi, vergi yönetimine denetim açısından gerçek usule göre çok az iş çıkarır. Bu işler de genellikle tekdüze ve basit olduğundan yönetim açısından kolaylık sağlar. Vergi denetim kapasitesinin, götürü usul kapsamı dışındaki yükümlülere yöneltilmesi, vergi denetiminin etkinliğini arttırabilir. Ayrıca, vergileme maliyetinin azalmasını sağlaması yönünden de olumludur²⁰.

Götürü vergileme, götürü vergilemenin uygulanmaması durumunda, vergi kapsamı dışında kalabilecek bir yükümlü kitlesinin vergilendirilmesini sağlaması bakımından da yararlıdır²¹.

¹⁸ Asgari ücretin vergilendirilmesine karşı olduğumuzu da belirtmek gerekir.

¹⁹ "Servet Beyanı" bu noktada en uygun gelir denetim önlemidir.

²⁰ Akdoğan, Vergilerin İncelenmesi..., a.g.e., s. 74.

²¹ Akdoğan, a.g.e., s. 74.

2. Yönetmelik Zorlukları

Götürü usulün ilk yönetmelik zorluğu, belge düzenine ilişkindir. Götürü usule tabi yükümlüler fatura, perakende satış fişi vb. belgeleri düzenlemeler²². Ayrıca, götürü usule tabi yükümlüler, vergi yasaları gereğince almaları gereken belgeleri de çoğunlukla almazlar²³. Götürü usule tabi olmanın özel koşullara bağlandığı yükümlü kitlesine özgü olan ilk belge almama nedeni, hasılat ya da satış tutarı bakımından yasanın öngördüğü sınırın aşılmamasına yöneliktir. İkinci neden ise KDV uygulamasıyla ilgilidir.

Bilindiği gibi, KDV Kanunu m. 28 uyarınca, götürü usulde vergilendirilen yükümlülerin ödeyecekleri KDV; alışları ve giderlerine uygulanan vergi oranının % 20 arttırılması yoluyla bulunacak tutar ile intibak ettirildikleri derece için belirlenen tutarın % 10'unun karşılaştırılması yoluyla belirlenmektedir²⁴. Bu durumda, yükümlüler ne kadar çok belgeli alış ve gider yaparlarsa, o kadar çok KDV ödeyeceklerdir. Bu yapı, götürü usule tabi olan yükümlülerin belge almaktan kaçınmalarına neden olmaktadır.

Bu durum, kuramcılar tarafından vurgulanan, vergi sisteminin bünyesinde yer alan oto-kontrol müessesesini ciddi ölçüde zedelemektedir. Bununla da kalmayıp, götürü usul vergi kaçakçılığının nedenlerinden birisini oluşturmaktadır²⁵.

Diğer bir yönetmelik zorluk (belki de en önemlisi), yükümlü psikolojisine ilişkindir. Bu zorluk, ülkemizdeki uygulamanın zaman içinde anlam ve amacını yitirmesinden ve saptırılmasından kaynaklanmaktadır. Ülkemizdeki uygulama sonucunda, aynı gelir düzeyine sahip kişilerden birisinin gerçek usulde; diğerinin de götürü usulde vergilendirilmesi durumu son derece yaygındır. Bu durum yükümlü psikolojisi açısından oldukça ciddi sorunlara yol açarak, vergi sisteminde telafisi mümkün olmayacak bozukluklara yol açabilir²⁶.

²² Götürü usule tabi yükümlülerin belge almaları genellikle, denetime karşı bir önlem olmak üzere, sembolik olarak gerçekleşmektedir. Bkz. Aykon Doğan, "...", *Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri*, İstanbul Üniv. İktisat Fak. Yay., İstanbul, 1978, s. 35-36.

²³ Hiçbir belgeye gerek kalmaksızın hasılat ya da iradın belli bir yüzdesinin gider olarak düşülmesini öngören götürü gider usulü önemli ölçüde vergi kaybı ortaya çıkarmaktadır. İlhan Özer, *Gelir Vergisi Politikası*, Dama Mat., Ankara, 1975, s. 53.

²⁴ Bkz. Mehmet, Şartekin, "Gelir ve Katma Değer Vergisinde Götürü Usulde Vergilendirme", *Vergi Sorunları*, 1985/3, s. 79-80.

²⁵ Vergi kaçakçılığının nedenlerinden birisi de, vergi yükünün dengeli dağıtılmamasıdır. Götürü usul bir vergi sığınağı "tax shelter" olduğundan, bu özelliği göstermektedir.

²⁶ Bkz. Peggy A. Hite, "An Experimental Investigation of the effect of Tax Shelter on Taxpayer Noncompliance", *Public Finance*, 1/1990, s. 90-104; Metin Taş, "Vergisel Bağışlıkların Vergi Kaçakçılığına Etkileri Üzerine", *Banka ve Ekonomik Yorumlar*, Eylül 1991, s. 49-51; Michael W. Spicer, "On the Desirability of Tax Evasion", *Public Finance*, 1/1990, s. 121; Michael W. Spicer, "Civilization at a Discount: The Problem of Tax Evasion", *National Tax Journal*, 1/1986, s. 13-19.

Götürü usul, yükümlüler açısından, vergi yasalarının izlenmesi gereğini önemli ölçüde azalttığı için vergi konusunda yükümlülerin bilgi sahibi kalınması ve vergi bilincinin artırılması bakımından da sakıncalıdır.²⁷

Son olarak götürü usulün kapsamının ülkemizdeki gibi geniş tutulması, beyan sisteminin etkinliğini büyük ölçüde azaltır.²⁸

SONUÇ

Türkiye’de götürü usul uygulamasını değerlendirmeyi amaçlayan bu çalışma, uygulamanın hem vergileme amaçları ve hem de ortaya konuluş gerekçeleri açısından geçerliliğinin kalmadığını ortaya koymaktadır. Götürü usul uygulamasına ilişkin olarak çalışmamızda vurgulanan hususlar, zaman zaman değişik çevreler tarafından da belli ölçülerde eleştirilmiştir.

Götürü usulde vergileme uygulamasından kaynaklanan sorunların ortadan kaldırılabilmesi için en kestirme yol, bu vergileme rejiminin tamamen yürürlükten kaldırılmasıdır. Ancak, bu sanıldığı kadar kolay değildir. Bu konudaki en önemli engel, sayıları 1 milyona yaklaşan götürü usul kapsamındaki yükümlülerin çoğunluğunun seçmen olmasıdır. Bu yükümlülerin yakın çevreleri üzerindeki etkileri de düşünüldüğünde, götürü usulün kaldırılması yönünde karar verecek siyasal kurumların bunun siyasi maliyetlerini kolay kolay üstlenmek istemeyecekleri açıkça ortaya çıkar. Bunun yerine, kademeli bir “geçiş sistemi” uygulanabilir. Bu konuda başlıca iki seçenek akla gelmektedir. Bunlardan ilki, hasılatın götürü olarak belirlenmesi ve giderin gerçek olarak belirlenmesidir. İkincisi ise, hasılatın gerçek usule göre, giderin götürü olarak belirlenmesidir. Belge düzeninin yerleşmesi bakımından ilk seçenek daha makul gözükmektedir. Bu seçeneklerden herhangi birisinin tercihi yapıldıktan sonra, götürü usule tabi olmanın koşullarında; halihazırda bu usul kapsamındaki yükümlülerin zaman içinde gerçek usule geçmelerini sağlayacak değişiklikler yapılmalıdır. Götürü usulden gerçek usule kendi istekleri ile geçen yükümlüler için “geçici” bazı özenceler getirilebilir. Bunların başlıcaları; düşük oranlı vergileme, hayat standardı esasının uygulanmaması, defter ve muhasebe kayıtlarının ücretsiz tutulması, vb. dir. Bu özenceler bazı sakıncalar içermekte birlikte, en azından üzerinde düşünülmelidir.

Zirai kazançlar ile gayrimenkul sermaye iratlarında uygulanan götürü gider usulü derhal terkedilmelidir. Götürü gider usulünün ortadan kalkmasıyla hem gerçekte olmayan giderlerin düşülerek matrahın aşınması önlenebilecek ve hem de belge düzeninin oturmasında aşama kaydedilebilecektir.

27 Akdoğan, a.g.e., s. 75.

28 Akdoğan, a.g.e., s. 75.

Götürü usulde vergileme rejiminin tedrici olarak terkedilmesi ile birlikte, vergilemede adaleti sağlamak üzere; tutarı gerçeğe uygun olarak belirlenen en az geçim indirimi uygulamasına da başlanmalıdır. Vergisel bağışlıklar gözden geçirilerek vergi tabanı genişletilmelidir. Son zamanlarda yapılan bütün çalışmalarda²⁹ vergi tabanının genişletilmesinin gerekliliği ısrarla vurgulanmaktadır. Vergi tabanının genişletilmesi, marjinal vergi oranlarında da belli ölçülerde indirim yapılmasına olanak vereceğinden, vergi oranlarının yüksekliğinden kaynaklanan vergi kaçakçılığı azalabilecektir³⁰.

Bunlardan başka, vergi tarifesindeki artan oranlılık itibari olmaktan kurtarılmalıdır. Artan oranlılığın anlam ve işlevini görebilmesi için ihtiyari toplama müessesesi gözden geçirilmeli ve mümkün olduğunca beyanname dışı kazanç ve irat bırakılmamalıdır. Zorunlu nedenlerle beyanname dışında kalan kazanç ve iratlardaki stopaj oranları vergi tarifesinde yer alan oranlara yakın olarak belirlenmelidir.

Gelir vergisi bünyesinde yer alan vergi güvenlik önlemlerinin büyük bir kısmı “ölü” durumdadır. Bunlardan sadece Hayat Standardı Esası çalışmaktadır. Hayat standardı esası da, adeta bir meslek vergisi niteliğine bürünmüştür. Uygulama, gelirin gerçekliği kuralıyla da çelişmektedir. Bu nedenle gelir vergisi bünyesinde yer alan vergi güvenlik önlemleri gözden geçirilmelidir.

Vergi kaçakçılığını önlemek için gelir vergisinde kullanılabilir etkin bir vergi güvenli önlemi vardır: “Servet Beyanı”. Etkin bir uygulama ile servet beyanı vergi kaçakçılığını büyük ölçüde önleyecektir. Günümüzde bu önlemi etkin bir biçimde uygulayabilecek teknik olanaklar fazlasıyla vardır. Bu nedenle, hayat standardı esası kaldırılarak yerine servet beyanı esası getirilmelidir. Bu önerinin baskı grupları³¹ ve nitelikli personel açısından birtakım sınırlamaları vardır. Ancak, bunlar aşılacak durumundadır.

Bu genel çerçevede yapılandırılan gelir vergisi, diğer taraftan iyi bir biçimde örgütlenmiş vergi yönetimi ve etkin olarak gerçekleştirilen kamu harcamalarıyla birleştirildiğinde, devlet kaynak sorunu ciddi ölçüde giderilebilecektir. Ödediği vergilerin etkin olarak harcandığını gören yükümlülerin vergi olgusuna bakışları da değişik olacaktır.

²⁹ Bkz. Mehmet Akbay, “Batı Ülkelerinde 80’li Yıllar vergi Reformları”, *Hesap Uzmanları Kurulu Konferansları*, MGB Yay., Ankara 1991; Ahiska, a.g.m.; Birleşmiş Milletler, “Vergi Reform Planlaması” (Çev. U. Selçuk Akalın), *Marmara Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi*, C. 1, S. 1; John Kenneth Galbraith, *Ekonomi Kimden Yana* (Çev. B. Çorakçı - N. Hinmetoğlu), Altın Kitaplar, İstanbul, 1990; Ünal Aydın, “Türk Vergi Sisteminin Önemli Bazı Sorunları”, *Maliye Dergisi*, Eylül-Ekim 1979; Batirel, Tezel, vd., a.g.ç.

³⁰ Bkz. Bruce Bartlett, “Vergi İndirimleri Sorunu” (Çev., Metin Taş), *Uludağ İ.İ.B.F. Dergisi*, Nisan-Kasım 1992, s. 265-274.

³¹ Vergi ödeme ile kamu hizmetlerinden yararlanma konusunda bir ilişki kurulmadığından, yükümlülerde vergi verme aleyhinde bir eğilim belirlemektedir. Bu eğilim, vergi yasalarının hazırlanışında baskı grupları ve siyasal partiler arasında ve baskı gruplarının kendi aralarında sosyal bir mücadele başlatır. Bkz. İzzettin Önder; “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Sistemlerine İlişkin İlkeler”, *Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri*, İstanbul Üniv. İktisat Fak. Yay., İstanbul, 1978, s. 13-14.

Sistemdeki bu düzenlemeler, sistemin adaletsizliğinden kaynaklanan hoşnutsuzlukları da gidererek devlete olan güveni arttıracaktır. Ayrıca, kaynak sorununun belli ölçüde giderilmesi, kamu açıklarından kaynaklanan enflasyonist ortamı dizginleyerek, özellikle son zamanlarda ciddi olarak bozulan gelir bölüşümünün de daha da bozulmasının önüne geçebilecektir. Önemli ölçüde kamusal yarar sağlayacak bu düzenlemelerin³² zaman kaybetmeden gerçekleştirilmesi, mali sistemimiz için kaçınılmaz bir gerekliliktir.

32 Türk Vergi Sisteminin bütününe yönelik olarak alınması gereken önlemler hakkında bkz. Nadaroğlu, Kırbas, vd., a.g.ç., Batırel, Tezel, vd., a.g.ç.; Burhan Şenatalar, İzzettin Önder, vd., *Türkiye'de 1980 Sonrası Vergi Politikası*, Tüses Yay. (Çoğaltma), ty.