

160854



T.C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**SOSYAL DEVLET ANLAYIŞINDA  
ÖZÜRLÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HAZIRLAYAN  
Mustafa Özden DÜZGÜN

DANIŞMAN  
Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

BURSA 2005

## ÖZET

**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK BİLİM DALI**

### **SOSYAL DEVLET ANLAYIŞINDA ÖZÜRLÜLERİN** **VERGİLENDİRİLMESİ**

**Mustafa Özden DÜZGÜN**  
**(Yüksek Lisans Tezi)**

Bu çalışmamda, özörlölere sağlanan vergisel kolaylıklar sosyal devlet çerçevesinde analiz edilmektedir. Normal (sağlıklı) bireylerle özörlü veya özörlü bireylerin aynı şartlarda rekabet etmeleri mümkün değildir. Özörlü bireylerin aleyhinde haksız bir rekabet söz konusudur. Mali avantajlar sağlanması bu rekabeti eşit yapmak ya da eşitlemeye çalışma amacından başka bir şey değildir. Derinlemesine bakıldığında sadece mali avantajlarda değil diğer pek çok alanlarda da düzenlemelerin gerekliliği fark edilmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, sosyal devlet ve özörlü kavramları incelenmiştir. İkinci bölümde, Vergi teorisi açısından özörlülerin durumu ele alınmıştır. Üçüncü bölümde, selektif olarak belirlenmiş ölkelerde özörlülerin nasıl vergilendiği ve Türk Vergi Sisteminde özörlülerin vergilendirilmesi ile kıyaslama yapılmıştır. Dördüncü bölümde, Türk Vergi Sisteminde özörlülerin vergilendirilmesi detaylı şekilde irdelenmiştir. Sonuç bölümünde ise uygulamadaki problemlere yönelik öneriler dile getirilmiştir.

## **ABSTRACT**

### **FINANCE PROGRAMME**

### **TAX LAW DISCIPLINE**

## **TAXATION of HANDICAPPED PEOPLE in the UNDERSTANDING of WELFARE STATE**

**Mustafa Özden DÜZGÜN  
(Master Thesis)**

In this study, tax easiness which supplied to handicapped people is analyzed in the framework of welfare state. It is not possible competing normal (healthy) people and handicapped people in the same condition. There is an unfair rivalry against handicapped people. Getting financial advantages are nothing but equaling the competition, or another words aiming to balance the rivalry. By profoundly looking, necessities for not only financial advantages but also privilege arrangements are noticed.

In the first part of this study, the concepts of welfare state and handicapped people are examined. In the second part, situation of handicapped people among tax theory are analyzed. In the third part, taxing of handicapped people in randomly sampling countries, and taxing handicapped people according to Turkish Tax System are compared. In fourth part, taxing handicapped people in Turkish Tax System is examined comprehensively. Finally, proposals are offered concerning problems in execution.

Advisor: Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

Number of Pages: 121

## İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
İÇİNDEKİLER.....	III
GİRİŞ.....	VII
BİRİNCİ BÖLÜM.....	1
SOSYAL DEVLET VE ÖZÜRLÜ KAVRAMINA İLİŞKİN TEMEL AÇIKLAMALAR.....	1
1. SOSYAL DEVLET KAVRAMI.....	1
1.1. Tarihsel Süreç.....	3
1.2. Türkiye'deki Durum.....	5
1.3. Alman Anayasası'nda Sosyal Devlet.....	8
2. SOSYAL ADALET KAVRAMI.....	9
3. SOSYAL HUKUK DEVLETİ.....	12
4. SOSYAL DEVLETİN HÜRRİYET ANLAYIŞI.....	14
5. TEMEL HAK VE HÜRRİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI.....	14
5.1. Negatif Statü Hakları.....	14
5.2. Pozitif Statü Hakları.....	15
6. ULUSLARARASI ÖRGÜTLER AÇISINDAN SAKAT KAVRAMI.....	15
6.1. Birleşmiş Milletler Örgütü.....	15
6.2. Dünya Sağlık Örgütü.....	18
6.3. Uluslararası Çalışma Teşkilatı (ILO).....	18
7. ÖZÜRLÜ KAVRAMI.....	19
7.1. İş Kanunu Bakımından.....	20
7.2. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu Bakımından.....	21
7.3. Özel Eğitime Muhtaç Çocuklar Kanunu Bakımından.....	23

7.4. Sosyal Sigortalar Kanunu Bakımından.....	26
7.5. Bağ-Kur Kanunu Bakımından .....	27
7.6. Emekli Sandığı Kanunu Bakımından .....	27
7.7. 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun Bakımından .....	30
7.8. Bayındırlık ve İskân Bakanlığı İmar Yönetmeliğindeki Tanım .....	31
7.9. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu Bakımından .....	32
7.10. Gelir Vergisi Kanunu Bakımından.....	32
<b>İKİNCİ BÖLÜM.....</b>	<b>34</b>
<b>VERGİ TEORİSİ AÇISINDAN ÖZÜRLÜLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>34</b>
<b>1. VERGİLENDİRMEDE ADALET VE EŞİTLİK.....</b>	<b>34</b>
1.1. Vergi Adaleti .....	34
1.2. Adam Smith'in Vergilemede Adalet İlkesi.....	37
1.3. Eşitlik İlkesi.....	37
1.3.1. Vergilemede Yatay Eşitlik.....	39
1.3.2. Vergilemede Dikey Eşitlik .....	39
1.4. Vergisel Koruma.....	40
1.5. Verginin Sosyal Amacı .....	41
1.6. Vergi Muafiyet ve İstisnaları .....	42
1.7. Negatif Gelir Vergisi.....	43
<b>2. VERGİNİN ŞAHSİLEŞTİRİLMESİ (SUBJEKTİFLEŞTİRME) KAVRAMI VE SAKATLIK İLE OLAN İLİŞKİSİ .....</b>	<b>45</b>
2.1. Gelirin Şahsiliği.....	45
2.2. Ayırma İlkesi .....	47
<b>3. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME.....</b>	<b>49</b>
3.1. Akıl Hastalığı.....	52
3.2. Sağır-Dilsizlik.....	53
<b>ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....</b>	<b>64</b>
<b>ÖZÜRLÜLERİN VERGİLER KARŞISINDAKİ DURUMU .....</b>	<b>64</b>
<b>1. YABANCI DEVLETLERDE ÖZÜRLÜLER İÇİN ÖNGÖRÜLEN VERGİ DÜZENLEMELERİ .....</b>	<b>64</b>
1.1. Amerika'da Özürülülerin Vergilendirilmesi.....	64

1.1.1. Vergi İndirimi (Tax Credit) .....	65
1.2. İngiltere’de Özürlülerin Vergilendirilmesi .....	67
1.3. İrlanda’da Özürlülerin Vergilendirilmesi .....	68
1.4. Kanada’da Özürlülerin Vergilendirilmesi .....	69
1.4.1. Vergi İndiriminden Faydalanma Şartları ve Uygulama .....	69
1.4.1.1. Yetişkinler İçin Vergi İndirimi .....	69
1.4.1.2. Çocuklar İçin Vergi İndirimi .....	71
1.4.2. İndirimin Hesaplanması .....	71
1.5. Almanya’da Özürlülerin Vergilendirilmesi .....	72
1.6. Japonya’da Özürlülerin Vergilendirilmesi .....	73
1.7. Avusturya’da Özürlülerin Vergilendirilmesi .....	74
1.7.1. Özürlülüğün Niteliği ve Tespiti .....	75
1.7.2. Özürlülere Yönelik Kişisel İndirim .....	77
1.7.3. Özürlü Çocuklara Yönelik Düzenlemeler .....	78
1.7.4. Avusturya’da Özürlülük İndirimine Yönelik Uygulama .....	79
1.8. Avrupa Birliğinde Özürlü Kişilerin Çalıştırılmaları Hakkındaki Düzenlemeler .....	80
<b>DÖRDÜNCÜ BÖLÜM .....</b>	<b>83</b>
<b>TÜRKİYE’DE ÖZÜRLÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİ .....</b>	<b>83</b>
<b>1. GELİR VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN SAKATLIK İNDİRİMİ .....</b>	<b>84</b>
1.1. Yasal Düzenlemeler .....	85
1.2. Sakatlık İndiriminden Yararlanmanın Usul ve Esasları .....	89
1.3. Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Olanlar .....	89
1.4. Sakatlık İndiriminden Yararlanacakların Yapacakları İşlemler .....	90
1.5. Başvuru Üzerine Yapılacak İşlemler .....	91
1.6. Dış Kuruluşlarda Görevli Hizmet Erbabına İlişkin Hükümler .....	94
1.7. Hizmet Erbabının İş Yerini Değiştirmesi Halinde Yapacağı İşlemler .....	95
1.8. Sakatlık İndiriminin Dönemlere Göre Uygulama Farklılıkları .....	96
1.9. Sakatlık İndirimi Uygulamasında Bakmakla Yükümlü Olma Tabiri ve Bu Durumun Belgelendirilmesi .....	102
<b>2. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER</b>	<b>103</b>
2.1. Sakatlık Dereceleri % 90 ve Daha Fazla Olan Malûl ve Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması .....	103
2.2. Diğer Malûl ve Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması .....	104

<b>3. GÜMRÜK VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER.....</b>	<b>104</b>
3.1. Körlerin Kullanımına Mahsus Eşyalar .....	105
3.2. Diğer Malûl ve Sakatların Kullanımına Mahsus Eşyalar .....	105
3.3. Özel Tertibatlı Sakat Aracı İthal Edebilecek Kişiler .....	106
2.3.3.1. Özel Tertibatlı Sakat Araçlarında Aranılan Şartlar .....	107
3.4. Devir ve Satış .....	107
<b>4. Ö.T.V. KANUNU BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER.....</b>	<b>108</b>
<b>5. EMLAK VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER.....</b>	<b>109</b>
<b>6. DİĞER DÜZENLEMELER.....</b>	<b>110</b>
6.1. Harçlar Kanunu Bakımından Sakatlara Tanınan Muafiyet.....	110
6.2. Katma Değer Vergisi'ndeki Sakatlık İndirimi .....	111
<b>7.YABANCI ÜLKELERDEKİ DÜZENLEMELERİN TÜRKİYE UYGULAMASI İLE KİYASLANMASI.....</b>	<b>111</b>
3.1.Özürlülere Yönelik Düzenlemeler Almanya ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması	113
3.2.Özürlülere Yönelik Düzenlenen Avusturya ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması .	114
3.3.Özürlülere Yönelik Düzenlenen Kanada Ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması.....	115
<b>SONUÇ .....</b>	<b>118</b>
<b>YARARLANILAN KAYNAKLAR.....</b>	<b>122</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>126</b>

## GİRİŞ

Kamu gelirlerinin temel yapı taşı vergilerdir. Rasyonel bir vergi sistemi oluşturmak tüm ekonomilerin temel hedefi haline almıştır. Toplumsal uzlaşma ile beraber adil bir vergi sistemi yaratma çabaları sadece ulusal alanda değil uluslar arası alanda da kendini göstermektedir. Tüm ülkeler adil bir vergi sistemine ulaşmak için temel kabul görmüş normatif prensipleri uygulamaya gayret etmektedir. Bu ilkelerden biri de “adalet” ve “eşitlik” prensibidir.

Kamu gelirlerinin temel kaynağı olan verginin toplanması sırasında bireyler arası adil vergilendirme yapılması temel prensiptir. Tüm vergi sistemlerinde eşitlik çerçevesinde pek çok kriter göz önüne alınarak mali güce göre vergilendirilme temel hedeftir. Bu hedefe varırken de subjektif bir yaklaşım içinde bulunarak bireylerin sosyal, fiziksel şartları ve çalışma koşulları da dikkate alınmaktadır. Ödeme gücünde dikkate alınan noktalardan biri olan ayırma kuramına göre emek gelirleri sermaye gelirlerine oranla daha düşük oranda vergilendirilir. Pek çok ülkede olduğu gibi Türk Vergi Sistemi içinde de buna uygun uygulamalar görmek mümkündür.

Sosyal ilişkilerden ticari ilişkilere her türlü noktada engelli kişilere yardımcı olmak ve kolaylıklar sağlanmasında rol almak akilane bir yoldur. Vergileme sırasında da devlet otoritesi bunu dikkate almak durumundadır. Kaldı ki bu kişileri kollamak ve korumak anayasal bir ödev konumundadır. Dolayısıyla engelli kişilere avantajlar sağlayan vergi bağışıklıkları eşitlik ilkesini zedelemeyen aksine, normal kişilerle (sağlıklı) engelli kişilerin yaşam şartlarını eşitlemeye çalışan dünyada genel kabul görmüş bir uygulamadır.

Dünya Sağlık Örgütü verilerine göre, ülkemiz nüfusunun yaklaşık % 12'si, sayıları 8 milyonu bulan özürlü vatandaşlarımızdan oluşmaktadır. Özürlü vatandaşlarımızın, başkalarının yardımına muhtaç olmadan kendi kendilerine yetebilmelerinin sağlanması, fırsat eşitliğinin gerçekleştirilmesi ve topluma üretici bireyler olarak kazandırılmaları büyük önem taşımaktadır. Bu amaçla, özürlülerin



sosyal, ekonomik ve kültürel sorunlarının çözüme kavuşturulmasına yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

Ele alınan konuda böyle bir uygulamanın gerekliliği; diğer bir deyişle özürsüzler neden farklı vergilendirilmeli sorusunun cevabı, devlet otoritesinin oluşmasıyla başlayan ve toplum halinde yaşamının getirdiği “sosyal devlet”, “hukuk devleti” kavramının telafuzuna kadar uzanan bir süreci kapsamaktadır. Bu süreç sonucunda ulaşılan adil bakış açısı, engelli yada özürsüzlere destek olunmasını ve normal bireylerle dengeli koşullarda yaşamalarını gerektirmektedir. Zira normal (sağlıklı) bireylerle özürsüz veya engelli bireylerin aynı şartlarda rekabet etmeleri mümkün değildir. Engelli veya özürsüz bireylerin aleyhinde haksız bir rekabet söz konusudur. Mali avantajlar sağlanması bu rekabeti eşit yapmak ya da eşitlemeye çalışma amacından başka bir şey değildir. Derinlemesine bakıldığında sadece mali avantajlar değil diğer pek çok alanlarda da öncelikli düzenlemelerin gerekliliği farkedilmektedir.

Konunun önemli bir diğer noktası da engelli yada özürsüz bireylere verilen mali haklar (mali avantajlar) hukuksal olarak hangi konumdadır? Nerede ve nasıl sınıflandırılabilir? Anayasa ve diğer kanunlardaki konumu ne ve nasıl ele alınmalı ve düzenlenmelidir? sorularına cevap aramaktan geçer. Bu konudaki tartışmaların odak noktası engelli ve özürsüzlere verilen hak ve avantajlar anayasal açıdan temel veya ekonomik haklardan mıdır yoksa başka bir sınıflandırmaya mı dahil edilmelidir? Bu tespitten sonra nasıl bir vergilendirme sürecine dahil edilmelidir? konusunda toplanmaktadır.

Vergilendirme yapılırken normal bireyler ile engelli veya özürsüz bireyler arasındaki dengenin kurulması, mali avantajların nasıl bir vergileme aracı ile uygulanacağı; başka bir ifadeyle tanınan mali haklar maktu miktarlar çerçevesinde mi düzenlenmeli yoksa gelirleri belli bir oranda vergi dışı mı kalmalı? İndirim olarak maktu miktarlar belirlenecekse, söz konusu miktarların belirlenme ölçüsü ne olmalı? Oranlar neye göre tespit edilmeli? Tüm bunlar optimum uygulamaya ulaşmak açısından cevap verilmesi gereken sorular olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu bilgiler ışığında çalışmaya yön verilerek konu değerlendirilmeye alınacaktır. Çalışmanın birinci bölümünde, belki de tüm uygulamanın çıkış noktası

olan “sosyal devlet” kavramı üzerinde durulacaktır. Bunun akabinde her zaman tartışılmalı ve zaman zaman aynı anlamlarda kullanıldığı farkedilen, “sosyal adalet”, “sosyal hukuk devleti” kavramları da irdelenecektir. Devamında ise, sakat ve özürlü kavramlarının gerek uluslararası kurumlar açısından gerekse ulusal kurumlar açısından nasıl tanımlanmakta ve değerlendirilmekte olduğu incelenmektedir. Konunun özünün anlaşılması ve ileri bölümlerde daha iyi değerlendirmeler yapılması açısından bu kavramların incelenmesinde fayda görülmektedir.

İkinci bölümde kamu maliyesi literatüründe, bunun da ötesinde asıl konu olan vergi teorisi açısından özürlülerin durumu ele alınacaktır. Özellikle öğretilerde ele alındığı şekilde kuramsal olarak özürlülerin nasıl ve ne şekilde vergileneceğine ışık tutacak olan bu bölümde vergilerin şahsiliği ilkesi açısından ve vergi hukuku açısından özürlülerin durumu değerlendirilmektedir.

Üçüncü bölümde vergi sistemlerine geçiş yapılmakta ve selektif olarak belirlenmiş ülkelerde özürlülerin nasıl vergilendiği, ortaya konulmaktadır. Bu yapılırken de Türk Vergi Sisteminde özürlülerin vergilendirilmesi ile kıyaslama yapılmakta ve görece olarak optimal olanlar belirlenmeye çalışılmaktadır.

Dördüncü bölümde ise Türk Vergi Sisteminde özürlülerin vergilendirilmesi detaylı şekilde incelenmektedir. Başta Gelir Vergisi Kanunu olmak üzere, Motorlu Taşıtlar Vergisi, Gümrük Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Emlak Vergisi ve diğer vergi kanunlarında özürlülere yönelik düzenlemelere yer verilmektedir.

Nihayetinde sonuç bölümünde çalışma esnasında ulaşılan bulgulara yer verilerek mümkün olduğunca önerilerde bulunulmuştur.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### SOSYAL DEVLET VE ÖZÜRLÜ KAVRAMINA İLİŞKİN TEMEL AÇIKLAMALAR

#### 1. SOSYAL DEVLET KAVRAMI

Sosyal devlet kavramı, oldukça eski bir kavramdır. Bu kavramdan genel olarak ortaya çıkan görüşe göre sosyal devlet anlayışı, vatandaşlarının sosyal durumlarını iyileştirmeyi, onlara belirli bir yaşayış düzeyi sağlamayı, onları sosyal güvenliğe kavuşturmayı kendisi için ödev bilen devlet anlayışıdır.<sup>1</sup> Sosyal devlet anlayışı, “devletin sosyal barışı ve sosyal adaleti sağlamak amacıyla sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini gerekli ve meşru gören bir anlayış” olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir ifadeyle sosyal devlet, herkese insan onuruna yaraşır asgari bir hayat seviyesi sağlamayı amaçlayan bir devlet anlayışı olarak tanımlanabilir.<sup>2</sup>

Sosyal devlet ekonomik, sosyal ve siyasi, kısacası maddi nitelikli olayların sonucu olarak belirmiştir. Şöyle ki, batı burjuvazisi, sanayileşme sonucunda gelişen işçi sınıfının bilinçlenmesi karşısında bazı ödümler vermek zorunda kalmıştır. Burjuvazinin hesabı, bu ödümleri vererek siyasal iktidarı muhafaza etmektir. Böylece sosyal nitelikte Anayasalar ve “Sosyal Devlet” kavramı ortaya çıkmıştır.<sup>3</sup>

Özellikleriyle birlikte sosyal devlet, en geniş biçimde şu şekilde tanımlanmıştır. Sosyal devlet ilkesi, devlete, mevcut ekonomik ve sosyal düzene yeni bir şekil verme yetki ve görevini yükler. Sosyal devlet, toplum içinde zayıf olan tabakaları koruyucu ve kollayıcı önlemler alır. Kuvvetli olanlara dolaylı ve dolaysız

---

<sup>1</sup> GÖZÜBÜYÜK, Şeref, *Anayasa Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1991, s.150

<sup>2</sup> ÖZBUDUN, Ergun, *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 1992, s.22

olarak zayıflar lehine görevler yükler. Gerekirse zayıf olanlara doğrudan doğruya yardım elini uzatır. Sosyal devletin amacı, toplumun bütün üyelerine insan haysiyetine yaraşır bir hayat sürebileceği ekonomik ve sosyal ortamı hazırlamakla yerine getirilebilir. Bu yoldaki önlemlerin başında sosyal adaleti sağlamak gelir. Hukuk devleti eşitlik ilkesini ilan etmekle yetinir. Sosyal devlet, herkesin bu ilkedan fiilen faydalanmasına olanak verecek maddi koşulları yaratır. Sosyal adalet ilkesi toplum içinde bir sınıfın, bir grubun ezilmesine, sonuç olarak eşitlik ilkesinin ağır bir eşitsizlik haline gelmesine izin vermez. Bütün insanlar arasında maddi bir eşitlik yaratmak elbette sosyal devletin hedefi değildir. Bununla birlikte sosyal devlet, herkesin hak ve özgürlüklerden eşit olarak faydalanmasını önleyen engelleri ortadan kaldırır. Sosyal devlet ilkesi, herkesin milli gelirden adil pay almasını şart koyar. Sosyal devlet, takip edeceği ücret ve vergi politikası ile milli gelirin dağılımına yön verir. Mesela asgari ücret uygulaması ve sakatlara tanınan vergi indirimi sosyal devlet anlayışının bir eseridir. Sosyal devlet, toplumu teşkil eden tabakalar arasında aşırı gelir farkları yüzünden uçurumlar olmasına meydan vermez. Aslında sosyal devlet, toplum içinde kuvvetler arasında huzursuzluk ve gerginlikleri giderip, toplumun bütünlüğünü temine hizmet eder. Sosyal devletin bütün amacı, bir sınıfın ezilmesi pahasına, bir sınıfın yükselmesini önlemektir.<sup>4</sup>

Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, sosyal devlet; milli geliri arttırarak sosyal adalet ilkeleri içerisinde kalkınmayı sağlayan, milli geliri adil dağıtan sosyal dengeyi ve barışı koruyan, sosyal bütünleşmeyi sağlayan bir devlettir. Sosyal devleti, sosyal politikalar uygulayarak sosyal sorunlar karşısında etkin rol oynayan bir devlet şeklinde nitelemek mümkündür. Bir başka deyişle; kapitalist sistemin kurumlarını korumakla birlikte, etkin ve dengeli bir büyümeyle, sosyal sorunların çözümünde, sosyal politika önlemlerine ağırlık veren bir devlettir.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> TANÖR, Bülent, *Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar*, May Yayınları, 1978, s.106

<sup>4</sup>KOCAOĞLU, Mehmet, *Anayasa'ya Göre Türk Sosyal Devlet Sistemi*, TC. Kara Harp Okulu Komutanlığı, Ankara, Ağustos, 1989,s.13

<sup>5</sup>LEBA, Reyhan, *Sosyal Devlet,İstihdam ve Gelir Vergisi*,Doktora Tezi, Bursa, 1998, s.10

## 1.1. Tarihsel Sürec

Bir bakıma “vatandaşların sosyal durumlarıyla, refahlarıyla ilgilenen, onlara asgari bir yaşama düzeyi sağlamayı ödev bilen devlet” anlamına gelen sosyal devlet kavramı pek o kadar da yeni bir kavram değildir. Merkantilizm çağında ve daha sonraki “polis devleti”<sup>6</sup> anlayışı sırasında, devlet, vatandaşların sosyal durumları bakımından gerekli tedbirleri almayı kendisi için ödev bilir, hatta polis devleti anlayışının gerekçesi olarak refah devleti politikasından söz edilir. Ancak, on dokuzuncu yüzyılda en geniş anlamıyla beliren liberalizm, bu bakımdan farklı bir görüş getirmiştir. Genellikle savunulan düşünce şudur: Bireyler arasındaki serbest rekabet, bir bütün olarak toplum içinde olumlu sonuçlar doğuracak, toplumun refahı bireyler arasındaki yarışmanın doğal sonucu olacaktır. Çok geçmeden, böyle bir anlayışın büyük yığınları çok kötü koşullara sürüklediği, sermaye birikiminin ve üretimdeki artışın yaygın sefalet pahasına gerçekleştiği anlaşılmıştır.<sup>7</sup>

1929 Depresyonunun getirdiği ekonomik olarak yansıyan koşullara göre<sup>8</sup> yeniden yapılanmanın sosyo-politik alandaki kuramsal yansıması “Sosyal Refah Devleti” olmuştur. “Refah Devleti”, İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra sanayileşmiş ülkelerde çalışan kesimle, iş dünyası ya da işverenler ile devlet arasında varılan bir uzlaşmaya dayanak olarak ortaya çıkmıştır. “Refah Devleti” bir anlamda çalışan kesimlerin siyasi örgütlerinin liberal dogmalara başkaldırısı biçiminde de tanımlanabilir.<sup>9</sup> Özellikle yirminci yüzyılda batı devletlerinde ortaya çıkmış olan

---

<sup>6</sup> **Polis Devleti:** Görevleri, savunma, güvenlik ve adalet hizmetlerinden ibaret olan devlettir. Bu anlayışa göre devlet bireylerin güvenliğini sağlamalı ama onların faaliyetlerine müdahale etmemelidir.

<sup>7</sup> SOYSAL, Mümtaz, **Anayasaya Giriş**, Ankara Üniversitesi SBF. Yayınları No:271, 1969, s.233

<sup>8</sup> Modern makro ekonominin gelişmesinde ve pek çok sosyal bilimlerde değişik vizyonlar yaratılmasına neden olan olay 1929 Büyük Buhran olmuştur. Bugün dahi bu felaketin tekrarlanabileceği korkusu dünya ölçeğinde yaygındır. Bu ekonomik kriz döneminde demokratik hükümetler devrilmiş, Almanya, İtalya ve Japonya’da diktatörler yönetime gelerek II.Dünya Savaşı’na doğru giden süreci başlatmışlardır. 1929 da başlayan ekonomik kriz tüm dünyayı etkisi altına almış, üretim düşüşü ve işsizlikteki artış daha önce hiç görülmemiş boyutlara ulaşmıştır. (YILDIRIM, Kemal ve Diğerleri; **İktisat Teorisi**, Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları, No:579, 2001, s. 265)

<sup>9</sup> ŞAYLAN,Gençay, **Değişim,Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevi**,İmge Kitabevi, Ankara, 1995, s.40

sosyal devlet veya refah devleti (welfare state) kavramı, devletin sosyal ve ekonomik hayata aktif müdahalesini meşru ve gerekli gören bir anlayışı ifade eder.<sup>10</sup>

İkinci Dünya Savaşı sonrasında yaygın bir uygulama alanı bulan refah devleti, kamunun sosyo-ekonomik yaşama yoğun müdahalelerini içermekteydi.<sup>11</sup> İşçi hareketlerinin doğuşu ve sosyalizmin yayılışı, liberal politikadan yana olanların da sosyal sorunlar üzerine eğilişini çabuklaştırmıştır.

1970'li yıllardan itibaren yaşanan iktisadi bunalımın 1929 bunalımına benzer biçimde farklı, yeni teorilerin ortaya çıkmasına neden olduğu ve kavram kargaşasını arttırdığı gözlenmektedir. 1929 bunalımı sonuçlarından farklı olarak planlamaya ağırlık veren politikalar yerine, bunalıma özgü piyasa içi müdahale anlayışını savunan politikalar ve büyüme yerine etkinlik önem kazanmıştır. Özel mülkiyetin olmadığı bir toplumda tüketim malları ve emek hizmeti fiyatının piyasada rekabet halinde belirlenmesi anlamına gelen "Piyasa Sosyalizmi", bu dönemlerde O. Lange tarafından öne sürülmüştür. Piyasa sosyalizmine göre, diğer fiyatlar arz ve talep eşitlenecek biçimde sabitlenir. Üretim kararlarına  $MM = P$  (Marjinal Maliyet = Fiyatlar) olacak biçimde endüstri idarecileri karar verir.<sup>12</sup>

Vatandaşlara asgari bir yaşam düzeyi sağlamayı yeniden amaç edinen devlet, güdülen ekonomik politikalar ne derece serbest rekabete dayanırsa dayansın, sosyal güvenlik yasaları, sosyal sigortalar ve başka sosyal yardım tedbirleri yoluyla eski refah devleti anlayışını daha sistemli olarak gerçekleştirmeye çalışır. Ne var ki, batıda sosyal devlet anlayışı yaygın hale geldiği zaman, batı toplumları ekonomilerinin başlangıç kalkınmasını çoktan yapmış, sermaye birikimini çoktan başarmış, sanayileşmenin temel aşamalarını çoktan geride bırakmıştır.<sup>13</sup>

Artık tüm dünyada savaş sonrasında kurulacak yeni düzenin hukuki, siyasal ve sosyal temellerini atma hedefine yönelik program ve projeler üzerinde çalışanların ortak görüşü, gerçek bir demokrasinin insan haklarını fiilen gerçekleştirecek bir sosyal

---

<sup>10</sup> ÖZBUDUN, a.g.e., s.98

<sup>11</sup> ŞAYLAN, a.g.e., s.41

<sup>12</sup> EREN, Ercan, Piyasa Özgürlük ve Eşitlik Piyasa Sosyalizmi, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1991,s.26

adalet anlayışına dayandırılması gereği üzerinde birleşmiştir. Gurvitch'in deyişiyile, siyasal alanda 1789'dan beri "hürriyet, eşitlik ve kardeşlik" adına sürdürülen mücadelenin, bu kez ekonomik alanda başlatılması zamanı gelmiştir. Bu, demokratik devletin sosyal devlete, hukukun da sosyal hukuka dönüşmesiyle sağlanacaktır. Demokratik devlet bunu artık vatandaşlarını çetin yaşam koşulları ve güçlü ekonomik örgütler karşısında yalnız bırakmayarak, ekonomik ve sosyal yaşama seyirci kalmayarak, ekonomik eşitsizliklerin, toplum yaşamını dengesiz, birey yaşamını da yaşanmaz duruma sokmasına engel olarak yapacaktır. Bunun için gerektiğinde ekonomik alana girecek, tekelleri ve haksız rekabeti önleyecek; gerektiğinde kredi, vergi ve yatırım mekanizmalarına müdahale edecektir. Sosyal devletin amacı tüm vatandaşların eşitliğini körü körüne sağlamak değil, fakat eşitsizlikleri mümkün olduğunca gidermektir.<sup>14</sup>

## 1.2. Türkiye'deki Durum

Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulmasından önce, Osmanlı İmparatorluğu döneminde çalışma hayatı tarım, tezgah ve el sanatları ile gelişmemiş bir sanayiden oluşmaktaydı. Arazinin devlete ait olması ve ağır vergi yükleri nedeniyle tarımsal üretim yeterli sayılmazdı. Ancak, tezgah ve el sanatlarının düzeyi Avrupa'dan aşağı değildi. Sanayi ise 1930'lu yıllara kadar yok denecek düzeydeydi. Bu dönemde işçilerin yoğun olarak çalıştıkları sektörler harp sanayi, madencilik, tersane ve ulaştırma (demir ve deniz yolu) idi.<sup>15</sup>

Toplumsal yapının durumu sosyal sorunlara karşı alınan tedbirlerin niteliğini de etkilemiştir. Nitekim, tarımsal ağırlıklı ekonomik düzen nedeniyle aile içi yardımlaşma Osmanlı'da en önemli sosyal güvencelerden biriydi. Diğer çalışan grup olan esnaf ve sanatkarlar için ise meslek birlikleri olan loncalar görev üstlenmişti. Loncalar bünyelerindeki orta sandıkları vasıtasıyla üyesi usta, kalfa ve çıraklara

---

<sup>13</sup> SOYSAL, a.g.e., s.234

<sup>14</sup> GÜRİZ, Adnan, *Adalet Kavramı*, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara, 1994, s.81

<sup>15</sup> SÖZER, Ali Nazım, *Türkiye İşçi Emeklileri Cemiyeti Sosyal Devlet Uygulamaları*, İzmir, Cemiyet Yayınları No:8, 1997, s.123

hastalık, kaza, yaşlılık gibi riskler doğduğunda yardım etmekteydiler. Her ilde, her meslek grubu için ayrı ayrı kurulan sandıklar üyelerine faizsiz kredi vermek de dahil olmak üzere, birçok imkan sunmaktaydı.

Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin kuruluşuna kadar uzanan Osmanlı Devleti döneminde aile içi yardımlaşma, ahi yardım sandıkları ve ahilik düzeninin çözüldüğü sıralarda kurulan belirli çalışan gruplarına özgü yardım sandıklarının yanı sıra vakıflar ve dini yardım müesseselerinden de bahsetmek gerekir. Vakıflar, orta sandıklarından yararlanamayan kişilere hastalık, fakirlik, zaruret, yangın gibi durumlarda ayrıca kimsesiz çocuk, dul, yaşlı ve sakatlara, sağlık, beslenme, barınma, giyim gibi konularda olanaklar sağlamaktadır. Ancak, Osmanlı'nın çöküş döneminde, orta sandıkları gibi, vakıflar da giderek etkinliğini yitirmiştir. Bundan mütevellilerin kişisel çıkarlarını ön plana almalarının önemi büyüktür. Diğer yandan, zekat, fitre, sadaka, kurban kesme gibi uygulamalarıyla İslam dini toplumda sosyal adaletin sağlanmasına katkıda bulunmuştur.

Cumhuriyetin ilanından sonraki önemli gelişmeler, Borçlar Kanunu (1926), Umumi Hıfzısıhha Kanunu (1930) ve 3008 Sayılı İş Kanununun (1936) kabul edilmesidir. Umumi Hıfzısıhha Kanunu sosyal güvenliğin önleyici yönünü ilgilendiren hükümler getirmiştir. Kanuna göre, işverenler iş görmezlik halinde işçilerine sağlık yardımı yapacaktır.

1961 Anayasasına kadar uzanan dönem içinde işçilerin sosyal güvenliğine ilişkin bir düzen kurulurken, bazı memur grupları ile ilgili yeni sandıklar da kurulmuştur. 1961 Anayasası ile Türkiye'de sosyal düzen açısından yeni bir dönem başlamıştır. Çünkü sosyal devlet ilkesi kabul edilerek, düşünce, çalışma, sendika kurma, toplu sözleşme, grev ve sosyal güvenlik hakları güvence altına alınmıştır. Söz konusu hakları hayata geçiren düzenlemeler yapılmıştır.<sup>16</sup>

Sosyal devlet kavramı, Anayasa hukukumuzda, 1961 Anayasası ile girmiştir. Tartışmalara yol açan bu kavram, 1982 Anayasasında da Cumhuriyetin nitelikleri

---

<sup>16</sup> SÖZER, a.g.e., s. 123-126



arasında yer almış ve ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.<sup>17</sup> 18 Ekim 1982 Tarihinde halk oylaması sonucu kabul edilen 1982 Anayasamızın 2, maddesinde, “T.C...nin sosyal devlet” olduğu aynen kabul edilmiş, bununla yetinilmeyerek, “Devletin temel amacı ve görevleri” başlıklı 5. maddede, “...kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleri ile bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmayı, insanın maddi manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmayı” devletin amaç ve görevleri arasında sayılarak, sosyal devlet ilkesi biraz daha güçlendirilmiştir.<sup>18</sup> Sosyal düzenin şekillenmesine büyük ölçüde katkıda bulunan 1961 Anayasasından sonra 1982 Anayasası klasik hak ve hürriyetlerde önemli kısıtlamalar getirmesine karşın, sendikal düzenle ilgili kısıtlamalar bir kenara bırakılacak olursa, sosyal düzen bakımından ayrıntılı ve ileri düzeyde haklar sağlayan hükümler getirilmiştir. Korunmaya muhtaç kişiler ile sosyal riskleri konu alan kurallar kabul edilmiştir.<sup>19</sup>

Anayasa Mahkemesi 2001 tarih ve 2001/41 sayılı Kararında<sup>20</sup> da sosyal devleti şöyle tanımlamıştır: “Sosyal Devlet, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak, gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü Devlet demektir.” Çağdaş Devlet anlayışı, Sosyal Hukuk Devletinin tüm kuruluşlarıyla Anayasanın özüne ve ruhuna uygun biçimde kurulmasını gerekli kılan Hukuk devletinin amaç edindiği kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleşeceği sonucunu ortaya koymaktadır.

Sosyal devlet, “genellikle yurttaşlarının sosyal durumlarıyla, refahlarıyla ilgilenen, onlara asgari bir yaşama düzeyi sağlamayı ödev bilen devlettir.” Ne var ki böyle bir tanım, batı toplumlarının refah devleti anlayışını yansıtır. Oysa, batı toplumlarındaki böyle bir devlet anlayışı ile 1961 Anayasası’nın Türkiye için öngördüğü sosyal devlet anlayışı birbirine karıştırılmamalıdır. Şöyle ki; batıda refah

---

<sup>17</sup> GÖZÜBÜYÜK, a.g.e. 1991 s. 150.

<sup>18</sup> BIYIKLI, Hasan, *Sosyal Ceza Hukuku*, Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara 1983, s.23

<sup>19</sup> SÖZER, a.g.e., s.126

<sup>20</sup> 23.2.1994 Tarih 24592 Sayılı Resmi Gazete

devleti anlayışı yerleştiği zaman, o toplumlar iktisadi kalkınmalarını gerçekleştirmiş bulunuyorlardı. Böyle bir toplumda, bütün sorun, zaten çoğalmış olan milli geliri daha iyi paylaştırmaktan ibarettir ve bu, birtakım sosyal güvenlik önlemleri olarak mümkün olmaktadır.

Her geri kalmış toplumda olduğu gibi, Türkiye’de de sosyal devlet ilkesinin gerçekleşmesi, ancak hızlı kalkınmaya önem veren bir politika ile olur; böyle bir politika ise, iktisadi ve sosyal yapıda gerekli temel değişiklikleri yapmakla gerçekleşebilir.<sup>21</sup>

### 1.3. Alman Anayasası’nda Sosyal Devlet

Sosyal devlet tanımı en belirgin biçiminde Alman Anayasasının 20 ve 28 inci maddelerinde belirtilmiştir. Bu maddeler, sosyal devlet kavramına sosyal adalet ve yaşam risklerine karşı bireyleri koruma görevlerini eklemiştir.<sup>22</sup> Bu hayat riskleri (risklerin hayati tehlikeleri, sağlık, iş gücü, kazanç, v.b.) becerinin azalması veya kaybolması, mevcudiyetin muhafazası hususunda önemli rol oynamaktadırlar.<sup>23</sup> Buna göre, sosyal eşitsizlikleri gidermek ve dengelemek, gereksinimi olan bireylere yardım etmek ve yaşam risklerine karşı koruyuculuk görevini üstlenmek aşağıdaki üç temel ilkeyle bütünleşmektedir:

1. İnsan onuruna yaraşır biçimde insan varlığını korumak,
2. Özürlü bireyler için sağlığın yeniden kazanılmasına katkıda bulunmak.
3. Fırsat eşitliğini sağlamak.

Daha kapsamlı biçimde sosyal devlet şöyle tanımlanır:

- İnsanlığa yaraşır bir yaşam biçimini güven altına almak,
- Kişiliğin serbestçe gelişmesi koşullarını yaratmak,

<sup>21</sup> TANİLLİ, Servet, Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş, Çağdaş Yayınları, 1996, s.150

<sup>22</sup> ÖLÇEN, Ali Nejat, Özürlüler Hukuku, Almanya’da Özürlülerin Üretken Dünyası, Zihinsel Yetersiz Çocukları Yetiştirme ve Koruma Vakfı, 1991, s.9

<sup>23</sup> Sakatları Koruma Milli Koordinasyon Kurulu, Sakatlara Yönelik Hizmet Raporu, 1990, s.271

- Aileyi korumak ve geliştirmek,
- Yaşamsal nesnelere edinme çabalarına olanak tanımak,
- Yaşamın baskılanmalarını karşılamak amacıyla kişinin kendisine yardımcı olması için ona yardım etmek.

Bu tanımlama ‘‘Sosyal Yasa Kitabı’’nda (Sozialgezetsbuch) temel ilke olarak öngörölmüştür.<sup>24</sup>

## 2. SOSYAL ADALET KAVRAMI

‘‘Sosyal Adalet’’ kavramı, gerçek anlamda XX. yüzyılın ürünü, özellikle çoğulcu demokratik toplumların dayanağı, amacı ve itici gücü olarak karşımıza çıkmaktadır. Sosyal adalet kavramının tarihçesi, insan hakları ve demokrasinin gelişimiyle yakında ilintili olup, bunların gelişmesiyle paralellik gösterir ise de, ilk ipuçları tüm ferdiyetçi karakterine karşın, Fransız Devriminde bulunmaktadır. Sosyal adaletin amaçlarından biri olan sosyal ve ekonomik haklardan ilk söz eden 1793’te Robespierre olmuştur.<sup>25</sup>

Genel tanım olarak sosyal adalet, toplum içinde ekonomik, sosyal, kültürel ve siyasal yönden yoksul, muhtaç ve zayıfların doğrudan doğruya ve bizzat toplum tarafından korunmalarıdır. Sosyal tanıma göre, insanın insan haysiyetine layık bir düzeye, sadece emeğinin karşılığı ile çıkabilmesinin sağlanmasıdır. Siyasal tanıma göre ise, kişilerde kültürel ve siyasal zayıflığı doğuran olumsuz faktörlerin toplum gücüyle kaldırılmasıdır.<sup>26</sup>

Yusuf Has Hacıp, Kutadgu Kubilig adlı eserinde adalet ve adil olmak düşüncesinden bahsetmiştir. Eserde adalet öğütlenmektedir ve eserde şöyle yazılmıştır; ‘‘Devletin temeli adalettir. Bey adil olursa dünyada huzur olur...Kanunu adilane tatbik eden bey bütün dileklerine kavuşur.’’<sup>27</sup> Kutadgu Kubilig’in eserinden,

<sup>24</sup> ÖLÇEN, Ali Nejat, a.g.e., s.9

<sup>25</sup> GÜRİZ, a.g.e., s.77

<sup>26</sup> ALTAY, Şakir, Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1983, s.406

<sup>27</sup> Yeni Türk Ansiklopedisi, Ötüken Yayınları,6. Cilt, İstanbul, 1985, s.2011

bahsettiği adalet fikrine, Türk'lerin 1070 yılından beri sahip olduklarını ve bu fikri hükümdardan dahi üstün tuttukları belirtilmiştir.

Roma hukukçusu Ulpianus adalet kavramını şu şekilde tanımlamıştır; “Adalet, dürüst ve şerefli yaşama, kimseyi incitmeme, herkese kendine düşeni vermedir.” Hiç kuşkusuz bu tarif, adaletin değişmez ve genel ifadesidir. Adaletle ait bütün tasavvurları bu kalıp içine sığdırmak mümkündür. Tarifin özü ise şurada toplanmaktadır; herkese kendininkini tahsis başka bir deyişle, her kişiye kendi hakkını ayırıp vermek adaletin gereğidir.<sup>28</sup>

Osmanlıca'da Adl kelimesi, doğru, dürüst, düz, dengeli anlamlarını çağrıştıran bir kökten çıkmış ve adalet şeklini kazanmıştır. İslam hukukunda adl şahitliği muteber olan kimse demektir.<sup>29</sup>

Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesinde öğrenime henüz başlamış olan 200 birinci sınıf öğrencisine adalet kelimesinin kendilerine neyi ifade ettiği sorulmuş ve bir cümle ile fikirlerini açıklamaları istenmiştir. 97 öğrenci adaletin haklıyı haksızdan ayırmak anlamına geldiği cevabını vermiştir (%48,5). 60 öğrenci adaleti eşitlik ve kanun önünde eşitlik olarak anladıklarını açıklamıştır (%30). 27 öğrenci adaletin hukukun uygulama biçimi olduğu cevabını vermiştir (%13,5). 16 öğrenciye göre ise, adalet, bir değer ölçüsüdür (%8). Bu anket hukuk fakültesi 1. sınıf öğrencilerinin %78,5'i cevaplarında haklılık, haksızlık, eşitlik kavramlarının ağırlık taşıdığını göstermektedir. Öğrencilerin %21,5'i ise adaleti hukukun uygulama biçimi ve değer ölçüsü olarak anladıklarını ifade etmiştir.

Ankete katılan öğrencilerin cevaplarında adaletle ilgili olarak belirttikleri haklılık, haksızlık, eşitlik, hukuk uygulaması, değer ölçüsü gibi niteliklerin tarih boyunca adaletle ilgili tartışmalarda önemli bir yer tuttuğu şüphenin dışındadır. Ancak bu niteliklerin adaletle birlikte gündeme gelmesi adalet sorununa doyurucu bir tanım getirebilmek ve cevap verebilmek için yeterli olmamaktadır.<sup>30</sup>

---

<sup>28</sup> TIKVEŞ, Özkan, *Teorik ve Pratik Anayasa Hukuku*, Acargil Matbaası, İzmir, 1982, s.7

<sup>29</sup> GÜRİZ, a.g.e., s.15

<sup>30</sup> GÜRİZ, a.g.e., s.21

Sosyal devlet, sosyal adaleti sağlamakla yükümlüdür. Çağımızın sosyal devletinin en başta gelen görevlerinden biri de sosyal adaleti sağlamaktır. Sosyal devlet kavramı, çok yönlü bir kavram olup, bu yönlerden biri sosyal adaleti geliştirmek, yani ulusal geliri daha iyi paylaşmak, ulusal gelirden herkese anlamlı bir pay düşmesini sağlamaktır. Sosyal devlette ulaşılmak istenen amaç, vatandaşları günlük ihtiyaçlarının baskısından kurtararak, ekonomik ve sosyal hayatta, herkes için insan haysiyetine yaraşır bir hayat seviyesi sağlanmasıdır.<sup>31</sup>

Sosyal adalet çok kullanılan bir terim olmasına rağmen, kesin tanımlaması yoktur. Sosyal adalet; yeter bir ücret, gelir ve makul ve insancıl şartları sağlamak yolu ile, herkese, özellikle emeklerini satarak geçinen insanlar olmak üzere herkese yaşamaya değer bir hayat sağlanmasıyla realize edilebilir.<sup>32</sup>

Sosyal adalet konusunda üzerinde birleşilen bir tanım olmasa da tanımlar çeşitli de olsa, sosyal adalet ile varılmak istenen amaç tektir. Amaç, kişisel hürriyetleri, insanın insan olmasından dolayı sahip olduğu hürriyetler, ortadan kaldırmadan, toplumun bütün üyelerine fırsat eşitliği sağlamak, onlara belli bir hayat düzeyini garanti etmek, kişiyi yoksulluktan kurtarmak, ona güven ve adalet içinde mutlu bir hayat sağlamaktır.

Sosyal adalet, herkese mutlak eşitlik sağlamak değil, ekonomik eşitsizliklerin toplum hayatını dengesiz ve yaşanmaz duruma sokmasına engel olacak sosyal ve ekonomik engelleri ortadan kaldırmaktır. Başka bir ifade ile, sosyal adalet, milli gelirin eşit değil, adil olarak dağıtılarak, bireyleri ihtiyaçlarının esaretinden kurtarmak ve herkesi kabiliyetiyle orantılı noktaya ulaştıracak bütün yolları açık tutmaktır.<sup>33</sup>

Böylece sosyal adaletlerde fertler sadece yasa önünde eşit değil, şans ve fırsat eşitliğine de sahiptirler. Özellikle eğitim, haberleşme, ulaştırma, serbest rekabet, vergi

---

<sup>31</sup> KOCAOĞLU, a.g.e., s.21

<sup>32</sup> LEBA, a.g.e., s.13

<sup>33</sup> KOCAOĞLU, Mehmet, *Sosyal Devlet Kavramı*, Kara Harp Okulu Matbaası, Ankara, 1980, s.25

adaleti ve sosyal güvenlik gibi hizmetlerin devlet eliyle sunulup ayarlanması sonucu her fert toplumun imkanlarından adil olarak istifade imkanı elde etmiş olmaktadır.<sup>34</sup>

Sosyal adaletin hedefi, ekonomik olayların sonuçlarının toplumdaki sınıflar ve gruplar arasında doğurmak eğiliminde olduğu eşitsizliklerin ve sosyal farklılıkların giderilmesini içermektedir. Sosyal adaletin hedefine ulaşmasında adil bir ücret ve gelir dağılımı politikası, adil bir vergi yükü politikası, yaygın ve adil bir sosyal güvenlik politikası ve sosyal hizmet politikası gibi bir “politikalar bütünlüğü” içinde sunulması önem taşımaktadır.

Bu politikalar bir bütün olarak, bireylerin bireysel kalkınma haklarının toplamının toplumun toplumsal kalkınma hakkının ayrılmaz bir parçasını oluşturduğu gerçeğine dayanmaktadır. İşte bu nedenledir ki, sosyal adalet hedefini gerçekleştiremeyen bir devletin sosyalliğinden söz edilememektedir. Sosyal devlet olmanın en keskin göstergesini, sosyal adalet hedefi oluşturmaktadır. Kısacası, sosyal adaleti gerçekleştirmek, günümüzde sosyal devletten beklenen en temel hedef olmaktadır.<sup>35</sup>

### 3. SOSYAL HUKUK DEVLETİ

Hukuk devleti kavramı, nispeten yenidir. Polis devleti anlayışına karşı Robert von Mohl tarafından yaratılmıştır. Şu halde hukuk devleti önce Alman doktrininde ortaya çıkmıştır. Hukuk devleti kavramı çok zengin ve kapsayıcı kamu yararına uygun faaliyetlerin devletçe yerine getirilmesini zorunlu kılar.<sup>36</sup>

Hukuk devleti deyince, en genel anlamıyla yönetilenlere hukuk güveni sağlayan devlet düzeni anlaşılır; polis devleti denen, aslında yönetilenlere böyle bir güven vermeyen, giderek zorbalığa başvuran bir rejim anlayışının zıddını ifade eder.<sup>37</sup>

---

<sup>34</sup> KOCAOĞLU, Sosyal Devlet..., a.g.e., s.25

<sup>35</sup> GÜVEN, Sami, *Sosyal Politikanın Temelleri*, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1995, s.21-22

<sup>36</sup> TIKVEŞ, a.g.e., s.97

<sup>37</sup> TANİLLİ, a.g.e., s.151

1961 Anayasası Cumhuriyetin temel niteliklerini belirleyen 2. maddesinde, “T.C... sosyal hukuk devletidir.” demek suretiyle, sosyal devlet esasını benimsemiş, “İktisadi ve sosyal hayatın düzenlenmesi” başlığı taşıyan 4. bölümde ise, devletin “sosyal” olması için yapması gerekenleri saymıştır.<sup>38</sup>

Anayasa Mahkemesi 1988 tarih ve K. 1988/33 sayılı Kararında da sosyal hukuk devletini şöyle tanımlamıştır: “Sosyal hukuk devleti, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği yani sosyal adaleti ve toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlet demektir. Çağdaş devlet anlayışı, sosyal hukuk devletinin, tüm kurumlarıyla Anayasa’nın sözüne ve ruhuna uygun biçimde kurulmasını gerekli kılar. Hukuk devletinin amaç edindiği kişinin korunması, toplumda sosyal güvenliğin ve sosyal adaletin sağlanması yoluyla gerçekleştirilebilir. Anayasa’nın Cumhuriyetin nitelikleri arasında yer verdiği sosyal hukuk devletinin dayanaklarından birini oluşturan sosyal güvenlik kavramının içerdiği temel esas ve ilkeler uyarınca toplumda yoksul ve muhtaç insanlara devletçe yardım edilerek onlara insan onuruna yaraşır asgari yaşam düzeyi sağlanması, böylece, sosyal adaletin ve sosyal devlet ilkelerinin gerçekleşmesine elverişli ortamın yaratılması gerekir.”<sup>39</sup>

Anayasa mahkemesi, Türk Devleti’nin sosyal hukuk devleti olma niteliğinin sosyal adaleti gerektirdiğini, bunun bir Anayasa ilkesi olduğunu, bu ilkenin gerçekleşmesi için vergi alınmasında da sosyal adalete uygun hareket etme zorunluluğunun bulunduğunu ve vatandaşlardan mali gücüne ve şahsi durumlarına göre vergi alınmasının sosyal adalete uygun bir esas olacağını ve bu işlemin mutlaka yasa ile yapılması gerektiğini kesinlikle vurgulamıştır.<sup>40</sup> Anlaşılacağı gibi vergi indirimlerinin temeli Anayasa’ya dayanmaktadır. Amaç sosyal adaletin sağlanmasıdır. Özürlü vatandaşların da vergilendirilmesinde sosyal devlet anlayışı çerçevesinde bir takım istisnalar ve muafiyetler tanınması gereği Anayasal bir dayanaktır.

---

<sup>38</sup> BIYIKLI, a.g.e., s.23.

<sup>39</sup> GÖZLER, Kemal, *Türk Anayasa Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa 2000, s.157

<sup>40</sup> KOCAOĞLU, Sosyal Dev...a.g.e, s.30

#### 4. SOSYAL DEVLETİN HÜRRİYET ANLAYIŞI

Sosyal devletin hürriyet anlayışı, klasik liberal devletin hürriyet anlayışından oldukça farklıdır. Klasik liberal devlette sadece kişiyi devlet karşısında koruyan hürriyetler söz konusudur<sup>41</sup>. Sosyal devlette ise, devlete olumlu bir şeyler yapma ödevini yükleyen haklar da söz konusudur<sup>42</sup>. Sosyal devlette, devletin özgürleştirme (hürleştirme) görevi vardır. Özgürleştirme kavramı, özgürlük kavramından farklıdır. Özgürleştirme anlayışına göre, kişi ancak önündeki ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılmasıyla özgür olabilir. Özgürleştirme sosyal ve ekonomik koşulların geliştirilmesiyle gerçekleştirilebilecek bir süreçtir<sup>43</sup>.

#### 5. TEMEL HAK VE HÜRRİYETLERİN SINIFLANDIRILMASI

1978 Haklar bildirgesi şöyle diyordu “hakların güvencesinin sağlanmadığı ve erkler ayrılığının örgütlenmediği toplumlar Anayasa’ya da sahip değildiler.”<sup>44</sup> Temel hak ve hürriyetler George Jellinek’e mal edilen klasikleşen ayrımına göre üç gruba ayrılır: Negatif statü hakları, pozitif statü hakları, aktif statü hakları. Aktif statü hakları, kişinin devlet yönetimine katılmasını sağlayan haklardır.<sup>45</sup> Konunun bütünlüğü açısından yalnızca negatif ve pozitif statü haklarından bahsetmeyi uygun gördük.

##### 5.1. Negatif Statü Hakları

Negatif statü hakları, kişinin devlet tarafından aşamayacak ve dokunulamayacak özel alanının sınırını çizen hak ve hürriyetlerdir. Örneğin konut dokunulmazlığı hakkı, kişi güvenliği hakkı, din hürriyeti, düşünce hürriyeti negatif statü hakkı niteliğindedir. Anayasamızın ikinci kısmının ikinci bölümünde yer alan (m.17-40) hak ve hürriyetler kural olarak negatif statü hakları niteliğindedir. Bu haklar devlete, negatif bir tutum, sadece karışmama, gölge etmeme ödevi yükler. Bu haklar

---

<sup>41</sup> “Negatif Statü Hakları”

<sup>42</sup> “Pozitif Statü Hakları”

<sup>43</sup> GÖZLER, a.g.e., s.160

<sup>44</sup> KABAOĞLU, İbrahim, *Özgürlükler Hukuku*, İstanbul, 1996, s.30

<sup>45</sup> GÖZLER, a.g.e., s.211



kişiyi devlete ve topluma karşı koruyan haklar olduğu için bu haklara ‘koruyucu haklar’ da denir. Anayasada bu haklar “kişinin hakları ve ödevleri” başlığı altında topladığı için bu haklara kısaca “kişisel haklar” da diyebiliriz.<sup>46</sup>

## 5.2. Pozitif Statü Hakları

Pozitif statü hakları, bireylere devletten olumlu bir davranış, bir hizmet, bir yardım isteme imkanını tanıyan haklardır. Bu tür haklar, Anayasamızın ikinci kısmının üçüncü bölümünde (m.41-65) sayılmıştır. Örneğin çalışma hakkı, sağlık hakkı, konut hakkı, sosyal güvenlik hakkı bu tür haklardandır. Bu tür haklar, devlete sosyal alanda bir takım ödevler yüklerler. Pozitif statü haklarına, kişiye devletten bir şey istemesi hakkını verdiği için “isteme hakları” da denmektedir. Bu hakların çoğunluğu sosyal ve ekonomik alana ilişkin olduğundan ve Anayasa’mızın bu hakları düzenleyen bölümünün başlığının “sosyal ve ekonomik haklar ve ödevler” olmasından ve keza bu hakların sosyal devlet anlayışının sonuçları olduğundan, bu haklara kısaca “sosyal haklar” da denir.<sup>47</sup> Görüldüğü gibi sosyal hakların dayanağı Anayasa’dır. Herkes isteme hakkına sahiptir ve özürsüz kişilerin de Anayasal haklarını talep etmesi doğaldır.

## 6. ULUSLARARASI ÖRGÜTLER AÇISINDAN SAKAT KAVRAMI

Sakatlık, tüm toplumları ilgilendiren bir husustur. Bu konuda bireysel çabalardan çok örgütlü toplumsal çabalar şarttır. Bunun bilincinde olan uluslararası örgütler sakatların korunmasıyla ilgili yaptıkları çalışmalarla toplumlara kılavuz olmaktadır.

### 6.1. Birleşmiş Milletler Örgütü

Sakat kişilerin toplumda gereken yerlerini alarak yaşamaları, topluma yük değil ama üretken bireyler olarak katılmaları konusunda olduğu kadar toplumun sakatlara karşı yükümlülüklerini de tespit eder. Birleşmiş Milletler Genel Kurulu’nda

---

<sup>46</sup> GÖZLER, a.g.e., s.210-211

<sup>47</sup> GÖZLER, a.g.e., s.211

İnsan Hakları Evrensel Bildirisi ek 3447 nolu ve 9 Aralık 1975 tarihli “Sakat Kişilerin Hakları Bildirisi” kabul edilmiştir. Sakatların toplumdaki statü ve kapsamının ortaya konduğu bu bildiri 13 maddeden oluşmakta olup, sakatlar ve meseleleri konusunda Uluslararası tarihi bir belge niteliğindedir.<sup>48</sup> Bildirgenin maddeleri şöyledir;

1. “Normal bir kişisel ya da sosyal yaşantısında kendi kendisine yapması gereken işlere, bedensel veya ruhsal kabiliyetlerindeki kalıtsal yada sonradan olma herhangi bir noksanlık sonucu yapamayanlara sakat denir.”

2. “Sakat kişiler, bu beyannamede ileri sürülen haklardan yararlanacaklardır. Bu haklar, sakat kişinin ya da ailesinin sahip olduğu ırk, renk, cinsiyet, dil, din, siyasi veya diğer fikirler, milliyet ya da sosyal köken, varlık ve doğum gibi konularda hiçbir ayrıcalık gözetilmeden dünyadaki bütün sakat kişilere tanınmıştır.”

3. Sakat kişinin onuruna saygı gösterilmesi, onun en doğal hakkıdır. Sakat kişilerin sakatlık veya noksanlıklarının nedeni, durumu ve ciddiyeti ne olursa olsun, aynı yaştaki sakat olmayan arkadaşlarının sahip oldukları düzgün yaşam koşullarına sahip olmak haklarıdır.

4. Sakat kişiler aynı medeni ve siyasi haklara sahiptirler. “Akıl Hastalıklarının Hakları Bildirgesi”nin 7. Maddesinde bu hakların sınırlandırılması ya da kaldırılması ile ilgili hükümler ayrıca belirtilmiştir.

5. Sakat kişilerin kendi kendilerine yeterli olmalarını sağlayan önlemler alınmalıdır.

6. Sakat kişiler, tıbbi, psikolojik ve fonksiyonel tedavi hakkına sahiptirler. Protez, ortopedik uygulamalar, tıbbi ve sosyal rehabilitasyon çalışmaları, eğitim ve mesleki eğitim, staj ve rehabilitasyon, yardım, dayanışma, plasman hizmetleri, sakat kişilerin becerilerini hızlandıracak diğer bütün faaliyetler bu maddenin kapsamına dahildir.

---

<sup>48</sup> GÖKSOY, a.g.e., s.21

7. Sakat kişiler ekonomik ve sosyal haklara, düzgün hayat standardı hakkına sahiptirler. Ayrıca yeteneklerine göre bir iş sağlamak, yararlı, verimli ve karlı bir işe girmek veya bir ticaret birliğine üye olmak gibi haklara sahiptirler.

8. Ekonomik ve sosyal planlamaların bütün evrelerinde sakatlar, özel ihtiyaçlarını daimi düşünülmesi ve gerçekleştirilmesi gereken kişiler olarak nitelendirilmelidir.

9. Sakat kişiler aileleriyle veya evlat edinen kişilerle birlikte yaşama ve her türlü sosyal, yaratıcı ve eğlendirici faaliyete katılma hakkına sahiptirler. Hiç bir sakat kişi, ikamet ettiği çevre itibarıyla, durumu veya gelişmesi için gerekli isteklerinde başka bir ayrıcalığa tabi tutulmaz. Eğer bir sakatın muhakkak bir müessesede veya çevrede kalması gerekiyorsa, o zaman bu çevrenin mümkün olduğu kadar yakın olması gerekir.

10. Sakat kişiler her türlü istismarda, ayrımcı, kötüye kullanılabilir ve haysiyet kırıcı yasa ve davranışlardan korunmalıdır.

11. Sakat kişiler, gerektiğinde varlıklarının ya da mallarının korunması için yeterli yasal yardım sağlamaya muktedir olabilmelidirler. Eğer adli durum kendi aleyhlerine gelişirse o zaman bu kişinin beden ve zeka durumu tam olarak dikkate alınmalıdır.

12. Sakat kişiler haklarıyla ilgili her konuda, her zaman kendilerine ait kuruluşlarla istişarede bulunabilmelidir.

13. Bu beyannamede yazılı haklar, mümkün olan her türlü vasıta ile sakat kişilere ve ailelerine tam olarak duyurulmalıdır.<sup>49</sup>

Bildirinin birinci maddesinde sakat tanımı yapılmıştır. Diğer maddelerde ise sakatların diğer insanlarla eşit muamele görmelerinden ve toplumların uyması gereken genel kurallardan bahsedilmiştir.

---

<sup>49</sup> T.C. Başbakanlık, Özürlüler İdaresi Başkanlığı, a.g.e., s.3-4

## 6.2. Dünya Sağlık Örgütü

Dünya Sağlık Örgütü tarafından özürlülük; “bedensel ve ruhsal anormallik veya eksikliklerle anatomik yapı ve fonksiyon kaybı, sınırlılık ya da eksiklik sonucu normal faaliyetlerini yerine getirememe veya kişinin yaşına, cinsiyetine, sosyal ve kültürel durumuna uygun davranışlarını engelleyen yetersizlikler” olarak tanımlanmaktadır.<sup>50</sup>

Dünya Sağlık Örgütü tanımında sakatlığı üç ayrı kategori üzerinden belirlemiştir. Noksanlık; sağlık alanında “Noksanlık” psikolojik, anatomik veya fiziksel yapı ve fonksiyonlardaki bir noksanlığı veya dengesizliği (anormallik) ifade eder. Sakatlık; sağlık alanında, “Sakatlık” bir noksanlık sonucu meydana gelen ve normal sayılabilecek bir insana oranla bir iş yapabilme yeteneğinin kaybedilmesi veya kısıtlanması durumunu ifade etmektedir. Malûliyet; sağlık alanında “malûliyet” bir noksanlık veya sakatlık sonucunda, belirli bir kişide meydana gelen ve o kişinin yaş, cinsiyet, sosyal ve kültürel durumuna göre normal sayılabilecek faaliyette bulunma yeteneğini önleyen ve sınırlayan dezavantajlı bir durumu ifade eder.<sup>51</sup>

## 6.3. Uluslararası Çalışma Teşkilatı (ILO)<sup>52</sup>

Sakatların Mesleki Rehabilitasyonu ve İstihdamına İlişkin 159 sayılı Sözleşme, Uluslar Arası Çalışma Konferansı'nın 1983 yılında Cenevre'de yapılan 69'uncu toplantısında kabul edilmiştir. Sözleşme, 1 Ocak 1996 tarihine kadar aralarında Almanya, Fransa ve Hollanda gibi Batı Avrupa Ülkelerinin de bulunduğu Uluslar Arası Çalışma Teşkilatı üyesi 56 ülke tarafından onaylanmıştır.

Söz konusu ILO Sözleşmesi, tam katılım ve eşitlik koşullarında özürsüzlük için uygun bir istihdam ve sosyal bütünleşme ortamının gerçekleşmesini amaçlamaktadır.

---

<sup>50</sup> BİLGİN, Kamil, Çalışan veya Çalışmak İsteyen Özürsüzlüklerin Verimliliklerinde Mesleki İyileştirme, III. Verimlilik Kongresi Bildirileri, Ankara, 14-16 Mayıs 1997, MPM Yayını No:599, s.145

<sup>51</sup> GÖKSOY, a.g.e., s.20

<sup>52</sup> 08 Temmuz 1999 4407 sayılı Kanunla Kabul Edilmiştir. 10 Temmuz 1999 Tarihli 23751 sayılı Resmi Gazete

Sözleşmeye göre, milli koşullar ve imkanlara uygun olarak devlet, özürhüleri mesleki uyumu ve istihdamı için bir program uygulayacak ve alınan önlemlerin ilgili tüm özürhü kategorileri için geçerli olması sağlanacaktır.

Özürhü işçilerle genel olarak diğeri işçiler arasında fırsat eşitliğı ilkesine dayalı bir politikanın uygulanmasında işverenler ve işçilerin teşkilatlarına ve bunun yanı sıra özürhüleri için kurulmuş ya da özürhüleri temsil eden teşkilatlara danışılacaktır.

Sözleşme, özürhü kişilere gereken biçimde uyarlanmış mesleki rehberlik, mesleki eğitim, işe yerleştirme, istihdam ve benzeri hizmetlerin sağlanmasını öngörmektedir.

Sözleşme, ayrıca söz konusu hizmetlerin kırsal alanlarda ve uzak yerleşim birimlerinde de uygulanmasını ve bu konularda görevlendirilebilecek yeterli sayıda uzman danışmanların yetiştirilmesini öngörmektedir.

Bu sözleşmenin amaçları açısından, "sakat" terimi, uygun bir iş temini, muhafazası ve işinde ilerlemesi hususundaki beklentileri, kabul edilmiş fiziksel veya zihinsel bir özür sonucu önemli ölçüde azalmış olan bireyi ifade eder. (Md.1) <sup>53</sup>

## 7. ÖZÜRLÜ KAVRAMI

Özürhüleri için eskiden beri sakat ve/veya yakın geçmişte sakat yerine engelli kelimesi kullanılmaktadır. Bir tanıma göre özürhü; (Alm.Behinderter), (Fr. Personne handicapée), (İng. Handicapped person, disabled person): "Gerek doğuştan, gerekse sayırsal (hastalık) ya da kaza sonucu, bağımsızlığı, öğrenimi ya da iş tutması, geçici ya da sürekli olarak engellenmiş olan bedensel, anlıksal (zihinsel) ya da hem bedensel hem de anlıksal (zihinsel) engelli durumundaki kimselerdir."<sup>54</sup>

Ülkemizde çeşitli alanları düzenleyen yasalardan ayrı olarak sakat tanımını yapmak ayrıca her özürhü grubuna göre sakatlık tanım ve oranlarını belirlemek üzere 1981 yılında Sakatları Koruma Milli Koordinasyon Kurulu, ilmi çalışmalar başlatarak bu çalışmalar sonucunda genel bir tanım belirlemiştir. Sakatları Koruma Milli

---

<sup>53</sup> T.C. Başbakanlık, Özürhüleri İdaresi Başkanlığı, a.g.e., s.6

Koordinasyon Kurulu'nca belirlenen sakat tanımı şu şekildedir; "Bedensel, zihinsel, duygusal ve sosyal özelliklerinde belirli bir oranda fonksiyon kaybına neden olan organ yokluğu veya bozukluğu sonucu normal yaşamın gereğine uymayacak düzeyde özürlenmiş kişiye sakat, özürlenme durumuna sakatlık denir."<sup>55</sup>

Türkiye'de özürsüzlüğü her hukuksal belgede farklı tanımlandığını görüyoruz. Ülkemizdeki özürsüzlük tanımları katı kalıplar içine sıkıştırılmış, uygulayıcıya kolaylık sağlamak için, ölçü şablonlar getirilmiştir. Bu konuda sağlanacak kolaylık söz konusuysa, bu kolaylığın özürsü bireylere yönelik olması gerekirken, tersine, uygulamada, bürokratik mekanizmaya, karar verme kolaylığı getiriyor ki, yadırgamamak olanaksız.<sup>56</sup> Özürsü tanımı Kanun'larda çeşitli şekillerde ifade edilmiştir.

#### 7.1: İş Kanunu Bakımından

22.05.2003 tarihli ve 4857 sayılı İş Kanununun 30 uncu maddesine göre işverenlerin elli veya daha fazla işçi çalıştırdıkları işyerlerinde çalıştırmaları gereken özürsü, eski hükümlü ve terör mağdurları için öngörülen toplam çalıştırma oranı %6'dır. Bu oran işverenin niteliğine ve çalıştırılan işçinin konumuna göre farklılaştırılmıştır. %6'lık oranın dağılımı şu şekildedir; kamu işyerlerinde özürsü için % 4, eski hükümlüler için % 2 olarak; özel sektör işyerlerinde özürsü için % 3, eski hükümlüler için % 1, terör mağdurları için de % 1 olarak belirlenmiştir. Özel sektör işyerlerinde kalan % 1'lik oran, işverenlerin tercihinine göre, özürsü veya eski hükümlü çalıştırma yönünde kullanılacaktır. Bu Karar 2004/6976<sup>57</sup> sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'yla alınmış ve 01.01.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Karar'la beraber özürsü kimseleri istihdam etmek zorunluluğu getirmiştir.

<sup>54</sup> ÖNÜL, Remzi, **Özel Eğitim Sözlüğü**, Karatepe Yayınları, Ankara, 1989, s.15

<sup>55</sup> GÖKSOY, Turgut, Faaliyet Raporu ve Konfederasyona Bağlı Federasyon ve Dernekler, **Türkiye Sakatlar Konfederasyonu**, 30Eylül 1990-16 Kasım 1991,s.18

<sup>56</sup> ÖLÇEN, Ali Nejat, a.g.e., s.20

<sup>57</sup> 19.03.2004 tarih 25407 sayılı **Resmi Gazete**

Yasa hükmüne aykırı olarak özürlü ve eski hükümlü çalıştırılmayan işveren veya işveren vekiline, İş Kanunu'nun 101. maddesine göre, çalıştırmadığı her özürlü ve eski hükümlü için, çalıştırmadığı her ay itibariyle idari para cezası<sup>58</sup> kesilmektedir. Terör mağduru çalıştırılmaması halinde ise, çalıştırılmayan her kişi ve çalıştırılmadığı her ay için asgari ücretin on katı tutarında idari para cezası<sup>59</sup> kesilecektir. İdari para cezası, Türkiye İş Kurumu'nun bildirim üzerine, işyerinin bağlı olduğu Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı Bölge Müdürlüğü'nce uygulanacaktır. Bu zorunluluklara uyulmaması halinde, işverenlere çok daha yüksek cezalar gelebilmektedir.<sup>60</sup> Cezaların yüksek olması özürlü çalıştırmanın önemini arttırmaktadır. Yüksek meblağlarda para cezası ödememek için işveren yeterli sayıda özürlü istihdam etmek zorunda kalacaktır. Böylece özürlü vatandaşlara istihdam yaratılırken, yaratılan istihdama cevap verecek düzenlemelerin de beraberinde yapılması önem kazanmaktadır. Özellikle ücretli çalışan özürülüler hakkında yapılacak düzenlemelerden "vergi indirimi" yapılacak bu düzenlemelerin başında gelmektedir. Kanun koyucu özürülülere istihdam sağlarken onların adaletli vergilendirilmelerini de sağlamalıdır.

Kanun yürürlüğe konulmasını öngördüğü Yönetmelik'te sakatlığın tanımının da yapılması gerekli olmuştur. 24 Mart 2004 tarihli ve 25412 sayılı Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe giren "Özürlü, Eski Hükümlü ve Terör Mağduru İstihdamı Hakkında Yönetmelik"te sakatlık: "Bedensel, zihinsel, ruhsal, duygusal ve sosyal yeteneklerindeki engelleri nedeniyle çalışma gücünün en az yüzde 40'ından yoksun olma durumu sağlık kurulu raporuyla belgelenenler." Olarak tanımlanmıştır (Md.3) Tanım tamamen özürülülerin çalışma hayatına yönelik bir tanım olması dolayısıyla kıstas olarak "Çalışma Gücü" esas alınmıştır.

## **7.2. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu Bakımından**

Ülkemizde yapılan çeşitli özürülüler yanında yeni gelişme ve düzenlemeler de dikkate alınarak, 27.05.1983 tarih ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu açısından özürülünün tanımı yeniden gözden geçirilmiş ve daha kapsamlı bir

---

<sup>58</sup> Bu para cezası 01.01.2004 tarihi itibariyle 963 milyon 750 bin TL'dir

<sup>59</sup> Bu para cezası 01.01.2004 tarihi itibariyle 4 milyar 230 milyon TL'dir

hale getirilmiştir. Daha önceden özürlü, “bedensel, zihinsel ve ruhsal özelliklerinde belirli oranlarda fonksiyon kaybına neden olan organ yokluğu ve bozukluğu sonucu, toplumsal rolünü gerçekleştirebilmesi için bakım, rehabilitasyon, danışmanlık ve destek hizmetlerine ihtiyaç duyan kişi”<sup>61</sup> olarak ele alınırken bugün “doğuştan veya sonradan herhangi bir hastalık veya kaza sonucu bedensel, zihinsel, ruhsal, duygusal ve sosyal yeteneklerini çeşitli derecelerde kaybetmesi nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olup; korunma, bakım, rehabilitasyon, danışmanlık ve destek hizmetlerine ihtiyacı olan kişi”<sup>62</sup> olarak tanımlanmaktadır.

Özürülerin bakım ve rehabilitasyon hizmetlerine gerçekten ihtiyaç duyup duymayacağı, özürülerin anatomik (bedensel ve organik) bozukluğundan ve/veya eksikliğinden ziyade fonksiyonel yetersizliğin hangi boyutta ve derecede olması ile yakından ilişkilidir. Dolayısıyla her özürünün mutlak olarak bakıma muhtaç olduğunu iddia edemeyiz. Çünkü ağır derecede özürüler dahil temel ihtiyaçlarını giderme bakımından, destekleyici araç gereç yardımı ile de olsa, birçok hareket yapabilme yeteneğine ve şansına sahiptirler. Bundan dolayıdır ki, yapılan tanımlamanın aksine özürülerin belirli kesimi her yerde ve her zaman başkalarını yardımına, himayesine ve bakımına ihtiyaç duymamaktadır.<sup>63</sup>

Görüldüğü gibi Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu bakımından yapılan tanım yeterli bir tanım değildir. Zira yukarıda da belirtildiği gibi özürü kişilerin hepsinin bakıma muhtaç olduğunu söylemek mümkün değildir. Dolayısıyla söz konusu kanunda yapılan tanımlamanın gözden geçirilmesinde fayda görülmektedir. Diğer yandan bir önceki başlık altında iş kanunu yönünden yapılan tanımlamanın daha doğru bir yaklaşım olduğu ve bakıma muhtaç olup olmamanın değil, belirli bir oranda raporlu kişilerin özürü olarak nitelendirildiği fark edilmektedir.

---

<sup>60</sup> KIZILOĞ, Şükrü, *Özürü ve Eski Hükümlü Çzlaştırma Zorunluluğu*, Dünya Gazetesi, (01.04.2004)

<sup>61</sup> 27.05.1983 tarih ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu, m.3c

<sup>62</sup> 30.05.1997 tarih ve 572 sayılı KHK'nin 5. maddesiyle 2828 sayılı Kanun'un m.3c'nin değiştirilmesi

<sup>63</sup> SEYYAR, Ali, *Saray Rehabilitasyon Dergisi*, Nisan, 1999, sayı.2



### 7.3. Özel Eğitime Muhtaç Çocuklar Kanunu Bakımından

12.10.1983 tarih ve 2916 sayılı Özel Eğitime<sup>64</sup> Muhtaç Çocuklar Kanunu, özel eğitime muhtaç çocukların Türk Milli Eğitim Sistemini düzenleyen genel esaslar doğrultusunda eğitilmeleri iş ve meslek sahibi yapılmaları, çevre ve topluma uyum sağlamalarına ait esasları düzenleyen bir yasadır. Kanun “özel eğitime muhtaç çocuklar” tanımını: “Beden, zihin, ruh, duygu, sosyal ve sağlık özellikleri ve durumlarındaki olağan dışı ayrılıkları sebebiyle normal eğitim hizmetlerinden yararlanamayan 4-8 yaş grubundaki çocuklar” olarak belirlemiştir.<sup>65</sup>

Yasanın yürürlüğe konuş amacı; “özel eğitime muhtaç çocukları, Türk Milli Eğitim Sistemi içinde eğitilmeleri, iş ve meslek sahip olmalarını temin etmek” olması nedeniyle tanım bakımından 4-18 yaş grubundaki çocuklara yöneliktir. Kanun bu çerçevede tanımı “beden, zihin, ruh, duygu, sosyal ve sağlık özellikleri ve durumlarındaki olağandışı ayrılıkları” kıstas olarak yapmıştır.

Daha sonra çıkarılan “Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”<sup>66</sup>, geniş kapsamlı belirlemeleri dahilinde Milli Eğitim Bakanlığına bağlı “Özel Eğitim Hizmetleri Yönetmeliği<sup>67</sup>”nde özel eğitime muhtaç çocukları kategorilere ayrılarak ayrı ayrı tanımlamıştır. Bu tanımlar şu şekildedir:

a) **Özel Eğitim Gerektiren Birey:** Çeşitli nedenlerle, bireysel özellikleri ve eğitim yeterlilikleri açısından akranlarından beklenen düzeyden anlamlı farklılık gösteren bireyi,

b) **Zihinsel Öğrenme Yetersizliği:** Zihinsel gelişim yetersizliğinden dolayı, bireyin eğitim performansının ve sosyal uyumunun olumsuz yönde, hafif-orta-ağır düzeyde etkilenmesi durumu,

---

<sup>64</sup> **Özel Eğitim:** Özel eğitim gerektiren bireylerin eğitim ve sosyal gereksinimlerini karşılamak için özel olarak yetiştirilmiş personel, geliştirilmiş eğitim programları ve yöntemleri ile özel eğitim gerektiren bireylerin bireysel yeterliliklerine dayalı, gelişim özelliklerine uygun ortamlarda sürdürülen eğitimi.

<sup>65</sup> GÖKSOY, a.g.e.,s.11

<sup>66</sup> 6 Haziran 1997 Tarih ve 23011 Sayılı Resmi Gazete

<sup>67</sup> Bu Yönetmelik; 30.05.1997 tarihli ve 573 sayılı Özel Eğitim Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine dayanılarak hazırlanmıştır.

c) **Hafif Düzeyde Zihinsel Öğrenme Yetersizliği:** Bireyin, temel okuma-yazma ve sayma becerilerini kazanmasında ortaya çıkan gecikme durumunu,

d) **Orta Düzeyde Zihinsel Öğrenme Yetersizliği:** Bireyin, gecikmeli bir konuşma ve dil gelişimi, sosyal, duygusal veya davranış problemleri ile temel okuma yazma ve sayma becerilerini kazanmasında ortaya çıkan gecikme durumunu,

e) **Ağır Düzeyde Zihinsel Öğrenme Yetersizliği:** Bireyin, ciddi biçimde konuşma ve dil gelişimi güçlüğü, sosyal, duygusal veya davranış problemleri ile temel öz bakım becerilerini öğrenmesinde ortaya çıkan gecikme durumunu,

f) **Klinik Bakıma Gereksinim Nedeniyle Öğrenme Yetersizliği:** Ciddi biçimde zihinsel ve birden fazla yetersizliği nedeniyle bireyin, eğitim-öğretim kurumlarından doğrudan yararlanamama durumunu,

g) **İşitme Yetersizliği:** İşitme duyarlılığının kısmen veya tamamen yetersizliğinden dolayı konuşmayı edinmede, dili kullanmada ve iletişimde güçlük nedeniyle bireyin eğitim performansının ve sosyal uyumunun olumsuz yönde etkilenmesi durumunu,

h) **Görme Yetersizliği:** Görme gücünün kısmen ya da tamamen yetersizliğinden dolayı, bireyin eğitim performansının ve sosyal uyumunun olumsuz yönde etkilenmesi durumunu,

i) **Ortopedik Yetersizlik:** İskelet, kas ve eklemlerdeki hastalık, bozukluk ve yetersizlikten dolayı, bireyin eğitim performansının ve sosyal uyumunun olumsuz yönde etkilenmesi durumunu,

j) **Sinir Sisteminin Zedelenmesi ile Ortaya Çıkan Yetersizlik:** Gelişim sürecinde oluşan nörolojik bozukluğun, bireyin eğitim performansını ve sosyal uyumunu olumsuz yönde etkilemesi durumunu,

k) **Dil ve Konuşma Güçlüğü:** Sözel iletişimde farklı düzey ve biçimlerde ortaya çıkan aksaklıklar ve düzensizlikler nedeniyle dili kullanma, konuşmayı öğrenme ve iletişimdeki güçlüklerin, bireyin eğitim performansı ve sosyal uyumunu olumsuz yönde etkilemesi durumunu,

l) **Özel Öğrenme Güçlüğü:** Yazılı ya da sözlü dili anlamak ya da kullanabilmek için gerekli olan bilgi alma süreçlerinin birinde ya da birkaçında ortaya çıkan ve dinleme, konuşma, okuma, yazma, heceleme, dikkat yoğunlaştırma ya da matematiksel

işlemleri yapmada yetersizlik nedeniyle, bireyin eğitim performansının ve sosyal uyumunun olumsuz yönde etkilenmesi durumunu,

**m) Birden Fazla Alanda Yetersizlik:** Gelişim dönemi içerisinde, bireyin eğitim performansını ve sosyal uyumunu ciddi bir şekilde ve olumsuz yönde etkileyen, birden fazla alanda görülen yetersizlik durumunu,

**n) Duyusal Uyum Güçlüğü:** Sağlık durumu, zihinsel, duysal faktörler tarafından açıklanamayan; bireyin kendisiyle ve çevresiyle dengeli, doyurucu ilişki kurma ve sürdürmede güçlük çekme, genel bir mutsuzluk ve depresyon hali ya da bireysel veya okul problemleri ile ilgili korku, tırnak yeme, parmak emme gibi fiziksel belirtiler gibi özelliklerinden bir veya birden fazlasının uzunca bir süre ortaya çıkması nedeniyle, eğitim performansının ve sosyal uyumunun olumsuz yönde etkilenmesi durumunu,

**o) Süreğen Hastalık:** Gelişim dönemi içerisinde, bireyin, sürekli bakım ve tedavi gerektiren hastalığı nedeniyle eğitim performansının ve sosyal uyumunun olumsuz yönde etkilenmesi durumunu,

**p) Otizm:** Genellikle erken çocukluk döneminde, bireyin eğitim performansının ve sosyal uyumunun, sözlü-sözsüz iletişim boyutunda olumsuz ve ciddi biçimde etkilenmesi durumunu,

**r) Sosyal Uyum Güçlüğü:** Riskli yaşam koşulları, madde bağımlılığı, yetersiz beslenme, göç, suç işleme, suça yönelme, çalışma, ihmal, istismar, terk edilme ve dil farklılığı gibi nedenlerden dolayı bireyin eğitim performansının ve sosyal uyumunun olumsuz yönde etkilenmesi durumunu,

**s)Üstün veya Özel Yetenek:** Akademik alanda ve/veya sanat alanındaki yetenekleri açısından akranlarına göre üst düzeyde performans gösterme durumunu, ifade eder.

Yönetmelikte yapılan tanımlar tamamen özürlü çocukların eğitimine yönelik gruplandırmayı esas alan bir sistem içinde yapılmıştır.<sup>68</sup>

#### 7.4. Sosyal Sigortalar Kanunu Bakımından

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu, bir hizmet akdine dayanılarak bir veya birkaç işveren yanında çalışanların sosyal sigorta haklarını düzenleyen bir yasadır. Kanun sosyal sigorta uygulaması içinde sakatlık unsurunu iki sebebe dayandırmıştır. Bunlar “İş Kazası ve Meslek Hastalığı” unsurlarıdır. Her iki sigorta uygulaması içinde sakatlık tanımını “Kazanma Gücü”nün kaybı kıstasına göre yapmıştır.<sup>69</sup>

506 sayılı Kanun bakımından iş kazası ve meslek hastalığından ne anlaşılması gerektiğini, Kanununun 11. maddesinde ayrıntılı olarak tarif edilmiştir.

SSK. M.11/A ya göre, iş kazası: “Sigortalının işyerinde bulunduğu sırada, işveren tarafından yürütülmekte olan bir iş dolayısıyla, sigortalının işveren tarafından görev ile bir başka yere gönderilmesi yüzünden asıl işini yapmaksızın geçen zamanlarda, emzikli kadın sigortalının çocuğunu süt vermek için ayrılan zamanlarda ve sigortalının, işverence sağlanan bir taşıtla işin yapıldığı yere toplu olarak getirilip götürülmeleri sırasında meydana gelen ve sigortalıyı hemen veya sonradan bedence veya ruhça arızaya uğratan olaydır.” şeklinde tarif edilmiştir. Bu tarif geniş anlamda bir iş kazası tarifidir.<sup>70</sup>

506 sayılı Kanununun 11/B, maddesine göre, meslek hastalığı: “sigortalının çalıştırıldığı işin niteliğine göre tekrarlanan bir sebeple veya işin yürütüm şartları yüzünden uğradığı geçici veya sürekli hastalık veya sakatlık veya ruhi arıza halleridir.”<sup>71</sup>

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu çalışan bir sigortalı için iki halli sakatlık nedeni belirledikten sonra sağladığı sosyal sigorta hakları bakımından sakat tanımı kazanma gücünün kaybına göre oranlara bağlanmıştır.

---

<sup>68</sup> GÖKSOY, a.g.e., s.12-13

<sup>69</sup> GÖKSOY, a.g.e., s.14

<sup>70</sup> ALPER, Yusuf, *Türkiye’de Sosyal Güvenlik ve Sosyal Sigortalar*, Alfa Yayınevi, 1999, s.164

<sup>71</sup> ALPER, a.g.e., s.170

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nda belirlenen sosyal sigorta hakları, sosyal güvenlik ilkesi içinde değerlendirilerek sakatlık tanımına göre belirli kıstaslar öngörülmüştür. Ayrıca sakatlık nedenleri dolayısıyla bağlanacak aylık, gelir veya diğer sağlık, haklarında kazanma gücü çalışma gücü esasları göz önünde tutulmuştur.

#### 7.5. Bağ-Kur Kanunu Bakımından

Malûllük, sigortalının iş göremezlik durumunun süreklilik arz ettiği durumu ifade eder ve<sup>72</sup> Bağ-Kur Kanunu'nda da 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu benzeri bir sistem öngörülerek bu Kanuna göre malûl sayılacak sigortalının çalışma gücü kıstası dahilinde<sup>73</sup> herhangi bir sebeple çalışma gücünün 2/3 oranında kaybeden sigortalı 1479 sayılı Bağ-Kur Kanunu bakımından malûl sayılır (m.29). Sigortalının hangi hallerde çalışma gücünün 2/3 oranında kaybettiğinin tespiti, 506 sayılı SSK'na istinaden çıkarılan, "Sosyal Sigortalar Sağlık İşlemleri Tüzüğündeki" esaslara göre yapılacaktır (1479, m.29/son).<sup>74</sup>

#### 7.6. Emekli Sandığı Kanunu Bakımından

Devlet Memurları ile Kanun'da memur statüsünde çalışanların sosyal güvenlik haklarını düzenleyen 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu, kamuda çalışanların sakatlık durumlarını belirleyen 'malûllük' bölümünde oransal kıstaslara girmeden daha geniş bir tanım öngörmüştür. 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu'nda; "Her ne sebep ve suretle olursa olsun vücutlarında hasıl olan arızalar veya duçar oldukları (yakalandıkları) tedavisi imkansız hastalıklar yüzünden vazifelerini yapamayacak duruma giren iştiraklere 'malûl' denir ve haklarında bu Kanun'un malûllüğe ait hükümleri uygulanır." (m.44)<sup>75</sup> şeklinde bir tanımlama yapılmıştır.,

---

<sup>72</sup> ALPER, a.g.e., s.327

<sup>73</sup> GÖKSOY, a.g.e., s.15

<sup>74</sup> ALPER, a.g.e., s.328

<sup>75</sup> T.C. Başbakanlık Özürlüler İdaresi Başkanlığı, **Özürlülerle İlgili Mevzuat**, Ankara, 2002, s.25

İştirakçilerin vücutlarında meydana gelen arızalar veya uğradıkları tedavisi imkansız hastalıklar sebebiyle vazifelerini yapamayacak duruma gelmeleri halinde uygulanan emeklilik işlemine malûlen emeklilik denir.

Belirtilen sebeplerle çalışamayacak duruma düşenlere "malûl denilmekte olup meydana geliş sebeplerine göre 3 türe ayrılmaktadır.

#### **Adi Malûllük :**

Adi malûllükte emekli aylığı bağlanabilmesi için iştirakçilerin en az 10 yıl fiili hizmet müddetinin bulunması gerekmektedir olup, aksi takdirde toptan ödeme yapılmaktadır.

İstisna olarak 5 yıl fiili hizmet müddeti bulunan iştirakçilere, tedavisi, imkansız bir malûliyete uğramaları ve başkasının güç ve yardımı olmaksızın hayatını devam ettiremez duruma düşmeleri halinde 15 yıl hizmeti bulunan malûller gibi aylık bağlanmaktadır.

#### **Vazife Malûllüğü :**

İştirakçilerin vazife yapamayacak duruma düşmeleri;

- a) İlgililerin vazifelerini yaptıkları sırada ve vazifelerinden doğmuş olursa,
- b) Vazifeleri dışında kurumların verdiği herhangi bir kuruma ait başka işleri yaparken bu işlerden doğmuş olursa,
- c) Kurumların menfaatini korumak maksadıyla bir iş yaparken o işten doğmuş olursa,
- d) Fabrika, atölye ve benzeri iş yerlerinde, işe başlamadan evvel iş sırasında veya işi bitirdikten sonra, o iş yerinde meydana gelen ve yine o işyerinin mahiyetinden veya çalışma konusunda ileri gelen kazadan doğmuş olursa, buna "vazife malûllüğü" denir.

Vazife malûllükleri,

- a) Keyif verici içki ve her çeşit madde kullanmaktan,
- b) Kanun, tüzük ve emir dışında hareket etmiş olmaktan,

- c) Yasak fiilleri yapmaktan,
- d) İntihara teşebbüsten olursa,
- e) Her ne suretle olursa olsun kendilerine veya başkalarına menfaat sağlamak veya zarar vermek maksadından doğmuş olursa, adi malûllük hükümleri uygulanır.

#### **Harp Malûllüğü :**

Vazife malûllerinden bu malûllüklere,

- a) Harpte fiilen ateş altında,
- b) Harpte, harp bölgelerindeki harp hareket ve hizmetleri sırasında,
- c) Harpte veya harbe hazırlık devresinde her çeşit düşman silahlarının etkisi ile,
- d) Askeri hareketi gerektiren iç ve sınır hareketi sırasında,
- e) Barışta ve olağanüstü hallerde, emir veya görev ile uçuş yapan uçucularla, emir ve görevli olarak uçakta bulunanlardan uçuşun havadaki ve yerdeki sebepleriyle, emir ve görevle dalış yapan dalgıçlarla, denizaltı gemisinde veya dalgıç kıtasında bulunanlardan, denizaltıcılığın yada dalgıçlığın çeşitli sebep ve tesiri ile uğranılmış ise, bunlara "harp malûlü" denir.<sup>76</sup>

Devlet memurluğu yönünden “vazifesini yapamayacak duruma girme” kavramı, “çalışma gücü kaybı” teriminin diğer bir ifade şeklidir. Bu durumda 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu da çalışan bir memurun, çeşitli sebeplerle sakat kalması durumunda malûl sayılabilmesi için, “Çalışma Gücü” kıstası esas alınarak tanım yapılmıştır. Ancak tanımı daha geniş anlamda değerlendirerek Yasa hükmünde hiçbir oran öngörülmemiş bu tespit Resmi Sağlık Kurulu takdirine bırakılmıştır. Bu uygulamanın yasal zeminler altında belirli oranlara bağlanması daha doğru görünmektedir. Böylece hem resmi Sağlık Kurulu’nun oran belirleme konusundaki yükü hafifletilmiş olacak hem de keyfiyet durumları yok edilmiş olacaktır.

---

<sup>76</sup> [http://www.emekli.gov.tr/emeklilik\\_5.html](http://www.emekli.gov.tr/emeklilik_5.html)

### 7.7. 65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun Bakımından

2022<sup>77</sup> sayılı “65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Kanun”, devletin “Sosyal Yardım” ilkesi içinde, muhtaç, güçsüz, kimsesiz kişilere aylık bağlanmasını düzenleyen bir Kanun’dur. Bu Kanun ile imkanları dahilinde devlet, hiçbir geliri olmayan sakatlara da aylık bağlamaktadır. Kanun sakat tanımını; “65 yaşını doldurmadığı halde başkasının yardımı olmaksızın hayatını devam ettiremeyecek şekilde malûl olduklarını tam teşekküllü hastanelerden alacakları Sağlık Kurulu Raporu ile kanıtlayanlarla, durumlarına uygun bir işe yerleştirelemeyen sakatlar” şeklinde yapmıştır.

Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere sakatlık tanımı konusunda açık bir tanım yapılmamıştır. Buna karşılık Kanun uygulaması ile ilgili “65 Yaşını Doldurmuş Muhtaç, Güçsüz ve Kimsesiz Türk Vatandaşlarına Aylık Bağlanması Hakkında Yönetmelik”<sup>78</sup>te uygulamaya ışık tutmak üzere “Çalışma Gücü” kavramı dikkate alınarak, çalışma ve iş görme gücünün %40 ile %70 oranında kaybedenler ‘sakat’, çalışma ve iş görme gücünün %70’in üstünde kaybedenler ‘malûl’, olarak belirlemiştir. Yönetmelik ayrıca hastalık malûllük ve sakatlık hallerinde kullanılacak birimleri de tespit etmiştir. 2022 sayılı kanun da bir Sosyal Yardım Kanunu olması dolayısıyla, aylık bağlanacak sakat kimse tanımında oranları da belirleyerek “Çalışma ve İş Görme Gücü” kavramını esas almıştır.<sup>79</sup>

Bu yönetmeliğe göre aylık alabilmek için; Emekli Sandığı, Valilik ya da kaymakamlık makamlarına başvurulması ve istenen evrakların eksiksiz olarak teslim edilmesi gerekmektedir.

Aylık bağlananlara aynı zamanda devlet hastanelerinde ücretsiz tedavi imkanları sağlanmaktadır. Muhtaç, kimsesiz, malûl ve engelli olanlara aylık bağlanma şartları sırasıyla şöyledir;

---

<sup>77</sup> 10 Temmuz 1976 Tarih ve 15642 Sayılı Resmi Gazete

<sup>78</sup> 06.01.1994 tarih ve 21810 sayılı Resmi Gazete

<sup>79</sup> GÖKSOY, a.g.e., s.16



- a) T.C. vatandaşı olmak,
- b) Muhtaç, kimsesiz, malûl veya sakat olmak
- c) Bağlanacak aylık miktarına eşit veya fazla devamlı gelir sağlayamamak,
- d) Kendisine kanunen bakmakla yükümlü kimsesi olmamak,
- e) En az 18 yaşını doldurmuş olmak,
- f) Hiçbir sosyal güvenlik kurumundan gelir ya da aylık almamak,
- g) Özürlü Sağlık Kurulu Raporu'na sahip olmak,
- h) Muhtaçlık Belgesi'ne sahip olmak.

Yeterli şartları kanıtlayan muhtaç, kimsesiz, malûl ve özürülere aylık bağlanır.<sup>80</sup>

2022 sayılı Kanununun 1'inci maddesinde ayrıca şöyle demektedir; “65 yaşını doldurmadığı halde başkasının yardımı olmaksızın hayatını devam ettiremeyecek şekilde malûl olduklarını tam teşekküllü hastanelerden alacakları sağlık kurulu raporu ile kanıtlayanlarla durumlarına uygun bir işe yerleştirilemeyen sakatlardan, yukarıdaki şartları taşıyan Türk vatandaşlarına da bu kanun hükümlerine göre aynı ölçüde aylık bağlanır.” Maddeden anlaşıldığı gibi sakatlar da gerekli şartlara uyulduğu takdirde malûllük aylığı alabileceklerdir.

### **7.8. Bayındırlık ve İskân Bakanlığı İmar Yönetmeliğindeki Tanım**

“Belediye ve Mücavir (yakın) Alan Sınırları İçinde ve Dışında Planı Bulunmayan Alanlarda Uygulanacak İmar Yönetmeliği”<sup>81</sup> olan ve ismi “Plansız Alanlar İmar Yönetmeliği” olarak değiştirilen Yönetmeliğin<sup>82</sup> 34'üncü maddesinde özürlü tanımı yapılmıştır. Bayındırlık ve İskân Bakanlığı'nın özürlü tanımı şöyledir;

<sup>80</sup> SEMİZOĞLU, Kadir, **Engelli (Özürlü) Kişilerin Vergi ve Sosyal Güvenlik Kurumları Karşısındaki Durumu**, <http://www.alomaliye.com>, (07.04.2004)

<sup>81</sup> 2 Kasım 1985 Tarih ve 18916 Sayılı Resmi Gazete

<sup>82</sup> 30.6.2001 tarih ve 24448 sayılı Resmi Gazete.

“Özürü: Doğuştan veya sonradan herhangi bir nedenle bedensel, zihinsel, ruhsal, duygusal ve sosyal yeteneklerini çeşitli derecelerde kaybetmesi nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olup; bağımsız hareket edebilmesi için yapılarda ve açık alanlarda özel fiziki düzenlemelere gereksinim duyan kişidir.”<sup>83</sup>  
(Md.1)

Bu yönetmelikte ayrıca özürüleri için yapılacak bina ve yollar için standartlar belirlenmiştir.

#### **7.9. Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu Bakımından**

Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu<sup>84</sup>’nun amacı; fakru zaruret içinde ve muhtaç durumda bulunan vatandaşlar ile gerektiğinde her ne suretle olursa olsun Türkiye’ye kabul edilmiş veya gelmiş olan kişilere yardım etmek, sosyal adaleti pekiştirici tedbirler olarak gelir dağılımının adilane bir şekilde tevzi edilmesini sağlamak, sosyal yardımlaşma ve dayanışmayı teşvik etmektir. (Md.2)

Kanun, sosyal güvenlik kuruluşlarına tabi olan ve bu kuruluşlardan aylık ve gelir alan özürüleri, tedavi giderleri ile fonksiyon kazandırıcı ortopedik ve diğer yardımcı araç ve gereçlerin kurumlarca karşılanamayan kısmı kapsamındadır. Özürüleri İdaresi Başkanlığı tarafından özürüleriye yönelik olarak hazırlanan veya hazırlatılan projeler ile Başkanlığın bu konudaki faaliyetlerinde kullanılmak üzere, bu maddede sayılan gelirlerin % 5’e kadarı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Kurulu kararıyla Başbakanlığa bağlı Özürüleri İdaresi Başkanlığı emrine tahsis edilebilir. Bu amaçla tahsis edilen kaynak Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Kurulu’nun onaylayacağı projeler için kullanılır.(Md.4)

#### **7.10. Gelir Vergisi Kanunu Bakımından**

Sakatlara yönelik indirimi düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 31’nci maddesi sakatları, derecelerine göre sınıflara ayırarak tanımlamıştır.

---

<sup>83</sup> Eklenen Madde: 2 Eylül 1999 Tarih ve 23804 Sayılı Resmi Gazete

<sup>84</sup> 14 Haziran 1986 Tarih ve 19134 Sayılı Resmi Gazete

G.V.K.'nun 31'nci maddesine göre sakat, "Çalışma gücünün %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır..." şeklinde ifade edilmiştir. Sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usullere Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı'nca bu konuda hazırlanacak bir yönetmelikle belirlenir. Gelir Vergisi Kanunu da sakatlığı tanımlarken çalışma gücü kaybını esas almıştır.

Çalışma gücü esasına göre yapılan tanım özürlü tanımını yapmaya yetmez. Çalışma gücü kıstası belirsizdir. Çalışma gücünün %100'ünü kaybeden birisinin doğal olarak çalışamaması ve dolayısıyla çalışmaya bağlı gelir elde edememesi gerekir. Böylece vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş olur. Ayrıca Kanun'a göre çalışma gücü kaybının alt sınırı %40 olarak belirtilmiştir. Buradan şunu anlıyoruz ki Gelir Vergisi Kanunu'na göre çalışma gücü kaybı %40'tan az olan kişiler özürlü değildir. Bu eksiklik giderilmeli, çalışma gücü kaybına göre sakat tanımı düzenlenmeli ve %40'ın altında çalışma gücü kaybı olan özürlü kişiler de kademelere ayrılarak kapsama dahil edilmelidir. Bu düzenlemeler genele yayılıp diğer kanunlar için de uygulanmalıdır.

Sonuç olarak, devlet kurumlarının işlevine göre, özürlülük tanımlanamaz, tersine özürlülüğün tanımına göre devletin görevleri biçimlendirilir. Türkiye'de devletin olanaklarına göre özürlülük tanımlanmaktadır. Öyleyse yapılacak ilk iş bu alanda, devlet kurumlarını biçimlendiren yasalardaki özürlülüğe ilişkin hükümlerin iptal edilmesi, özürlülüğün tanımına, türüne ve derecesine göre, o devlet kurumlarına ya yeni görevler verilmesi ya da örgütlenmeye gidilmesi olmalıdır.<sup>85</sup>

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİ TEORİSİ AÇISINDAN ÖZÜRLÜLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 1. VERGİLENDİRMEDE ADALET VE EŞİTLİK

Özürlülerin sürekli yaşadıkları, Ciceron'un deyimiyle, "acıların en büyüğü" olan "acı"yı tanımadan, çağımızın insanının ve onun oluşturduğu nitelikli devletin, bu tür acılara ilgisiz kalması düşünülemez. Bir özrü olanla olmayanı karşı karşıya bırakmak ve onların sosyo-ekonomik mücadelelerine seyirci kalmak, genel ahlak kurallarıyla bağdaşmadığı gibi vergi adaletiyle de bağdaşmamaktadır.<sup>86</sup>

Adalet, bir olması gerekendir, ama olması gerekenin ne olduğu belirsizdir ve yanıtı her zaman bir değer yargısını içerir. Bu görecelik, adaletin hem hukuk dışı alanlarını hem de hukuk içi alanlarını kapsar. Etik alanlar bir yana bırakılırsa, adalet, hukukun özü ve amacı olarak açıklanır ve haklılık kavramıyla birlikte anılır. Adalet hukuk düzeninin işleyişinde bir fonksiyon (işlev) üstlenir, yani hukuk adaleti gerçekleştirmek üzere vardır. Adaletin bir türü olarak vergi adaleti, vergilendirmenin hakça olmasıdır. Neyin hakça olduğuna, zamana ve yere göre, hukuk cevap verir, ya da hukuk, hakça vergilendirmeyi gerçekleştirmek üzere belirlediği ölçülerle kavramın içeriğini dolduracaktır.<sup>87</sup>

#### 1.1. Vergi Adaleti

Vergi adaleti, üzerinde yüzyıllardan beri tartışılan en önemli vergileme ilkelerinden biridir. Vergilemede adalet kavramı, tarihsel süreç içerisinde çok değişik

---

<sup>85</sup> ÖLÇEN, Ali Nejat, a.g.e., s.20

<sup>86</sup> PALAMUT, Mehmet, Özürlülerin Vergilendirilmesi, *Banka ve Ekonomik Yorumlar*, Yıl:27, sayı.8, s.51

<sup>87</sup> SOYDAN, Billur Yaltı, 'Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak', *Vergi Sorunları Dergisi*, Maliye Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, Ağustos, 1998, s.98

şekillerde değerlendirilmiş, ancak herkes tarafından kabul edilebilir bir şekilde sınırlarını çizme olanağı hala bulunamamıştır. Çünkü, vergide adalet kavramı toplumlara, toplumu meydana getiren kişi ve gruplara, mekan ve zamana göre farklı anlamlarda yorumlanmaktadır. Daha doğru bir ifadeyle, adalet kavramı kesin ve mutlak bir kavram değildir. Bu nedenle, vergi adaleti ne kesin, ne de her zaman ve her yerde belirli ölçülere dayanmaktadır. Hatta vergi adaleti kişiden kişiye değiştiği gibi, aynı kişide bile zaman ve mekana göre vergi adaleti anlayışında değişiklik söz konusu olabilmektedir. Çünkü, toplumu oluşturan fertlerin veya fert gruplarının siyasi, iktisadi sosyal ve hatta ahlaki düşüncelerinde zamanın akışı içinde önemli değişiklikler görülebilmektedir.<sup>88</sup> Kimine göre adil olan davranış kimine göre adaletsiz gelebilir.

Bir ülkede demokrasinin ve adaletin gelişmesinin ilk şartı adaletli bir vergi sisteminin hakim kılınmasıdır. Vergi adaletinin sağlanmasında devlet, üzerine düşen görevleri yapabilmek için doğal olarak ülke toprakları üzerinde yaşayanlardan belli kıstaslara göre vergi toplamak zorundadır. Demokrasinin gelişmiş olduğu ülkelere bakıldığında, devlete karşı ilk demokratik hareketlerin vergi ile ilgili olduğu görülür. Tarihteki ilk demokrasi belgesi olan 1215 tarihli Magna Carta İngiliz Kralı ile İngiliz toplumu arasında haraçların ve vergilerin belli bir düzene bağlanmasını sağlamıştır.

Tarihteki devlet ve toplum çatışmalarının, anayasal ve yasal düzenlemelerin temelini iktisadi durum ve vergi oluşturmaktadır. Keza diğer Avrupa ülkelerinde ve Amerika Birleşik Devletleri'nin Anayasa'larında vergi ile ilgili düzenlemeler önemli yer tutmaktadır. Çünkü demokrasinin en önemli unsuru vergidir. Gelişmiş demokrasilerde vergi kaçırmanın cezası da büyüktür, en önemlisi toplum gözünde utanç verici ve onursuz bir suçtur. O nedenle devlet kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmekte ve vergi sistemi kurulurken mümkün olduğunca halk kitleleri arasında adaletli davranılmaktadır. Gelişmiş toplumlarda herkes güçlü ve kalıcı bir devletin ve sağlam bir demokrasinin ancak, istikrarlı ve adaletli bir vergi sistemiyle olabileceğinin bilincindedir.<sup>89</sup>

<sup>88</sup> AKSOY, Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998, s.226

<sup>89</sup> UFACIK, Ömer, *Vergi Adaletsizliği*, <http://www.alomaliye.com>, 28.10.2003,

Görülüyor ki, herhangi bir ülkede, vergi yükünün toplumu oluşturan kişiler arasında adil bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde kimden ne kadar vergi alınacağına tespitinde mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarının ve ekonomik güçlerinin göz önünde bulundurulması vergi adaletini sağlama bakımından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca vergi adaleti denildiği zaman, mükelleflerin ödeme güçlerine göre değil de sosyo-ekonomik düzenlemelere de imkan sağlayacak bir vergileme düşünülse dahi en önemli güçlük adalet kavramının belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır.<sup>90</sup>

Çağdaş sosyal devlette gelir ve servet eşitsizliklerini azaltmada en önemli rolü, vergi politikası oynamaktadır. Anayasanın 73'üncü maddesi, "herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır" diyerek, aynı anlayışı dile getirmiştir. Bu ilke, vergi oranlarının, mükellefin mali gücüne göre saptanmasını ifade eder. Vergi hukukunda "artan oranda (müterakki) vergi" denilen ve yöntemi yüksek gelir tabakalarından yüksek oranda, düşük gelir tabakalarından düşük oranlarda vergi alınması suretiyle, gelir eşitsizliklerinin azaltılmasını amaçlar. Vergi politikasının bu amaçla kullanılması, sosyal adalet ve sosyal devlet ilkelerinin bir gereğidir. Ayrıca, bu şekilde toplanan devlet gelirlerinin bir bölümünün, daha çok düşük gelirli grupların yararlanacağı bazı sosyal nitelikli kamu hizmetlerinde kullanılması da, herkese insan haysiyetine yakışır bir hayat seviyesi sağlama hedefinin gerçekleştirilmesine yardım eder.<sup>91</sup>

Ne var ki, sadece artan oranlı tarifeye uygun bir vergileme ile vergi adaletinin tek başına gerçekleştirilmesi olanağı yoktur. Örneğin özürli kişilere sadece artan oranlı tarifeye göre vergi uygulanırsa fiziki ve sosyal durumları gözardı edilmiş olur bu da vergi adaleti açısından yetersizdir. Çünkü artan oranlı vergilemede amaç mali güce göre vergi almaktır. Bu nedenle, vergilemede yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına ilişkin düzenlemelerin de yapılması gerekir.

---

<sup>90</sup> AKSOY, Şerafettin, a.g.e., s.227

<sup>91</sup> ÖZBUDUN, a.g.e., s.106

## 1.2. Adam Smith'in Vergilemede Adalet İlkesi

İlk iktisatçılar vergi konularını, yazdıkları iktisat kitapları içinde incelemişlerdir. İktisat ilminin kurucusu Adam Smith vergileme prensiplerini “Milletlerin Serveti” adlı kitabında ortaya koymuştur. Adam Smith'in ortaya koyduğu vergileme prensipleri dört<sup>92</sup> tane olup bunlar uzun süre vergilemenin kutsal, altın kuralları olarak kabul edilmiştir. Bu vergileme prensipleri halen geçerliliğini korumaktadır. Adam Smith “Milletlerin Serveti” adlı kitabının ikinci bölümünde aynen şöyle demektedir; “Her devletin vatandaşları, devlet harcamalarına mümkün olduğu kadar, vergi ödeme güçleri göz önünde tutularak, yani devletin korunması altında elde ettikleri gelirle orantılı olarak katkıda bulunmalıdır.”

Vergilemede adalet prensibi, zamanla vergi yükümlülerinin ödedikleri vergiler sebebiyle katlandıkları fedakarlıkta eşitlik sağlanması şeklinde anlaşılmıştır. Bu konuda birbirinden farklı üç çeşit fedakarlık üzerinde durulmuştur. Bunlar eşit mutlak fedakarlıklar, eşit oransal fedakarlık ve eşit marjinal fedakarlık kavramlarıdır.

Eşit mutlak fedakarlık kavramında vergi yükümlüleri ödedikleri vergi dolayısıyla aynı mutlak faydadan mahrum olurlar, vazgeçerler. Eşit oransal fedakarlık kavramında belirli bir vergi yükü, vergi yükümlüleri arasında dağıtılırken vergi yükümlüleri arasında vazgeçilen faydalarda oransal eşitlik sağlanacaktır. Eşit marjinal fedakarlık kavramına göre vergi yükümlüleri ödedikleri son birim vergi dolayısıyla aynı fedakarlığa katlanacaktır.<sup>93</sup> Eşit marjinal fedakarlık vergi adaleti açısından daha uygundur.

## 1.3. Eşitlik İlkesi

İlk anda verginin adalet ve eşitlik ilkesi aynı şeyi ifade ediyor gibi gelebilir. Eşitlik ilkesi adalet ilkesinin tamamlayıcısıdır. Eşitlik ilkesinin yer almadığı bir vergi sisteminde vergi adaletinden söz edilemeyeceği açıktır. Aynı koşullara ve aynı gelire sahip iki mükellefin birisinin diğerinden daha az vergi ödemesi kadar, farklı koşullara

---

<sup>92</sup> Vergilemede; Adalet, Muayyenlik, Uygunluk, Tasarruf Prensipleri

ve farklı gelire sahip iki mükellefin aynı tutarda vergi ödemeleri de vergi eşitliği ilkesine ters düşerek vergi adaletini zedeleyecektir.<sup>94</sup>

Eşitlik ilkesi, 1982 Anayasasının 10. maddesinde: “Herkes, dil, ırk, renk cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetmeksizin kanun önünde eşittir. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerden kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadırlar.”<sup>95</sup> şeklinde ifade edilmiştir.

Öte yandan, bir kanunun her zaman herkes için aynı hükümler taşıması mümkün değildir. Kanun yapma, daima, kişilerin veya durumların bazı özellikleri yönünden benzerlikleri veya farklılıklarına dayanan sınıflandırmaları içerir. Şu halde kanunların, maddi hukuki eşitlik normu açısından denetlenmelerinde sorun, hangi sınıflandırma veya farklılaştırma türlerinin eşitlik ilkesine aykırı düşeceği. Anayasa Mahkemesine göre kanun önünde eşitlik ilkesi<sup>96</sup>, “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.”<sup>97</sup> Aynı yönde başka bir kararda da şöyle denilmiştir: “Anayasada öngörülen eşitlik ... herkesin aynı hak ve yükümlülüklerle sahip olması anlamında değildir. Eşitlik her yönüyle aynı hukuki 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.”<sup>98</sup> Özürlü bir kişi de özürlü olmayanlardan (bedensel zihinsel ve duygusal yönden) farklı olduğu için bunlara yapılacak vergi kolaylıkları Anayasa’nın 10’uncu maddesinde belirtilen eşitlik ilkesine ters düşmez.

---

<sup>93</sup> TÜRK, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 1992, s.156

<sup>94</sup> ÇELİK, Binnur Tüzün, **Vergilemede Müdahale İlkesi**, Ankara, 2001, s.18

<sup>95</sup> T.C. Anayasası, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002, s.58

<sup>96</sup> ÖZBUDUN, a.g.e., s.113,

<sup>97</sup> E. 1976/3, K. 1976/23, k.t. 13.4.1976, AMKD, Sayı 14, s.166



Yukarıda vergilerle ilgili hükümler açısından baktığımızda, herkes ibaresi ile getirilen genellik ilkesinin yanında vergi adaletinin gerçekleştirilmesi amacıyla eşitlik ilkesi de gözetilmektedir. Eşitlik ilkesi yatay ve dikey eşitliği gerçekleştirmek amacıyla kendi içinde ayrılmaktadır. Vergilendirme açısından benzer durumda olanların aynı hükümlere tabi tutulmaları ile yatay eşitlik, farklı durumda olanların farklı hükümlere tabi tutulmaları ile dikey eşitlik gerçekleştirilmektedir. Dikey eşitlik kavramında ön plana çıkan husus ise sosyal devlet anlayışıdır<sup>99</sup>.

### 1.3.1. Vergilemede Yatay Eşitlik

Bu ilkeye göre, aynı düzeyde gelir elde eden vergi mükellefler, eşit vergi ödemelidir. Ancak, bu ilkenin başarı ile uygulanabilmesi için, gelirin ekonomik anlamda tanımı yapılarak, vergi matrahının gelirin bütün öğelerini içermesi sağlanmalıdır. Yani, parasal-parasal olmayan, maddi-maddi olmayan, gerçekleşmiş-gerçekleşmemiş ayrımı yapılmadan, her tür gelir ögesi üniter vergi beyannamesinde yer almalıdır. Ülkemizde gelir ekonomik anlamda tanımlanmadığı gibi, ayrıca, çok sayıdaki muafiyet ve istisnalar ve diğer vergisel teşvikler nedeniyle yatay eşitlik kuralı uygulanamamaktadır.<sup>100</sup>

### 1.3.2. Vergilemede Dikey Eşitlik

Bu ilkeye göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için, farklı gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin farklı vergi ödemeleri gerekmektedir. Bundan dolayı, gelir düzeyi yüksek olan bir mükellef, düşük gelirli bir mükellefe göre daha fazla vergi ödemelidir. Ancak, vergi teşvik araçlarından yararlanan bir çok mükellef, kendilerinden daha az gelir elde eden mükelleflere göre daha az vergi öderler. Örneğin, hazine bonusu ve devlet tahviline yatırım yapan bankalar ve aracı kurumlar, bu tür menkul kıymet gelirlerinin vergisiz olması nedeniyle, çalışanlara göre çok daha az oranda vergi

---

<sup>98</sup> E. 1988/7, K. 1988/27 k.t. 27.9.1988, AMKD, Sayı 24, s.421

<sup>99</sup> ÖNCEL, Mualla, Vergi Hukuku, Ankara-2001, s.41.

<sup>100</sup> ŞENER, a.g.e., s.209

ödemektedirler.<sup>101</sup> Bu vergi adaletine ters düşmektedir. Bununla beraber örneğin aynı işyerinde çalışan sakat bir işçi, sakat olmayan işçilere göre sakatlık indiriminden yararlanmasından dolayı daha az gelir vergisi vermesi dikey eşitliğin sağlandığının bir göstergesidir. Sakat kişi aynı işi yaparken sakat olmayana göre daha çok çaba sarfetmekte ve daha çabuk yorulmaktaysa o kişinin aynı gelir vergisi ödemesi adaletsiz olur.

#### 1.4. Vergisel Koruma

Vergi kanunlarının genel hükümleri karşısında zaman zaman bazı özel durumdaki mükelleflerin, durumlarının dikkate alınması ve buna uygun düzenlemeler yapılması zorunluluğu ortaya çıkabilir. Bu zorunluluk kişisel, bölgesel veya ülke çapında olabilir. Bu ihtiyacı karşılamak üzere vergi mevzuatında muafiyet, istisna ve indirimler öngörülebilir. Bu muafiyet ve indirimlerin amacı, her hangi bir konuyu teşvik etmek değil, genel düzenlemelerin uygulanmayarak mükellefin çeşitli gerekçelerle korunmasını sağlamaktadır.<sup>102</sup>

Ülkenin vergi sisteminde yer alan koruma önlemlerine iyi bir örnek olarak, ne yazık ki bizim vergi sistemimizde bulunmayan, yaşam için zorunlu olan gelirin vergi dışı kalmasını amaçlayan en az geçim indirimi gösterilebilir. Vergi kanunlarında yer alan koruma tedbirlerine örnek olarak;

- Tabii afet halinde verginin terkinin, sürelerin işlememesi ve vergi cezası kesilmemesi,
- Ekonomik olarak zor durumda bulunan mükelleflerin vergi borçlarının taksitlendirilmesi,
- Sakatların diğer vatandaşlara oranla olan rekabet gücünün artırılmasını amaçlayan sakatlık indirimi,

---

<sup>101</sup> ŞENER, a.g.e., s.210

<sup>102</sup> BIYIK Recep - Aydın KIRATLI; Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Temmuz 2001, s. 6

- Sakatlar tarafından kullanılan araçlar için getirilmiş çeşitli vergi istisnaları,
- Basit usulde vergilendirilen tüccarlar ile serbest meslek kazanç sahiplerinden sakat olanlara uygulanan indirim,
- Kazancıyla ancak geçimini sağlayacak durumda bulunan esnaf ve küçük çiftçinin vergiden muaf tutulması, gösterilebilir.<sup>103</sup>

Dikkat edileceği üzere yukarıda düzenlemelerle esas olarak sosyal veya ekonomik gerekçelerle mükellefler genel kuralların dışına çıkarılmakta, bazen vergi indirim ve istisnalarıyla, bazen de tahakkuk etmiş verginin terkinin veya taksitlendirilmesi yoluyla mükellefler ekonomik olarak korunmaya çalışılmaktadır.<sup>104</sup>

#### 1.5. Verginin Sosyal Amacı

Sosyal devlet, toplum içinde zayıf olan tabakaları himaye edici önlemler alır. Kuvvetli olanlara dolaylı ve dolaysız olarak zayıflar lehine görevler yükler, gerekirse zayıf olanlara doğrudan doğruya yardım elini uzatır. Bu bağlamda verginin sosyal amacı; gider politikası önlemleriyle yeterli düzeyde gerçekleştirilemeyen gelir ve servetin ekonomik yönden güçsüz olanlar lehine, politik olarak istenilen düzeyde dağıtılmasını sağlamaktır. Doğal olarak, bunun dışında sosyal nitelikli özel amaçlar da güdülebilir. Bundan başka, vergilerin adaletli bir yapıya sahip olması gereği de onun sosyal amacı olmalıdır.<sup>105</sup>

Vergi adaletine ulaşma bakımından, iyi ve koşullara uygun bir biçimde saptandıkları ve uygulandıkları taktirde doğrudan etkisi bulunan indirimler, bağışıklıklar ve istisnalar; farklı boyutlarda olmak üzere tüm vergi sistemlerinde kabul edilmiş ve uygulanmaktadırlar. İnsanca yaşamayı ve asgari kültürel gereksinimleri sağlayıcı bir uygulama yolu ile bireylerin ödeme güçlerinin saptanmasında, esas alınacak ölçülerin ne olacağını belirlemeyi amaçlayan sosyal içerikli indirimler, bağışıklıklar ve

<sup>103</sup> BIYIK-KIRATLI, a.g.e., s. 6

<sup>104</sup> BIYIK-KIRATLI, a.g.e., s. 6

<sup>105</sup> TAŞ, Metin, *Vergi Politikaları Bağlamında, Bir Yaklaşım*, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, s.43



vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmaktadır. Bazen de, verginin konusunu oluşturan muayyen bir miktar, belirli şartlar altında vergilendirilmektedir. İşte, belirli şartlara sahip vergi mükelleflerinin vergi dışı bırakılmasına yani sübjektif mükellefiyetteki tahditlere (daraltmalara) muafiyet, objektif mükellefiyetteki, yani verginin konusundaki tahditlere (daraltmalara) ise istisna denilmektedir. O halde, muafiyette gerçek ve tüzel kişilerin sübjektif durumları, istisnada ise vergi konularının objektif durumları dikkate alınmaktadır.

Netice itibariyle, çeşitli nedenlerden dolayı (örneğin mali, iktisadi, sosyal ve hatta siyasi nedenler gibi) verginin mükellefiyetinin ve konusunun bir kısmının vergi dışı bırakıldığı görülür. Vergi mükellefleri ve konusundaki sınırlamaları ifade eden muafiyet ve istisnalar tam veya kısmi, devamlı veya geçici, mutlak veya şarta bağlı olabilirler.<sup>108</sup>

### 1.7. Negatif Gelir Vergisi

İlk kez A.B.D.'de 1960-1970 yılları arasında Milton Friedman, Robert Theobald ve James Tobin tarafından uygulanması teklif edilen negatif gelir vergisi; sosyal yardım programlarına alternatif olarak geliştirilmiştir.

Negatif gelir vergisi, toplumda minimum olarak kabul edilen gelirin altında geliri olan herkese para yardımı yaparak minimum geliri garanti eden tekniktir. Negatif gelir vergisi, bir transfer harcamasıdır, çünkü, negatif gelir vergisi, belirli bir gelir düzeyinin altında gelir elde edenlere, işsiz kalıp gelir elde edemeyenlere, asgari bir geçim düzeyi sağlamak amacıyla devletçe yapılan ödemeleri ifade etmektedir.

Negatif gelir vergisi şeklinde yapılan ödemelerin topluma sağlayacağı sosyal fayda, özel faydadan daha fazladır. Şöyle ki; düşük gelir düzeyindeki kişiler, negatif gelir vergisi ile elde edecekleri ek gelirleri sağlık koşullarının düzeltilmesinde ve eğitimlerinde de kullanacaklardır. Bu tür harcamalar uzun dönemde kişilerin

---

<sup>108</sup> AKSOY, a.g.e., s.228

verimliliklerinde ve bunun sonucu olarak, toplam üretim miktarında artışa neden olacaklardır.<sup>109</sup>

Ekonomik kalkınmayı hızlandırmak için sermaye geliri elde edenler lehine konulan teşvik önlemleri, vergiden kaçınabilme olanaklarının varlığı nedeniyle, gelir dağılımı düşük gelirli aleyhine bozulur. Bu nedenle, negatif gelir vergisiyle, bozulan gelir dağılımını düzeltme amacı güdülmektedir.

Uygulanmakta olan pozitif gelir vergisi sisteminde, belli bir düzeyin üstünde gelir elde eden kimselerden vergi alınmaktadır. Negatif gelir vergisi ise, bir kimsenin normal yaşam için saptanan gelir düzeyinin altında gelir elde etmesi ya da hiç gelir elde etmemesi durumunda, devlet tarafından bu kimseye vergi ödemesi yapılmasıdır.

Ne var ki, sosyal amaçlarla yoksulluk çizgisinin altında gelir elde edenlere ve hiç gelir elde edemeyenlere devlet bütçesinden vergi ödenmesi, gelir dağılımını iyileştirirken, kaynak ayırımı fonksiyonunda önemli çarpıklıklara yol açabilmektedir. Şöyle ki negatif gelir vergisinden yararlananlar iş aramaktan vazgeçerler. Bu nedenle, GSMH azalacağından, tekrar gelir dağılımı sorunu yaşanacaktır. Gelişmiş ülkelerin çoğunda negatif gelir vergisi uygulanmamakta olup, genellikle en az geçim düzeyine eşit gelirin vergilenmemesi yoluna gidilmektedir. Bu durumda gelir vergilemesiyle sosyal güvenlik yardımları ahenkleştirilerek, etkin çözümlere ulaşılabilmektedir.<sup>110</sup>

En az geçim düzeyindeki gelirin vergilenmemesi birçok Avrupa ülkesinde uygulanmaktadır. Böylece kaynak ayırımı problemini de önemli ölçüde gidermişlerdir. Türkiye’de en az geçim uygulamasına geçilmesi (etkin bir denetim ile beraber) gelirin adaletsiz dağılımı problemini bir nebze azaltacaktır.

---

<sup>109</sup> GİRAY, Filiz, Maliye Yazıları, Negatif Gelir Vergisi İle Sosyal Yardımlaşma Ve Dayanışmayı Teşvik Fonunun Niteliği Ve Karşılıklı Değerlendirilmesi, s.104

<sup>110</sup> ŞENER, a.g.e., s.242

## 2. VERGİNİN ŞAHSİLEŞTİRİLMESİ (SUBJEKTİFLEŞTİRME) KAVRAMI VE SAKATLIK İLE OLAN İLİŞKİSİ

Vergilemede “subjektiflik” ile tam olarak anlatılmak istenen; yükümlünün gelir elde etme şekli, aile, yaş, akrabalık, sakatlık gibi kişiye ait olma değişkenlerini dikkate alınarak vergilendirilmesidir. Sınıflamada, eğer bir vergi anılan değişkenleri taşıyorsa “subjektif”, taşımıyorsa “objektif” vergilerden söz edilir. Bu yönüyle ele alındığında “subjektif vergiler”, teknik olarak dolaysız, “objektif vergiler” ise dolaylı vergilere yaklaşmaktadır.<sup>111</sup>

Vergileri şahsileştirmek, vergi yükümlülerinin şahsi durumlarını göz önünde tutmak için vergi sisteminde yer almıştır. Vergi tarhiyatını yaparken vergi dairesi vergi yükümlüsünün şahsi durumunu dikkate alıyor ve ona göre vergi nispeti uyguluyor ise vergi şahsi, buna mukabil, vergi yükümlüsünün şahsi durumu göz önünde bulundurulmuyor, verginin nispeti doğrudan doğruya vergi matrahına uygulanıyorsa vergi gayri-şahsidir.<sup>112</sup>

Şahsileştirmede sakatlık değişkeninin önemi büyüktür. Sakat kişinin normal kişilere göre birtakım handikapları vardır. Bu handikaplar göz önüne alınarak sakat kişilere çeşitli istisna ve muafiyetler uygulanması gerekir. Böylece alınan vergi şahsileştirilmiş olur. Ülkemizde Gelir Vergisi'nin yarısından fazlasını ödeyen ücretlilerin farklı bir şekilde vergilendirilmelerini sağlamak amacıyla uygulanan sakatlık indirimi vergilemede şahsileştirmenin en iyi örneğini teşkil etmektedir.

### 2.1. Gelirin Şahsiliği

Bir gelirin, gelir vergisine tabi olması için bir gerçek kişinin faaliyetinin ve sermayesinin ürünü (neması) olarak elde edilmesi zorunludur. Bu nedenle gelir vergisi kişisel bir karakter taşır. Dolayısıyla Gelir Vergisi Kanunu; vergiye tabi olanların

<sup>111</sup> TATLIOĞLU, İsmail, Verginin Şahsileştirilmesinde Ayırma İlkesi ve Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 1986, s.7

<sup>112</sup> TÜRK, a.g.e.,s.197

eşlerini, çocuklarını, sakatlık durumlarını, özel ve sakatlık indirimi müesseselerini veya birtakım istisna ve muafiyet hükümlerini dikkate alır.

Ülkemizdeki Gelir Vergisi Kanununa göre, verginin konusuna giren gelirin özelliklerinden birincisi gelirin gerçek kişilere ait olmasıdır. Gelir, şahsa bağlı bir ekonomik değerdir. Bu itibarla Kanunun 2. maddesindeki 7 gelir unsurunun gelir vergisine tabi tutulması ancak bir gerçek kişiye ait olmasıyla mümkündür. Gerçek kişi olmayanların gelirleri bu kanunun uygulamasında gelir sayılmayacak, dolayısıyla gelir vergisine tabi tutulmayacaktır. Gelir vergisi; kazanç, irat ve ücretlerin doğduğu kaynağın sahibinin gerçek kişi olması nedeniyle subjektif bir nitelik taşımaktadır.<sup>113</sup>

Herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi anlamına gelen adalet ilkesinin gerçekleştirilmesi, modern vergi sistemlerinin en önemli sorunlarından birisidir. Bu amaca ulaşabilmek için vergilerin her şeyden önce subjektifleştirilebilmesi ve yükümlünün ödeme gücünü belirleyen subjektif unsurların dikkate alınabilmesi gerekmektedir. Vergilemede subjektifleştirme, vergi yükümlüsünün ekonomik, sosyal, fizyolojik ve çalışma koşulları göz önüne alınarak ödeme gücünün tam olarak tespit edilmesi ve farklı oranlarda vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla, vergiler subjektifleştirmeyi sağladıkları ölçüde adil olmaktadır. Bir yükümlünün gerçek ödeme gücüne ulaşabilmek, ancak bazı tekniklerin uygulanabilmesiyle mümkün olmaktadır. Bunlar da literatürde artan oranlılık, en az geçim indirimi ve ayırma prensibi olarak ortaya konmaktadır. Bunların en önemlisi olan en az geçim indirimi ülkemizde ne yazık ki uygulanmamaktadır. Vergilemede ödeme gücü ilkesini gerçekleştirmeye yarayan bu üç teknikten günümüzde özellikle ülkemizdeki uygulamalarda olmayan en az geçim indirimi, yeterince uygulanmayan ise ayırma prensibidir. Artan oranlılık mükelleflerin gelir düzeylerini en az geçim indirimi, kişisel ihtiyaç ve aile ölçeğini esas alan farklı vergilendirmeyi doğururken, bunlardan farklı olarak ayırma prensibi gelirin elde edildiği kaynak ile yükümlünün sosyal durumunu dikkate almakta ve diğer tekniklerin eksiklerini tamamlayıcı rol oynayabilen karakter arz etmektedir. Çünkü, artan oranlılık ve en az geçim indirimi gelirin sadece nicesel



(kantitatif) yönünü göz önüne aldığı halde, ayırma prensibi gelirin nitesel (kalitatif) yönünü de göz önünde bulundurmaktadır.<sup>114</sup>

## 2.2. Ayırma İlkesi

Sermaye kazançlarının emek gelirlerine göre daha ağır vergilendirilmesini savunan ayırma ilkesi (discrimination principle) uzun zamandan beri tartışılmaktadır. Ayırma ilkesi, emek gelirlerinin sermaye kazançlarına göre daha güç elde edilmesi nedeniyle savunulmaktadır. Ülke uygulamaları arasında önemli farklılıklar olmasına karşın, ayırma ilkesi ülkelerin sosyal adalet konusundaki değer yargılarına bağlı olarak, giderek artan bir önem kazanmıştır. Bununla birlikte, ayırma ilkesinin Türkiye'deki uygulama biçiminin pek önem kazandığını söyleme olanağı yoktur.<sup>115</sup>

Gelirler ve diğer bütün şartlar aynı olsa dahi, gelirin elde edildiği kaynakların keyfiyet ve yapı bakımından farklı olması, ödeme gücünde de farklılıklar yaratır. İşte ayırma prensibinin temel nedeni buradan kaynaklanmaktadır. Bu farklılık genellikle şu şekilde olur: Emek faktörünün payının artışıyla ödeme gücü yüksek oranda düşer, emek payının düşüşüyle de yüksek oranda artar. Burada emek ile ödeme gücü arasında ters bir fonksiyonun bulunduğu söyleyebiliriz. Bu nedenle, emek gelirlerinin diğer gelirlere oranla daha hafif vergi yüküne maruz kalmaları vergi adaletinin bir gereği olarak düşünülür.<sup>116</sup>

Ayırma ilkesi, yatay ve dikey eşitliğin sağlanmasına ilişkin, vergilemede adalet ilkesinin tek istisnasıdır. Çünkü, emek gelirin avantaj sağlamak amacıyla bu ilkeye göre aynı büyüklükteki matrah birimlerine farklı vergi oranlarının uygulanması gerekir. Bu nedenle, ayırma ilkesi uygulamasıyla ayrıca dikey eşitlik kriterinden de sapılmaktadır. Ancak, adil vergilemeyi daha etkin bir biçimde sağlama olanağı vermesi nedeniyle ayırma ilkesinin vergilemenin yatay ve dikey eşitlik kurallarına istisna

---

<sup>113</sup> ŞENYÜZ, Doğan, *Türk Vergi Sistemi*, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1999, s.7-8

<sup>114</sup> NADAROĞLU, Halil; *Kamu Maliyesi Teorisi*, 9. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1996, s.320

<sup>115</sup> ŞENER, a.g.e., s.217

<sup>116</sup> TATLIOĞLU, a.g.e., s.21

oluşturmasının bir sakıncası yoktur. Şöyle ki, dikey ve yatay eşitlik kuralları, ayırma ilkesi uygulamasıyla daha da etkinlik kazanmaktadır. Ayırma ilkesi, ilk kez 1907 yılında İngiltere’de uygulamaya konulmuş olup, sonraki yıllarda gelişmiş bütün ülkelerin vergi sistemlerinde yerini almıştır. <sup>117</sup>

Emek gelirleri devamlılık niteliği göstermemesine karşın, sermaye gelirleri devamlı ya da istikrarlıdır. Emek gelirleri çalışıldığı sürece elde edilir, hastalık, işsizlik ve benzeri durumlarda azalır veya yok olur.

Adam Smith’in de belirttiği gibi “para parayı çeker” mühim olan ilk lirayı kazanmaktır. Diğerleri daha kolay kazanılır. Sermaye arttıkça gelir sağlama oranı büyür, fakat emek sahiplerinin gelir sağlama kapasiteleri sabittir. Bu nedenle vergi sisteminin sermaye gelirleri aleyhine bir yapıya sahip olması gerekir. <sup>118</sup>

Olumlu ve olumsuz yönde ileri sürülen görüşlere rağmen ayırma ilkesi; geniş bir uygulama alanına sahip bulunmaktadır. Gelirlerin emek veya sermayeden sağlandıkları göz önünde tutularak sınıflandırılması ve sermaye gelirlerinden emek gelirlerine doğru her sınıfta azalan oranlarda vergilendirilmeye gidilmesi, emek ve sermaye gelirlerinin aynı oranda vergilendirilmesi ancak emek gelirlerinin belli bir kısmının vergi dışı tutulması, yine her iki gelir grubunun aynı oranda vergilendirilmesi ancak mükellefin serveti üzerinden ayrıca bir vergi alınması ve benzeri biçimlerde uygulanan ayırma ilkesi; teorik olarak kolay görünmekle birlikte, uygulama bakımından özellikle farklılığı, yansıtılacağı unsurların çeşitliliği ve bunlara bağlı oranların ne olacağı, emek ve sermaye gelirlerini ayırmanın her zaman kolay olmaması gibi konularda güçlük taşımaktadır. <sup>119</sup>

Ayırma ilkesinin uygulama biçimi olarak gelir vergisinin yanında, sermaye gelirlerini vergileyen kurumlar vergisine de yer verilmiş olmasıdır. Böylece, sermaye gelirleri hem doğduğu kurumun bünyesinde kurumlar vergisi olarak, hem de bu kurumun kar payı elde eden ortağın geliri şeklinde gelir vergisine tabi tutulur. Böylece

---

<sup>117</sup> ŞENER, a.g.e., s.217

<sup>118</sup> TATLIOĞLU, a.g.e., s.22

<sup>119</sup> AKDOĞAN, a.g.e., s.32

bilinerek yapılan bu çifte vergileme, hemen hemen bütün ülkelerin vergi sistemlerine yerleşmiş durumdadır.<sup>120</sup>

Konuya özürhüleri vergilendirilmesi açısından bakacak olursak; özürhüleri yaşadıkları fizyolojik ve sosyo-psikolojik acıyı hafifletmek ve fizyolojik kritere göre vergilemede subjektifleştirmeyi tam olarak sağlamak için, sakatlık indirimi müessesesinin kapsamı tüm gelir unsurlarını kavrayacak şekilde genişletilmelidir.<sup>121</sup> Fakat özürhü bir kişinin, emek harcamayarak sadece sermayeden elde ettiği gelirden vergi alınmaması uygun olmaz. Bunun sebebi sermayeden gelir elde ederken hiçbir çaba harcanmamasıdır. Örneğin bankaya yatırılan paradan faiz geliri elde ederken kişi fiziki olarak bir katkıda bulunmaz. Sakat bir kişinin veya normal bir kişinin sermayeden gelir elde etmesinde hiçbir fark yoktur. İkisi de aynı fayda ve maliyete katlanırlar.

Vergiyi doğuran olay açısından özürhü kişi, emek faktörü dolayısıyla vergilendiriliyorsa vergi indirimi uygulanmalıdır ama sermaye faktörü dolayısıyla vergilendiriliyorsa bu kişiye vergi indirimi uygulamak uygun düşmez. Kurumlar vergisi tüzel kişilerden alınır. Sakatlar tüzel kişi olmayıp gerçek kişilerdir ve dolayısıyla kurum kazancına sakatlık indirimi uygulanmaz. Bu indirim; yine ayırma prensibi çerçevesinde, gelir unsurlarında emeğin taşıdığı ağırlığa göre farklı tutarlarda belirlenmelidir. Bu belirleme; emek faktörünün üretimdeki ağırlığının artmasıyla elde edilen gelirlerde yüksek oranda vergi indirimi, sermaye faktörünün üretime katılmasıyla elde edilen gelirlerde daha düşük oranda vergi indirimi şeklinde olmalıdır. Bu belirlemede sakatlık dereceleri göz önünde bulundurulmalıdır.

### 3. VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Kişiliğe ilişkin esaslar Medeni Kanun'da düzenlenmiştir. Kişi hukukun hak sahibi olma ve borç altına girme yetkisi tanıdığı varlıklar olarak ortaya konabilir. Kişiler, kendi aralarında gerçek ve tüzel kişiler olmak üzere ikiye ayrılırlar. Gerçek kişiler cismani varlığı olan insanlardır. Tüzel kişiler ise cismani varlığı olmamakla

---

<sup>120</sup> TATLIOĞLU, a.g.e., s25

<sup>121</sup> GERÇEK, Adnan, Emek Geliri Sahiplerine Yönelik Özel İndirim ve Özürhülük İndirimi Uygulaması, <http://www.isguc.org>, (15.09.2001)

birlikte hukukun insanlara mahsus olan şeyler dışında hak sahibi olma ve borç altına girme yetkisi tanıdığı varlıklardır. Medeni Kanun'da bir gerçek kişi fiil ehliyeti açısından tam ehliyetli, sınırlı ehliyetli, sınırlı ehliyetsiz ve tam ehliyetsiz olmak üzere farklı şekilde ele alınmaktadır.

Tam ehliyetliler, temyiz kudretine sahip, reşit ve hakkında kısıtlılık kararı alınmamış kişilerdir. Bunlar, kendi davranışları ile her türlü hak iktisap edip, borç altına girebilirler; bu gruptaki kişilerin, haksız fiil ehliyetleri vardır.

Tam ehliyetsizler, temyiz kudretinden mahrum kimselerdir. Temyiz kudreti olmayan kimselerin ne hukuki işlem ehliyeti, ne de haksız fiil ehliyetleri vardır. Tam ehliyetsiz bir kimse temyiz kudretine sahip olmadığı için onun adına ve hesabına işlemleri kanuni temsilcisi yapar.

Sınırlı ehliyetsizler, bir kimsenin temyiz kudreti olmasına karşılık kişi, reşit değilse veya hakkında kısıtlılık kararı alınmışsa, o kimse, sınırlı ehliyetsiz grubuna girer. Sınırlı ehliyetsizler, sezgin olan fakat yasal temsilcilik altında bulunan kişilerdir. Öğretide, sağır-dilsizlerle körlerin, akıl zayıflığı durumunda bulunabileceği yollu görüşler ileri sürülmesi karşısında, bu gibi kişilerin sınırlı ehliyetsiz kişilerden sayılıp sayılmayacağı konusu karşımıza çıkmaktadır. Onları akıl zayıfı sayarsak, dolayısıyla tam ehliyetsiz olduklarını da kabul etmemiz gerekir. Oysa bu gibi kişileri temelde sezgin olduklarından tam ehliyetsizler grubuna sokma olanağı yoktur.

Sağır-dilsizlerle körler tam ehliyetli kişiler olmakla birlikte, sahip buldukları bedensel özürler nedeniyle başkaları tarafından kötüye kullanılıp, sömürülme tehlikesiyle karşı karşıyadırlar. Bunu düşünen yasakoyucu onları bu yönde korumaya yönelik bazı düzenlemelere yer vermiştir.

Körleri korumak amacına yönelik bu düzenleme, Borçlar Kanunu'muzun 14'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında yer almaktadır. Buna göre körlerin imzaları usulüne göre onaylanmadıkça ya da imza ettikleri sırada, imzaladıkları metnin içeriğini bilmedikçe imzaları geçerli değildir. Kural olarak, körlerin imzalarının geçerliliği bu imzanın onaylanmasına bağlıdır. Bu onaylamayı iki tanığın da katılımıyla noter yapar.

Eğer metni imzaladığı sırada kör kişinin metnin içeriğini bildiği kanıtlanırsa, artık noterin onaylamasına gerek kalmaz.<sup>122</sup>

Sınırlı ehliyetliler, temyiz kudretine sahip, reşit ve hakkında kısıtlılık kararı alınmamış kimselerdir. Kanunkoyucu, bunların işlemleri yaparken onaylarının alınması için kendilerine kanuni müşavir atanmasını uygun görmüştür.<sup>123</sup>

Bir kişinin kendi başına hukuki işlem yapabilmesi için tam ehliyetli olması gerekirken (istisnalar var) vergi mükellefi olması için ehliyet gerekli görülmemektedir. Bir başka deyişle hukuki işlem yapmak için hak ve fiil ehliyeti gerekiyken, vergi mükellefiyeti için hak ehliyetine sahip olmak yeterli kabul edilmektedir. Hatta bir kişi hak ehliyetine sahip olmasa bile fiilleriyle vergi doğuran olayla ilişki içine giriyorsa yine vergi mükellefiyeti ortaya çıkacaktır.

Sezginlik fiil ehliyetinin en önemli koşuludur. Çünkü sezginlik koşulu yoksa, kural olarak kişinin hiç eylem ehliyeti de yoktur. Sezginliği kaldıran nedenlerin başında akıl hastalığı ve akıl zayıflığı sayılmıştır. Akıl hastalığıyla akıl zayıflığını birbirinden ayırtetmede hukuksal yönden büyük bir anlam ve zorunluluk vardır. Çünkü akıl zayıflığı sayılan kişiler çoğu zaman sezgindirler. Oysa akıl hastalığı söz konusu olduğunda sezginlikten söz edilemez.<sup>124</sup>

Hak ehliyetine sahip olup, fiil ehliyetine sahip olmayan sınırlı ehliyetsizler ve tam ehliyetsizler haklarını kanuni temsilcileri (veli, vasi, kayyım<sup>125</sup>) aracılığı ile kullanma durumundadırlar. Ehliyetsizlerin vergi hukuku açısından ceza ehliyeti bulunmamaktadır. Cezalardan gerçek kişilerin kanuni temsilcileri sorumlu tutulmuştur (VUK md. 332)<sup>126</sup>

Vergi ehliyeti; vergi kanunlarına göre mükellef olunmasını ifade eder. Gerçek kişilerin vergi ehliyetine sahip olabilmeleri için medeni hukuk anlamındaki fiil

<sup>122</sup> ZEVKLİLER, Aydın, *Medeni Hukuk Giriş ve Başlangıç Hükümleri*, Savaş Yayınları, 1995, s.254

<sup>123</sup> ÖZTAN, Bilge, *Medeni Hukukun Temel Kavramları*, Turan Kitabevi, Ankara, 1997, s.210-218

<sup>124</sup> ZEVKLİLER, a.g.e., s.209

<sup>125</sup> **Kayyım:** Bir malın idaresi veya muayyenbir işin görülmesi için sulh mahkemesi tarafından tayin olunan bir vesayet organı.

<sup>126</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., s.7

ehliyetlerine sahip olmaları şart değildir.<sup>127</sup> Gerçek kişiyi kendisine mükellef kabul eden vergilerde vergiye ilişkin ödevler ( işe başlamayı bildirme, defter tutma, defter saklama, fatura düzenleme, beyanname verme v.b.) mükellefler tarafından yerine getirilir. Bu konudaki ihmallelerden dolayı (örneğin, sahte belge düzenlenmesi söz konusuysa) cezalandırılacak kişi doğal olarak mükellefin kendisi olacaktır.<sup>128</sup>

#### 4. CEZA HUKUKU BAKIMINDAN DEĞERLENDİRME

Suç faili sayabilmek için kanun kişi açısından bazı şartların varlığını aramıştır. Bu şartlar, ceza ehliyeti veya onu da içine alan geniş bir kavram olarak isnad yeteneği ile ortaya konabilir. İsnad yeteneğini (ceza ehliyeti) kaldıran veya azaltan sebeplerin bulunması halinde faile hiç ceza verilmez veya cezası indirilir. İsnad yeteneğini ortadan kaldıran veya azaltan haller yaş küçüklüğü (TCK md. 53-55), akıl hastalığı (TCK md. 46-47), sağır-dilsizlik (TCK md. 57-58), arızı sebepler (TCK md. 48/1) ve istemeyerek sarhoşluk veya uyuşturucu madde etkisi (TCK md. 48/2) olarak belirtilebilir. Bu bölümde sakatlarla bağlantılı olduğu için akıl hastalığı ve sağır-dilsizliğe değinilecektir.

##### 3.1. Akıl Hastalığı

Akıl hastalığı terimi geniş bir anlam taşıyıp kanunda ne olduğu tarif edilmemiştir. Akıl hastalığının ne olduğu, ne gibi hallerde isnad yeteneğini ortadan kaldırdığı veya bunu önemli derecede azalttığı ya da hiç etkilemediğinin tayini tıbbi bir iş olup, uzmanlığı gerektirir. Bir kişide akıl hastalığı bulunup bulunmadığının tespiti hukuk alanı içinde değildir. Akıl hastalığının fiilin işlendiği an bulunması gerekir. Karakter ve ahlak bozuklukları akıl malûliyeti olarak değerlendirilmez. TCK isnad yeteneğini etkilemesi açısından üç durum öngörmüştür. Birinci durum; tam akıl hastalığı hali olup, kişide anlama, isteme yeteneğini tümüyle ortadan kaldırdığı için faile ceza verilmez. İkinci durum; kısmi akıl hastalığı, anlama ve isteme yeteneğini

---

<sup>127</sup> ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza Hukuku, Ezgi Kitabevi*, Bursa, 2003, s.21

<sup>128</sup> ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza...*, a.g.e., s. 190

tam ortadan kaldırmayan, fakat önemli ölçüde azaltan durum olup, failin cezası, kanundaki cezalardan indirim yapılarak verilir. Üçüncü durum; akıl hastalığının önemli bir dereceye ulaşmadığı hal olup, isnad yeteneğini hiç etkilememekte dolayısıyla tam ceza verilmesi kabul edilmektedir.<sup>129</sup>

Suç işlediği sırada geçici bir sebeple akıl hastalığı halinde bulunanlar, hakkında da akıl hastalarına uygulanan hükümler uygulanır (TCK md. 48). Ancak bunun uygulanabilmesi için, faile yüklenebilecek bir kusurun olmaması gerekir. Taksirle bile suça sebebiyet vermiş olsa, isnad kaabiliyeti tam olarak var kabul edilir.<sup>130</sup>

### 3.2. Sağır-Dilsizlik

Sağır ve dilsizlik, duymamak ve konuşmayı öğrenmemek sonucunu ortaya çıkararak kişinin normal ruhi gelişmesini ve olgunlaşmasını önleyen bir durumdur. Duymayan kişi pek çok kavramları öğrenemediği gibi konuşamayan kişi de bir çok soruyu soramadığı için gelişmesi çok yavaş olur. TCK, sağır dilsizlik bakımından yaş ile bağlantılı olarak aşağıdaki durumları gözetmiştir.

Birinci durum; fiili işlediği zaman 15 yaşını tamamlamamış sağır-dilsizler isnad yeteneğinden mutlak suretle yoksun kabul edilmiştir. Bunlar hakkında takibat yapılmaz, ceza verilmez. İkinci durumda; fiili işlediği zaman 15 yaşını tamamlamış farik ve temyiz ile hareket ettiği anlaşılamayan sağır-dilsizlere ceza verilmez. Üçüncü durumda; fiili işlediği zaman 15 yaşını tamamlamış fakat 18 yaşını doldurmamış sağır-dilsizler cezalarında TCK md. 54'de öngörülen indirim yapılır. Dördüncü durumda; fiili işlediği zaman 18 yaşını tamamlayan fakat 21 yaşını tamamlamamış olanların cezalarında TCK md 55'de öngörülen indirim yapılır. Beşinci durumda ise; fiili işlediği zaman 21 yaşını tamamlamış olan sağır dilsizlere indirimli ceza verilir.<sup>131</sup>

---

<sup>129</sup> EREM, Faruk, *Adalet Psikolojisi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1997, s.105

<sup>130</sup> BAYRAKLI, Hasan, *Vergi Ceza Hukuku*, Afyon, 1996, s.99

<sup>131</sup> ŞENYÜZ, Doğan, *Vergi Ceza....*, a.g.e., s.196

Görüldüğü gibi, akıl hastalığı bulunanlara veya sağır kişilere Türk Ceza Kanunu'na göre ceza adaleti açısından ayrıcalıklar tanınmıştır. Türk Ceza Kanunu bu kişilere işledikleri suçlara karşılık çeşitli indirimler öngörmüştür. Bunun sebebi kişilerin anlama, kavrama gibi fonksiyonlarının normal insanlara nazaran gelişmemiş veya daha az gelişmiş olmasıdır. İndirimler ceza adaletinin bir sonucudur. Türk Ceza Kanunu'nda bu indirimler yapılırken, Vergi Kanunları'nda da özürllere indirimlerin veya muafiyetlerin uygulanması doğaldır. Çünkü özürllü kişiler normal olan kişilere göre dezavantajlıdır. Bu dezavantaj sosyal devlet çerçevesinde vergisel avantajlarla giderilmelidir.





## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ÖZÜRLÜLERİN VERGİLER KARŞISINDAKİ DURUMU

Özürlüleri korumak, sosyal devlet olmanın gereklerinden birisidir. Özürlüler başkalarına muhtaç olmadan yaşamlarını sürdürebilmek için çalışırken, sağlıklı insanlardan daha fazla fedakarlık yapmak zorunda olan ve daha az para kazanma olanağı bulunan bu kişilerin korunmasında en etkili yolların başında vergi kolaylıkları gelmektedir.<sup>1</sup> Türk vergi sistemimizde kavram olarak sakatlık indirimi kullanılmıştır. Konunun akışı içinde terimsel olarak sakatlık indirimi kavramı kullanılacaktır.

#### 1. YABANCI DEVLETLERDE ÖZÜRLÜLER İÇİN ÖNGÖRÜLEN VERGİ DÜZENLEMELERİ

##### 1.1. Amerika'da Özürlülerin Vergilendirilmesi

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) federal bir yapıya sahiptir. Diğer bir deyişle, federasyon yapısı içinde, uluslararası kişiliğe sahip olmayan federe devletlerin oluşturdukları bir devlet şeklidir. Federasyonda, federal devlet üstün yetkilere ve tek bir hükümete sahiptir; uluslar arası kişiliğe sahip olan da yine federal devlettir. Ancak, federal anayasa ile federe devlete bırakılmış olanların dışında kalmak koşulu ile, federal devletlerde (bunlara üye devletler ya da devletçikler de denilmektedir) yasama ve yargı bağımsızlığına sahiptirler.<sup>2</sup>

Amerika'da hasılat yönünden önemli bir paya sahip gelir vergisi konusunda vergilendirme otoritesi Federal Devlettir. Üye devletlerin pek çoğu ayrıca gelir ve

---

<sup>1</sup> ÇELİK, a.g.e., s.45

<sup>2</sup> NADAROĞLU Halil - VARGAN Nezh, "Yerel Yönetimler", Açıköğretim Fakültesi Yayınları, NO:522, Eskişehir, Ekim 2000, s. 15

kurumlar vergisi tahsil ettikleri gibi bazı üye devletlerde kendi sınırları içindeki yerel yönetimlere gelir vergisi tahsil etme yetkisi vermişlerdir. Bu yetki yapısı içerisinde Federal devlet kendi yetkisini kullanarak vergi kanunlarını yürütmekle beraber yerel yönetimler de lokal uygulamalara gidebilmektedir.<sup>3</sup>

Özrümler için vergi kolaylıkları genellikle mimari ve ulaşım adaptasyonlarında vergi indirimi şeklindedir.

#### 1.1.1. Vergi İndirimi (Tax Credit)<sup>4</sup>

Tam vergi indirimi genellikle daha alt kademedeki birimlere diğeri bir deyişle küçük ve orta ölçekli kuruluşlara yönelik olarak verilmektedir. Bunun nedeni daha büyük kuruluşların vergi rekabetinde problemler oluşturması ve bundan dolayı alt birimler üzerinde vergi kapasitesinin artış göstermesidir. Eğer indirim uygulaması olmasa rekabet azalır, cesaretlendirici uygulamaların olmaması nedeniyle üretici sayısı sınırlı kalır.

Bu sistem Birleşik Devletlerin pek çok eyaletinde farklı vergi kanunlarında; hem kişisel gelir vergisi hem de kurumlar vergisinde kullanılmıştır. İndirim oranları tespit edilirken mümkün olduğunca maksimum miktarlar belirlenmiştir.

Vergi indirimi merkezi hükümetin genel mali sistem üzerinden koordine edebildiği bir yöntemdir. Vergi indirimleri küçük birimlerin (küçük ve orta ölçekliler) belirli gelir kaynaklarını daha rahat kullanabilmeleri ve böylece rekabet şanslarını yükseltmek açısından destek sağlamak için onları teşvik etmek amacıyla kullanılmaktadır.

Vergi indirimleri mükelleflere federal hükümet tarafından tanınan, belirli şartlar altında vergi matrahından indirim yapmalarına imkan veren genel yöntemlerdir. Vergi indirimleri çok çeşitli amaçlara yöneliktir. Ekonomik ve sosyal amaçlı vergi indirimleri en çok uygulanan türler arasındadır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletlerinde ölüm halinde yüklenilen vergilerde indirim yapılmaktadır.

---

<sup>3</sup> NADAROĞLU-VARCAN, a.g.e., s. 133

<sup>4</sup> DUE John F.; "Public Finance", 5. Edition, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1973, s. 503

Vergi indirimlerinin idare tarafından zorla ve emir derecelerinde uygulanması mümkündür. İdare tarafından vergi indiriminin nasıl yapılacağı hakkında şartlar ortaya konulur. Vergi indiriminin yaygın kullanılabilmesi, mükelleflerin söz konusu uygulamalardan ne derece vergi avantajı sağlaması ile doğru orantılıdır.

Kimi vergi indirimleri vergi yapısı içerisinde genel mahiyette iken , kimi vergi indirimleri ise daha özel ve spesifik konularda uygulama alanı bulmaktadır. Örneğin, en az geçim indirimi uygulaması genel mahiyette iken, sakatlık indirimi veya yatırım indirimi görece olarak daha dar kapsamı içine almaktadır

1990 yılında ABD Gelir Vergisi Kanununun 44'ncü bölümünde özürlerle ilgili düzenlemelere yer vermiştir. Bu düzenlemeler küçük ve orta boy işletmeleri kapsamaktadır. Buna göre bir önceki vergi yılında geliri bir milyon dolar olan yahut, otuz ya da daha az tam zamanlı işçi çalıştıran işletmeler bu indirimin avantajlarından yararlanabilmektedirler. İndirim şu harcamaları kapsar.

- a) Görme engelli müşteriler ya da çalışanlar için okuyucular.
- b) İşaret dili çeviricileri
- c) Uyum sağlayıcı ekipmanın satın alınması
- d) Basılı metaryallerin uygun formatlarda üretimi örneğin (Braille, büyük basım, ses bandı, bilgisayar disketi)
- e) Mimari engellerin kaldırılması, araçlar için kolaylıklar sağlanması.
- f) Danışman servisler için ödenecek ücretler.

Bu indirim yeni bir inşaatın masrafları için kullanılamaz, sadece ADA<sup>5</sup>'nin şartlarına uyum sağlamak için gerekli kolaylıkları yerine getirebilmek amacıyla kullanılır.

Vergi indirimi, yıl içindeki uygun harcamalar 10.250 ABD dolarını geçmediği takdirde %50 oranında uygulanır. Maksimum vergi indirimi 5.000 ABD dolarıdır.

---

<sup>5</sup> American Disabled Act: Amerikan Özürler Kanunu

Vergi indirimi ABD gelir vergisi kanununun 190'ıncı bölümünde belirtilmiştir. Hangi boyutta olursa olsun bir işletme, mimari veya ulaşım engellerinin kaldırılması için vergi indiriminden faydalanabilir. Bu engellerin kaldırılması ve düzenlenmesi, özürllüler için ulaşım standartlarına uygun olmalıdır. 20 000 dolarlık özürllü adaptasyon harcaması yapan küçük bir işletme, 5 000 dolarlık vergi indiriminden yararlanır. Kalan 15 000 dolar vergiden düşülür.

Vergi indirmisi yıllık olarak uygulanır, hesaplamalar bir vergi yılı için geçerlidir.<sup>6</sup>

## 1.2. İngiltere'da Özürllülerin Vergilendirilmesi

İngiltere'de da sakat kişiler için vergi indirimi sistemi geçerlidir. Amaç bu kişilerin iş imkanları yönünden daha fazla zorlanmaları ve çalışmak için daha fazla masraf yapmaları dolayısıyla kendilerine devletin yardım etmesidir. Bu vergi avantajlarından yararlanmak için bazı şartlar gerekmektedir. Buna göre;

- Haftada en az 16 saat çalışmak,
- Birleşik Krallık'da ikamet etmek ve çalışma hakkı bulunmak,
- Tasarruflarının £16.000 veya daha düşük olması,
- Gerekli olan çeşitli şartlardan bir tanesine sahip olmak.

Bu sistemin uygulanmasında çeşitli farklılıklar mevcuttur. Örneğin:

- Normal temel vergi indirim miktarı £56.05 olup, çiftler ve tek kişilik aileler için £86.25 olmaktadır. Bazı kişiler için atırılmış oranlar söz konusudur. £11.05 veya çiftler ve tek kişilik aileler için £16.00'luk vergi indirimi; haftalık 30 saatten fazla çalışanlar için £11.45, yaşları 0-15 arası her çocuk için £26, 16-18 arası olanlar için £26.75 vergi indirimi uygulanır. Her bir sakat çocuk için ek £30.00, veya daha ağır sakatlığı olanların herbiri için £41.05'a kadar miktarı attırmak, bir çocuk için £100'a kadar olmak üzere çocuklarla ilgili harcamaların %70'i ve iki veya daha fazla çocuk için £150'a kadar vergi indirimi uygulanır.

<sup>6</sup> <http://www.usdoj.gov/crti/ada/taxpack.htm>, 07 Nisan 2004

Eğer ailenin geliri vergilerden ve sigorta ödenmesinden sonra haftalık £92.90'un üzerinde ise, bu miktarın üzerindeki kısma isabet eden her £1'dan 55 pence indirim yapılacaktır. Tek kişi için sınır £72.25'dur.

Normal olarak özürlü vergi indirimi 26 hafta süren bu mekanizma ile ilgili bazı temel özellikler şu şekilde belirlenebilir:

30 Nisan 2001 itibarıyla bu sistemden yararlananların sayısı 29.201'dir. Sayısı 18.391 olan tek kişiler ve tek kişilik aileler haftalık ortalama £61.64, sayıları 10.810 kişiye ulaşan çiftler ise haftada ortalama £92.13 almaktadırlar. Ortalama miktar ise haftalık £72.93'dür. Bu sistemden faydalananların %46'sı çocuk sahibidir. Bunların haftalık yararlandıkları miktar £108.75'dur. Çocuğu olmayanlarda ise bu miktar £42.60'dur. Ekim 1999 - Nisan 2001 arasında bu sistemden yararlanan toplam kişi sayısı 83.538'dir. Aynı süre zarfında 16.274 kişi de çeşitli sebeplerden dolayı şartları gerçekleştiremediklerinden bu sisteme dahil olamamışlardır. Bunun dışında Gelir Vergisi Kanunu'nun 265. maddesinde görmeyen kişilerle ilgili kayıtlı olmak şartıyla bir indirim söz konusudur.<sup>7</sup>

### **1.3. İrlanda'da Özürlülerin Vergilendirilmesi**

İrlanda'da vergi kanunlarında sakatlarla ilgili olabilecek çeşitli indirimler söz konusudur. Örneğin muhtaç çocuk indiriminde 2000-2001 yılı için £1.600 tutarında bir indirim söz konusudur. Bunun için gereken şart bu durumun kalıcı olmasıdır. Bu duruma yol açan hastalıklar ise körlük, sağırılık, down sendromu, spastik felç, sistik fibrosis, spina bifida, (vertain) şizofreni ve akut otizm'dir.

Ayrıca, İngiltere siteminde olduğu gibi görmeyenler için indirim söz konusudur. Bu miktar £3.000'dur. Eşlerden her ikisi de görmüyorsa bu miktar £6.000'dir.

Bunun dışında kişilerin bakmakla yükümlü oldukları bazı kişiler için indirimler hakedebilirler. Miktar 2000 yılı için £220'dur. Bu kişiler yaşlılık veya kendi kendine

---

<sup>7</sup> UZELTÜRK, Hakan, *Vergi Hukuku ve Sakatlar: Bazı Gözlemler*, Ergun Önen'e Armağan, İstanbul, 2003, s.725

yetememe nedeniyle muhtaç olanlar ile bu şartlar aranmadan kendinin veya eşinin dul annesidir.<sup>8</sup>

#### 1.4. Kanada'da Özürlülerin Vergilendirilmesi

Kanada idaresince *özürlülük indirimi* şu şekilde tanımlanmıştır: “özürlülük indirimi gelir vergisi beyannamesinde “özürlülük miktarı” olarak gösterilmiş olup, özürlü kişilerin yada özürlülere bakmakla yükümlü olan kişilere gelir vergisi miktarından indirim yapılması ile uygulanan bir istisnadır.<sup>9</sup>

Yukarıdaki ifadede geçen , *özürlülük vergi indirimi* de denilen, özürlülük miktarı, vergi matrahından düşülen karşılıksız bir uygulamadır. Bu miktarın tamamı ya da bir kısmı, özürlü kişinin eşine, kanuni akrabasına veyahut da başka bakmakla yükümlü olunan kişiler için de uygulanabilmektedir.

##### 1.4.1. Vergi İndiriminden Faydalanma Şartları ve Uygulama<sup>10</sup>

###### 1.4.1.1. Yetişkinler İçin Vergi İndirimi

Gelir vergisi kanununa göre, ağır, uzun süredir süren zihinsel veya bedensel engellere sahipse ve bu engeller aşağıda sayılan unsurlardan birine neden oluyorsa indirimden faydalanabilir:

- İlaç veya düzeltici lens dahi kullansa bile görme engelli olanlar (körler)
- Günlük yaşamda temel ihtiyaçları gideremeyecek önemli şekilde rahatsızlığı veya hastalığı olanlar
- Herhangi bir hastalık vb sebepten dolayı yaşam boyu tedavi ihtiyacı duyanlar özürlülük indiriminden faydalanabilirler.

---

<sup>8</sup> UZELTÜRK, Hakan, a.g.m., s.725

<sup>9</sup> Kanada Gümrükler ve Gelirler İdaresi, “Disability Tax Credit”, (24.05.2004)  
<http://www.cra-adrc.gc.ca/tax/individuals/segments/disabilities/t2201faq-e.html>

<sup>10</sup> Kanada Gümrükler ve Gelirler İdaresi, “Disability Amount”, (24.05.2004)  
<http://www.cra-adrc.gc.ca/tax/individuals/resourcekit2003/fs-disability-e.html>

Söz konusu belirtiler tıp doktoru, göz doktoru, odyolojist (kulak uzmanı), çeşitli konularda terapistler, psikologlar ve konuşma dilinde uzman patologlar tarafından raporlanmalıdır.

Yukarıda belirtilen uzun süredir baş gösteren zihinsel veya bedensel engel ifadesinden en az 12 aydır devam eden ve halen süregelen rahatsızlıklar anlaşılmalıdır.

Ayrıca, ikinci bentte belirtilen, günlük yaşamda temel ihtiyaçları gideremeyecek şekilde önemli hastalık vb rahatsızlığı bulunmak ifadesinden ise sürekli ilaç kullanmak zorunda olan, çeşitli sağlık araçları kullanarak hayatlarını idame ettiren (koltuk değneği vb) kişiler akla gelmelidir.

Günlük yaşamda temel ihtiyaçlar ifadesinden aşağıdaki faaliyetler kastedilmektedir:

- Algılama, düşünme ve hatırlama (hafıza işlem ve süreçleri)
- Beslenme (yemek hazırlayabilme) ve giyinme
- Aile bireylerinden biri ile iletişim kurma
- İdrar yollarında ciddi rahatsızlık nedeniyle tuvalet ihtiyacını giderememe
- Yürüme

Yukarıda ismen sayılan faaliyetler temel ihtiyaçlar dışında olduğundan dikkate alınmamalıdır. Örneğin, çalışmak, ev bakımı, sosyal aktiviteler vb. gibi

Diğer yandan hayat boyu terapi ifadesinden kastedilmek istenen şudur: Hayati fonksiyonlarımızı destekleyen tedaviler bu kapsamda olmakla birlikte esas olarak haftada en az üç kez ihtiyaç duyulan terapiler bu sınıfa girmektedir. Ortalama olarak da haftada en az 14 saat tedavi görülmüş olunmalıdır.

Sakatlık indiriminden faydalanabilmek için (yukarıda belirtilen şartlar uygunsa) Kanada Gelir İdaresi'nce hazırlanan özel formlardan doldurulmalıdır. Bu formlara "özürlülük vergi indirim sertifikası" adı verilmektedir ve ilgili formlar rahatsızlıkla ilintili olarak yukarıda belirlenen uzman kişilere onaylatılmalıdır.

Daha sonra onaylatılan formlar vergi beyannamesi ile birlikte verilmelidir.

Sertifika onaylatılması sırasındaki uzman ücretleri mükellef tarafından ödenmektedir. Bu yükümlülükleri hiçbir şekilde idare karşılamamaktadır. Buna karşın mükellefler söz konusu tıbbi harcamaları gider olarak düşebilirler.

Diğer yandan herhangi bir kurumdan özür lülük aylığı alanlar veya sosyal güvenlik aylığı alanların sertifika onaylatmasına gerek yoktur.

#### **1.4.1.2. Çocuklar İçin Vergi İndirimi <sup>11</sup>**

Bu uygulama dışında çocuklara yönelik olarak “özür lü çocuk tazminatı” adı altında indirimde mevcuttur. Bu uygulama ile her ay 133.33\$ indirim hesaplanmaktadır. (yılda 1.600\$) düşük ve orta gelirli ailelere yönelik olup, 18 yaşından küçük fiziksel ve zihinsel özür lü çocuklar hedef alınmaktadır.

Bu uygulamadan yararlanmanın ilk şartı “çocuk indiriminden” yararlanmaktır. Çocuk indiriminden yararlanmayanlar, özür lülük indiriminden de faydalanamazlar.

#### **1.4.2. İndirimin Hesaplanması <sup>12</sup>**

Özür lü miktarını hesaplamak son derece basit şekilde düzenlenmiştir. İdare tarafından yayınlanan formlar ve yayınlarda hesaplamalar açıkça gösterilmekle beraber, beyanname üzerinde de hesaplanabilmektedir.

Buna göre, söz konusu indirimden yararlanmak isteyenler genel indirim oranı olan % 16 oranı'nı dikkate alacaklardır. Diğer bir deyişle, matrahın % 16'sı kadar bir indirim söz konusudur.

Genel ve tek bir indirim oranı belirlenmiş ve matrah büyüdükçe, indirim miktarıda o derece büyümektedir. Örneğin,

Geliri; 10.000\$ olan bir mükellef, 1.600\$ (10.000 x 0.16) indirim miktarından yararlanırken, geliri 20.000\$ olan bir mükellef, 3.200\$ (20.000 x 0.16) indirimden yararlanabilmektedir.

---

<sup>11</sup> Kanada Gümrükler ve Gelirler İdaresi, “Child Disability Benefit”, (24.05.2004)  
<http://www.ccr-aadc.gc.ca/benefits/disability-e.html>

<sup>12</sup> Kanada Gümrükler ve Gelirler İdaresi, “Federal Tax, Schedule-1”, (24.05.2004)  
<http://www.ccr-aadc.gc.ca/E/pbg/tf/5000-s1/5000-s1-03e.pdf>



### 1.5. Almanya'da Özürlülerin Vergilendirilmesi

Almanya'da özür kavramının hukuki tanımı şu şekilde yapılmıştır; "özür, altı aydan daha fazla devam eden akli veya ruhi noksanlık veya altı aydan daha fazla devam eden bedeni, akli veya ruhi mahiyetteki fonksiyon yetersizliğidir."<sup>13</sup>

Özürlüler, geçmişleri için çoğu kez ilave masraflar yapmak durumundadırlar. Bu yüzden, Gelir Vergisi Kanunu, tahakkuk eden gelir vergisi miktarının düşürülmesi maksadıyla çalışan özörlölere, belge ibraz etme şartı koşmaksızın değişik miktarlar üzerinden gider gösterme hakkı vermektedir. Çalışan özörlöler, yıllık vergi beyannamelerine özörlölük derecelerine göre 600 DM ile 2760 DM arasında gider gösterebilmektedir. Kendi ihtiyaçlarını tek başına ifa edemeyen ve başkalarının yardımına ihtiyaç duyan özörlölerin yanında körler, gider olarak 7200 DM gösterebilmektedir. Aynı hak, özörlö çocuk sahibi ebeveynlere de verilmiştir.

Gelir vergisi beyannamesine maktu gider gösterme yerine, tahakkuk eden ve belgelenebilen gerçek masraflar da beyan edilebilir. Bunun yanında, kanunca öngörölen maktu giderin yanında bazı olağanüstü giderler de dikkate alınmaktadır. Örneğin, hastane ve kür giderleri, aile fertlerinden birisinin özörlö olmasından dolayı evde bir bakıcının istihdam edilmesi halinde 1800 DM'ye kadar varan harcamalar, evde aile fertleri tarafından bakıma muhtaç bir özörlölünün bakılması halinde ilave maktu gider olarak 1800 DM, olağanüstü gider kapsamına girmektedir.<sup>14</sup>

Özür Dercesine Göre Vergi Muafiyet Tablosu	
Özür Derecesi	Muafiyet Meblağı
25-30	600 DM
35-40	840 DM
45-50	1110 DM
55-60	1410 DM
65-70	1740 DM
75-80	2070 DM
85-90	2400 DM
95-100	2760 DM

<sup>13</sup> Sakatları Koruma Milli Koordinasyon Kurulu, *Sakatlara Yönelik Hizmet Raporu*, 1990, s.271

<sup>14</sup> SEYYAR, Ali, *Sosyal Siyaset Açısından Özörlöler Politikası*, TÜRDVA İstanbul 2001,s.59

Özürllüer ayrıca, konut inŖaatı kredisi alırken özürllülük derecesine ve gelir düzeylerine nazaran 20.000 DM'a borç meblağı için faiz ödemeler.

Almanya'da İş Kanunu'na göre de birtakım düzenlemeler yapılmıŖtır. Asgari 16 işçi çalıŖtıran özel resmi işyerleri %6 nisbetinde özürllü kimse çalıŖtırmak zorundadırlar. Özürllülere, normal izin süresinden başka ücretli 5 gün izin hakkı tanınmıŖtır.

Sosyal Kanun'un hükümlerine nazaran yabancı ve Alman özürllüer arasında hiçbir fark gözetilmez.<sup>15</sup>

Türkiye ile karşılaŖtırsak özellikle bizde 50'nin üzeri işçi çalıŖtıran işyerleri için %3 özürllü çalıŖtırma zorunluluğı varken; Almanya'da özürllüer için yapılan düzenlemelerle, özürllülere daha fazla iş imkanı sağlanmıŖtır. Ayrıca Almanya'daki özürllülere bizimkilere nazaran daha geniş sosyal imkanlar tanınmıŖtır.

#### 1.6. Japonya'da Özürllülerin Vergilendirilmesi

Japonya'da tüm ücretli çalıŖan mükelleflere artan oranlı vergi uygulanır. Yıllık 1.8 milyon yen ve altı gelir elde edenlerden, yıllık 10 milyon yen ve üzeri gelir elde edenlere kadar derecelendirilmiş beş kademe bulunmaktadır. Sırasıyla bunlar aŖağıdaki gibi derecelendirilir

1. 1.8 milyon yenin altı  
gelir x 40% (ya da en az 0.65 milyon yen)
2. 1.8 milyon dan 3.6 milyon yene kadar  
gelir x 30%+0.18 milyon yen
3. 3.6 milyon dan 6.6 milyon yene kadar  
gelir x 20%+0.54 milyon yen,
4. 6.6 milyondan 10 milyon yene kadar  
gelir x 10%+1.2 milyon yen
5. 10 milyon yen ve üzeri  
gelir x 5%+1.7 milyon yen

---

<sup>15</sup> Sakatları Koruma Milli Koordinasyon Kurulu, Sakatlara Yönelik Hizmet Raporu, 1990, s.271

Yıllık geliri 380 bin yen ve altı olan kişiler vergilendirilmezler.

Özrünlere uygulanan sakatlık indirimi Japon Gelir Vergisi Kanunu'nun indirim ve muafiyetler kısmının 8'inci maddesinde özrünlere uygulanan muafiyetlerden bahsetmiştir. Buna göre bi mükellef özrünlü ise, özrünlü bir eşi varsa veya özrünlü birine bakıyorsa; her bir özrünlü kişi için tabloya göre uygulanan vergilerden yıllık 270 bin yen indirim uygulanır. Özel bir özrü olan kişi için ise, yıllık 400 bin yen indirim uygulanır.<sup>16</sup>

### 1.7. Avusturya'da Özrünlülerin Vergilendirilmesi

Avusturya da gelir vergisi kanununa göre kazançlar yedi maddede toplanmıştır. Diğer bir deyişle gelir yedi unsur üzerinden toplanmaktadır. Bunları şöyle sıralayabiliriz.<sup>17</sup>

- Ormancılık ve zirai kazançlar,
- Serbest meslek kazançları,
- Ticari kazançlar,
- Ücretler,
- Yatırım kazançları,
- Kiralama ve leasing kazançları,
- Diğer gelirler.

Gelir miktarının toplamı hesaplanırken de söz konusu ülkede iki grup olarak bir sınıflandırma yapıldığı ve buna göre vergilenebilir kazançla ulaşmaya çalışıldığı fark edilmektedir.<sup>18</sup>

- 1- Özel Giderler
- 2- Olağandışı Yükler

<sup>16</sup><http://www.pref.osaka.jp/kokusai>, 07 Nisan 2004

<sup>17</sup> Austrian TaxBook 2003, Federal Ministry of Finance Austria, November 2003, s. 6  
<http://www.bmf.gv.at/ministerium/ministerium/englisch/pub/tax2003.pdf>

<sup>18</sup> Austrian TaxBook, a.g.e., s. 7

Engelli ya da sakat kişiler ilişkin düzenlemelerin ikinci grup altında, “Olağan dışı yükler” sınıfı altında ele alındığı görülmektedir.

### 1.7.1. Özür lülüğün Niteliği ve Tespiti

Avusturya’da fiziksel ya da zihinsel engelli kişilerin vergilenebilir gelirlerinden belirli miktarlarda indirim yapılmaktadır. Bir bireyin engelli olarak düşünülebilmesi için en az % 25 oranında özür lü olması gerekir. Özür lülüğün derecesine göre aşağıda belirtilen oranlarda indirim yapılmaktadır.<sup>19</sup>

Özür lülük Oranları	Yıllık İndirim
25% - 34%	75.00 €
35% - 44%	99.00 €
45% - 54%	243.00 €
55% - 64%	294.00 €
65% - 74%	363.00 €
75% - 84%	435.00 €
85% - 94%	507.00 €
95% ve yukarısı	726.00 €

**Tablo: Özür lülüğün derecesine göre yıllık indirim miktarları (Degree of handicap Annual allowance)**

Görüldüğü üzere ele alınan ülkede özür lülük oranları tespit edilmiş ve bu sınıflandırma dahilinde maktu indirimler düzenlenmiştir. Buna göre örneğin % 60 özür lü olan biri 294 € indirimden yararlanabilecektir. (2003 yılı için)

Diğer yandan kanunen bir özür lülük tanımına rastlanmamıştır.

Özür lülüğün hangi dereceler arasında olduğu diğer bir deyişle oranının belirlenebilmesi için ilgili kurumlardan raporlanmalı ve vergi idaresine sunulmalıdır.

İlgili kurumlar şunlardır:<sup>20</sup>

- Federal Kalkınma (Refah) Kurumu: Özürlü kişilerin istihdamı kanununda belirtilen engelli kişilere, eski hizmetli engelli kişilere ve yasadışı olaylar neticesinde engelli kalmış suç kurbanlarına yönelik hizmet veren birimdir.
- İl Valilikleri: Savaş gazilerine veya onların yakınlarına verilen maaşlarla ilgilenen birimdir.
- Sosyal Güvenlik Kurumu: Mesleki hastalık veya kaza ile ilgili durumlarla ilgilenen bir birimdir.
- Sağlık Kurumu: Tüm sağlık problemleri ve hizmetlerinden sorumlu birimdir.

Bu kurumlardan sağlık durumunun durumunu belirten belgelerle birlikte engelli kişinin en yakın federal kalkınma kurumu ofisi tarafından basılan kayıt belgesi de tamamlanmalıdır. Sosyal güvenlik kurumundan veya vergi idaresinden söz konusu konuda onay almak için; uzman tıbbi bir personelden (uzman doktor) özür lülük sertifikası almak ve zorunlu muayeneden geçmek gereklidir.

Tüm yıl boyunca bakım masraflarınıza yönelik bir nakdi yardım aldıysanız bu durumda indirimden yararlanamazsınız. Engelli kişi engelli bir kişi ile evliyse ve sadece tek başına kazanç sağlıyorsa söz konusu indirimden eşi içinde yararlanabilir.

Söz konusu ülkede Türkiye uygulamasında olduğu gibi paralellik görülmekte ve uygulamadan yararlanabilmek için yetkili kurumlardan rapor alınması gerekmektedir. Ancak dikkat çeken nokta, maddi yardım alınması söz konusu ise bu durumda indirimden yararlanmanın mümkün olmadığıdır. Burada esas alınan nokta mükellefin bu tür harcamalarını kendisi finanse etmiyorsa bu durumda devletin sübvans e etmemesi gerektiğidir. Zira eğer engelli kişi masraflarını bizzat kendi karşılıyorsa Devlet de ona destek çıkmakta indirim yaparak finansmanda kolaylık sağlamaktadır. Ancak başkası

---

<sup>19</sup> Austrian TaxBook, a.g.e., s. 55

<sup>20</sup> Austrian TaxBook, a.g.e., s. 55



Bu indirimden yararlanan sadece vergisel avantaj elde etmekle kalmadığı gibi, motorlu araç sigortası muafiyeti, Yol Trafik Yönetmeliği madde 29'a göre kimlik kartı alabilme veya Hareket kabiliyetinin durumunu gösteren "Engelli Kimlik Kartı" alabilme vb. haklardan da yararlanabilmektedir.

Diğer yandan özel tertibatlı arabaya oryantasyon aşamasında gerçekleşen maliyetler için indirimden yararlanılamaz. Bu konuda yalnızca aylık 153€'a kadar masraflar indirim olarak gösterilebilir.

Emekli aylığı geliri elde eden engelli kişiler ister direkt vergi dairelerine veya ister direkt sosyal güvenlik kuruluşlarına başvurarak söz konusu indirimlerden yararlanabilirler. Elbetteki uzman raporu almaları da gereklidir. Sosyal güvenlik kurumu gerekli konularda daha fazla yardım edecektir.

### 1.7.3. Özürlü Çocuklara Yönelik Düzenlemeler<sup>23</sup>

1- % 25 ila % 49 oranında engelli olan çocuklar

Yetişkinlere yönelik işlemleri gerçekleştiren kurumlar çocuklar içinde düzenlemeler sunmaktadır. Aşağıda gösterildiği üzere belirli oranlar belirli indirimlerden yararlanabilmektedir.

Özürlülük Oranları	Yıllık İndirim
25% - 34%	75.00 €
35% - 44%	99.00 €
45% - 49%	243.00

**Tablo: % 25 ila % 49 oranlarındaki engelli çocuk indirim miktarları**

Çocuklar içinde ortopedik masraflar, iyileştirici tedavi giderleri, diyabetik besinler konusundaki avantajlardan yararlanmak mümkündür.

<sup>23</sup> Austrian TaxBook, a.g.e., s. 57

Avusturya'da engelli kişiler üzerinde bazı vergisel düzenlemeler yapıldığı gibi görüleceği üzere engelli çocuklar hedef alınarak, ebeveynlere de bu konuda destek olunmaktadır.

2- Herhangi bir maddi yardım olmadan % 50 ve daha fazla engelli çocuklar

Bu durumdaki çocukların ailelerine daha fazla maddi yardım yapıldığı gibi aylık (yıllık değil) indirim miktarı da 262€ olarak belirlenmiştir. Bakım masrafları, eğitim masrafları, ortopedik harcamalarda kişisel kazançta herhangi bir etki olmaksızın indirimden yararlanmaktadır.

Diyabetik besinler için ise söz konusu 262€'luk yardımdan yararlanmak mümkün değildir.

3- Engelli çocuğa yönelik maddi yardım alındığı zaman indirimlerin durumu

Her ay ki 262€'luk indirim alınan maddi yardımı düşürmek amaçlıdır. Özürlülük oranı ile ilgili yıllık indirim miktarları uygulanamaz. Maddi yardımlar 262€ miktarını geçiyorsa indirimden yararlanılamaz. Ek olarak, gerekli bakım masraflarından ayrı olarak, aşağıdaki kalemlerde söz konusu maddi yardımlar içinde değerlendirilmelidir:

#### 1.7.4. Avusturya'da Özürlülük İndirimine Yönelik Uygulama

Kazancı 21.000€ olan % 30 engelli tek çocuğu olan sakat bir mükellefin vergi miktarı nasıl olacaktır. Öncelikle bunun cevabını bulmak için Avusturya'da ki vergi oranları ve olağan indirimleri bilmek gerekir. Buna göre, söz konusu ülkede vergi oranları ve dilimleri şunlardır:<sup>24</sup>

Gelir Miktarı	Vergi Oranı
3.640 € 'ya kadar (en az geçim indirimi)	% 0
3.640 €'dan 7.270 €'ya kadar	% 21
7.270 €'dan 21.800 €'ya kadar	%31

<sup>24</sup> Austrian TaxBook, a.g.e., s. 13



21.800 €'dan 50.870€'ya kadar % 41

50.870 €'dan fazlası için % 50

unu yanında söz konusu ülkede;<sup>25</sup>

Çocuk indirimi (aylık): 50,90 € indirimde söz konusudur, buna göre örnekteki mükellef,

Vergi matrahı : 21.000 € olduğundan, 3.640 €, % 0; 3.630 € (7.270 € - 3.640 €), % 21 (762,3 €); geriye kalan, 13.730 € ise, % 31 vergilenecek, (4.256,3 €) elde edilerek, nihayetinde indirimler öncesi ödenecek vergi miktarı: 5.018,60 € tespit edilir.

Buradan gerekli indirimler yapılarak,

5.018, 60 (indirimler öncesi vergi miktarı)

50,90 (çocuk indirimi)

153 € (mükellefe ait sakatlık indirimi)

75 € (% 30 engelli çocuk indirimi)

4.739,7 € (ödenecek net vergi miktarı), bulunur.

### **1.8. Avrupa Birliğinde Özürlü Kişilerin Çalıştırılmaları Hakkındaki Düzenlemeler**

AB birlik dışında yalnızca dolaylı vergilerin toplanmasında söz hakkına sahiptir. Direkt vergiler üye ve aday ülkelerin kendi vergi sistemleriyle hallettikleri meseledir. AB buna karışmaz.

Üye ülkelerin düzenlemeleri şöyledir; <sup>26</sup>

**Danimarka:** Yerel otoriteler, özel sektörde iş bulamamış olan özürlülere özür derecesinin iş yürütebilme gücünü engellemeyeceği hallerde özür lüyü kendi işleri için

<sup>25</sup> Austrian TaxBook, a.g.e., s. 14

<sup>26</sup> <http://europa.eu.int/comm/employment>, 07 Nisan 2004

tercih etmek zorundadırlar. Belediyeler, özürlü kişilere iş teklif etmesi için işverenlerle düzenli görüşmeler yaparlar.

**Almanya;** En az 20 işçi çalıştıran bütün işletmeler, %5 oranında özürlü işçi çalıştırmaları için düzenlemeler vardır. Çalıştırılmayan her özürlü işçi sayısı için aylık tazminat düzenlemesi.

%2 ya da daha az işçi çalıştıranlar, 260 €

%2-%3 arasında işçi çalıştıranlar 180 €

%3 ile %5 den daha az çalıştıranlar 105 € aylık olarak çalıştırılmayan her işçi için bu tazminatlar ödenir.

**Yunanistan:** İşçi sayısı, işletme büyüklüğü veya özürlü oranı belirtilmeksizin sadece körlük gibi belirli özürlülük katagorileriyle ilgili sınırlı düzenlemeler vardır, işletmeler çeşitli görme bozukluğu olan (körlük) çalışanlara öncelik ve muafiyet tanımak yükümlülüğündedirler.

**İspanya:** 50 ya da daha fazla işçi çalıştıran işletmeler, %2 oranında özürlü çalıştırmaları ile ilgili düzenlemeler mevcuttur.

**Fransa:** 20 ya da daha fazla işçi çalıştıran bütün firmaların %6 oranında engelli kişiler çalıştırmak zorundadırlar. Geçmişe eskiye dayanan bu düzenlemeler özürlü eski servis elemanlarını, emekli özürülleri ve diğer gruplarda özürlü çalışanları dahi kapsamaktadır.

**İrlanda:** Kamu otoriteleri özürülleri arasından kadrolara uygun kişiler için %3 oranında rezerve yer ayırmaktadır.

**İzlanda:** Kamu otoriteleri özürlü kişilerde niteliklerinin haiz olduğu oranda iş başvurularına öncelik tanımakla yükümlüdürler.

**İtalya:** Endüstriyel kazalarda (iş kazasında) sakat kalanlar, 50 kişi veya daha fazla işçi çalıştıran işletmelerde her 50 işçiye bir özürlü işçi denk gelecek şekilde yerleştirilirler. Bu özürüllerin özürüllük derecesi en az %40 olmalıdır.

**Liechtenstein:** Özürlü insanlara iş temini işverenler tarafından sağlanan bireysel ücretler ile garanti altına alınmıştır.

**Benelüks ülkeleri (Belçika, Hollanda, Luxembourg):** Yasalarla sağlanan uygun düzenlemeler hazırlanmaktadır.

**Norveç:** Özürlüler için belirli bir çalıştırma oranı düzenlenmemiştir. Uygun olduğu durumlarda maaşlı olarak çalıştırılmaktadırlar.

**Avusturya:** Öğrenme kapasitesi %50'den yüksek olan özürlüler her 25 işçiye bir özürlü düşmek kaydıyla çalıştırılmak zorundadırlar. Bunu gerçekleştirmeyenler, çalıştırmadıkları özürlü başına 196,22 € aylık tazminat öderler.

**Portekiz:** mevcut sınırlı düzenlemeler yalnızca iş kazaları kurbanlarını kapsamaktadır.

**İsveç:** Özürlü insanlar için belirli bir yüzde belirtilmemiştir.

**Finlandiya:** Özürlü insanlar için belirli bir yüzde belirtilmemiştir.

**İsviçre:** konuyla ilgili bir hüküm konmamıştır.

**İngiltere:** İşçi sayısı 20 ya da daha fazla olan işletmelerde %3 oranında hükümete kaydına yaptırmış olan özürlüler çalıştırılmak zorundadır.

Bu işletmelerde özürlüler için özürlü aracı park yeri bina içi ulaşım kolaylığı (tekerlekli sandalye için yollar), asansör gibi özürlü adaptasyon hizmetleri sağlamak zorunluluğu vardır.<sup>27</sup>

---

<sup>27</sup> [http://europa.eu.int/comm/employment\\_social/missoc/2003/missoc\\_112\\_en.htm](http://europa.eu.int/comm/employment_social/missoc/2003/missoc_112_en.htm), 07 Nisan 2004

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE ÖZÜRLÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Genelde “özürlülük indirimi”, vergi adaleti anlayışından hareketle, yalnız özürlülere tanınan kısmi ya da tam bir vergi bağışıklığıdır.<sup>28</sup> Özürlülük indirimi gelir vergisinin şahsileştirmeye daha kolay konu olabilmesi nedeniyle gelir vergisi itibariyle güçlü bir uygulama imkanına sahip olmaktadır. Ancak, özürlülerle ilişkilendirilebildiği ölçüde diğer vergiler itibariyle de uygulanabilirliği vardır. Gerçekten özürlü kişilerin ve bu kişilerin bakmakla yükümlü oldukları kimselerin normal sağlıklı ve engeli bulunmayan kişilere nazaran, engelli olmaları nedeniyle içinde buldukları zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve engelliler ile (bakmakla yükümlü kimseler dahil) engelli olmayanlar arasındaki eşitsizliğini gidermek amacıyla öteden beri vergi hukukunda çeşitli düzenlemeler yer almıştır. Bu düzenlemeleri şöyle sıralayabiliriz.

- a) Gelir Vergisi Kanunu 31 maddesindeki “ Sakatlık İndirimi”,
- b) Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu 4.üncü maddesindeki Motorlu Taşıtlar Vergisi İstisnası,
- c) Gümrük Vergisi Kanunu 167'inci maddesindeki Gümrük Vergisi Muafiyetleri,
- d) Özel Tüketim Vergisi Kanunu bakımından muafiyetler
- e) Emlak Vergisi Kanunu bakımından muafiyetler
- f) Harçlar Kanunu bakımından muafiyetler
- g) Katma Değer Vergisi Kanunu bakımından indirimler şeklindedir

Vergi Kanunu özürlülere yapılan vergi indirimini “Sakatlık İndirimi” şeklinde ifade etmiştir. Sakatlık sadece fiziki yetersizliği ifade etmekle birlikte bu terim yetersiz

kalmaktadır. Kanımızca sakatlık indirimi yerine özürlülük indirimi şeklinde bir ifade daha uygun olmaktadır. Fakat konunun bütünlüğü açısından Kanun'da kullanılan sakatlık indirimi ifadesini kullanmayı uygun gördük.

### **1. GELİR VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN SAKATLIK İNDİRİMİ**

Genel olarak “Sakatlık İndirimi” hizmet erbabı olarak çalışanlar için düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Fakat daha sonra sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye dayanan ve ticari mal alım satımı olmayan, sadece tamir ve onarım işinden dolayı gerçek ve basit usulde vergi mükellefi bulunanlar için de bu indirimlerden yararlanmaları talepleri halinde mümkün hale gelmiştir. Ayrıca yapılan düzenlemelerle serbest meslek erbabına da indirimden yararlanma imkanı tanınmıştır

Daha önceki yıllarda geçim indirimi olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda yer bulan düzenlemeler, daha sonraki yıllarda indirimler başlığı altında açıklanarak düzenlenmiştir. Aslında en az geçim indirimi olarak da adlandıracağımız indirimler hiçbir ülkede normal geçim için gerekli miktarı karşılama iddiasında değildir. Sadece sosyal ve psikolojik etkisi olması dolayısıyla vergi kanunlarında varlığını sürdürmüştür.

Sözcük anlamı itibari ile “en az geçim indirimi” bireylerin, yaşamlarını sürdürmelerini sağlayan, fizyolojik ve kültürel ihtiyaçları için gerekli olan en az gelir miktarının, vergiye tabi tutulmamasıdır. Bir başka deyişle; bireylerin ve bakmakla yükümlü oldukları kişiler için gerekli olan gelir dışında kalan kazancın vergilendirilmesi anlamı taşımaktadır. Öyle ise yaşamsal önem taşıyan gelirlerin vergilendirilmemesi ya da vergiden istisna tutulması gerekmektedir. Maalesef günümüzde en az geçim indirimi mevzuattan kaldırılmıştır.

Özürlülere vergi matrahlarından sakatlık indirimi vasıtasıyla daha az vergi ödemelerinin sağlanması suretiyle vergi idaresinin bir nebze olsa özürlülere katkıda yarar sağladığı da bir gerçektir.

---

<sup>28</sup>PALAMUT, a.g.e., s.51

Hizmet erbabı dışında; serbest meslek erbabı ile basit usulde vergilendirilen bazı (tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve küçük sanat işleri ile uğraşan, ilk madde ve yardımcı malzeme müşteriye ait olarak faaliyet gösteren terzi, tamirci, marangoz, mali müşavir gibi) özürlü esnaf ve sanatkarlar da sakatlık indiriminden faydalanmaktadırlar.

Anlaşılacağı gibi mesleki ve ticari faaliyetini belli bir sermayeye dayalı olarak yapmayan, kendi bilgi, beceri ve bedeni çalışmasına göre yerine getirmeye çalışanların bu emeklerini kısıtlı olarak yerine getirdikleri için kanunkoyucu böyle bir indrimi sağlayarak diğer ücretli ve esnaf arasında eşitsizliği bir nebze de olsa gidermeye çalışmıştır. Fakat sağlanan bu indirimler çok yetersiz kalmaktadır.

Sakatlık indirimini; sakatlık indirimine hak kazanan gerçek ücretliler ile kendi şahsi mesaisine dayalı olarak çalışan küçük sanatkar vergi mükelleflerinin vergilendirilmesinde, gelir vergisi matrahından yapılan indirim şekli olarak tanımlayabiliriz.<sup>29</sup>

Sakatlık indirimini, ücret gelirini sakat olarak elde edenlerin sakat olmayanlara göre daha fazla bir mali imkanla korunması amacıyla getirilmiş bir müessesedir. Sakatların sağlık harcamaları ve uyum harcamaları nedeniyle yaşam maliyetleri yüksektir. Anayasamızın sakatların (özürlülerin) korunmasına yönelik düzenlemelerin yapılacağına amirdir. Sakatlara yönelik pozitif hakların hayata geçirilmesi çerçevesinde mevcut indirim sistemi sokmak isabetli bir yaklaşım olmuştur. Gelir vergisinin kişiselleştirilebilmesinin en iyi örneklerinden birini teşkil eder.<sup>30</sup>

### 1.1. Yasal Düzenlemeler

“Sakatlık İndirimi” müessesesi başlangıçta GVK’nun 23. maddesinde yer almakta iken 2361<sup>31</sup> sayılı kanunla GVK’nun 31. maddesinde yer alan ücretlilere ilişkin

---

<sup>29</sup> SEMİZOĞLU, Kadir, **Engelli (ÖZÜRLÜ) Kişilerin Vergi ve Sosyal Güvenlik Kurumları Karşısındaki Durumu**, <http://www.alomaliye.com>, (07.04.2004)

<sup>30</sup> ŞENYÜZ, a.g.e., s.148

<sup>31</sup> 31.01.1981 Tarih ve 17237 Sayılı Resmi Gazete

özel indirim maddesine 2 numaralı bent şeklinde sakat hizmet erbabı için özel indirimle ilgili ek bir indirim olarak eklenmiştir. Sakatlık indirimi konusunda yapılan yasal düzenlemelere bakacak olursak; GVK'nun 222<sup>32</sup> seri numaralı Genel Tebliği, sakatlık indirimi konusunda bize yardımcı olur. Bu tebliğde; amacı, "Özürlü vatandaşların içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve özürlüler ile özürlü olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek" olarak tanımlanmaktadır.

Başlangıçta sakatlık dereceleri; çalışma gücünün %70'inden fazlasını yitirenler birinci derece sakat, çalışma gücünün %70'inden az ve %50'sinden fazlasını yitirenler ikinci derece sakat olarak tanımlanmış idi.

Bu tanıma bağlı olarak sakatlık indirimi tutarı, birinci derecede sakatlar için aile reisi için ön görülen özel indirim % 150'si (birbuçuk katı), ikinci derecede sakatlar için ise %50'si (yarısı) oranında uygulanıyor iken 2454<sup>33</sup> sayılı kanun ile sakatlık dereceleri üçe çıkarılmış ve sakatlık indiriminde esas alınacak indirim tutarı da ücretliler için uygulanan özel indirim tutarına bağlı hale getirilmiştir. 4369<sup>34</sup> sayılı kanunla sakatlık indirimi müessesesinin amaç ve kapsamı yeniden düzenlenerek sakatlık indiriminin kapsamı genişletilmiş, sakatlık indiriminden yararlananların içine; hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler, özürlü serbest meslek erbabı ve serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler ile basit usulde vergilenen bazı esnaf ve sanatkar da dahil edilmiştir.

Son olarak 4842<sup>35</sup> sayılı kanunla GVK'nun 31. maddesi yeniden düzenlenerek 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücretlerde özel indirim uygulamasına son verilmiş olup sakatlık indiriminde esas alınacak indirim tutarı özel indirim tutarına bağlı olmaktan çıkarılmıştır.

---

<sup>32</sup> 24.02.1999 tarih 23621 sayılı Resmi Gazete

<sup>33</sup> 05.05.1981 Tarih ve 17331 Sayılı Resmi Gazete

<sup>34</sup> 29.07.1998 Tarih ve 23417 Sayılı Resmi Gazete

<sup>35</sup> 24.04.2003 Tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazete

01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere sakatlık indirimini düzenleyen GVK'nun 31. maddesi hükmü aşağıdaki hale getirilmiştir.<sup>36</sup>

“Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle aşağıda verilen 2004 takvim yılı için belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir<sup>37</sup>

Belirlenen dereceler itibariyle sakatlık indirim;

- Birinci derece sakatlar için 440.000.000 lira,
- İkinci derece sakatlar için 220.000.000 lira,
- Üçüncü derece sakatlar için 110.000.000 liradır.”

Dikkat edildiğinde son kanuni düzenlemeyle sakatlık indirimini özel indirimle bağlı olmaktan çıkarılmış ve maktu olarak tespit edilmek suretiyle belirlenir hale getirilmiştir. Dolayısıyla bu uygulama çerçevesinde herhangi bir işyerinde ücretli olarak çalışan özürllülere ücret ödemesinde bulunurken isabet eden özür grubuna göre ücretlinin 110 ila 440 milyon liralık kısmında vergi kesintisi yapılmayacaktır. Örneğin; madde uygulamasında işgücünün yüzde 80'ini kaybettiği için birinci derece sakat sayılan bir kimse 400 milyon lira ücret alıyorsa, bu ücret gelirin tamamı vergi dışı kalacaktır.<sup>38</sup> Özürllü kişinin sakatlık derecesine isabet eden indirim miktarı eğer ücretinden fazla ise artan kısım özürllüye iade edilmez veya gelecek yıllara devredilemez. Örnekteki kişi 400 milyon ücret alıyorken indirim miktarı 440 milyon

<sup>36</sup> YEŞİLKAYA, , Veysi, **Özürllülerin İstihdamı ve Sakatlık İndirimi**, 30Eylül2003, <http://www.alomaliye.com>

<sup>37</sup> 1.1.2005 Tarihinden itibaren;  
Birinci derece sakatlar için 480.YTL,  
İkinci derece sakatlar için 240.YTL,  
Üçüncü derece sakatlar için 120.YTL.”

<sup>38</sup> TÜRKMEN, Nedim, Star Gazetesi, **Özürllü Vatandaşlarımıza Yönelik Vergisel İmkanlar**, 28 Şubat 2004,



olduğundan artan 40 milyon lira özürliye iade edilmez. Böyle bir destek politikası yoktur. Ancak negatif vergi uygulansaydı 40 milyon liralık kısım iade edilebilirdi.

Sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye Bakanlığı, Sağlık Bakanlığı ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarının bu konuda müştereken hazırlanacakları bir yönetmelik ile belirlenmektedir. Bu yönetmelikte kamu kurum ve kuruluşları tarafından özürliülere sağlanacak haklardan ve verilecek hizmetlerden

Yine 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ücretliler dışında kalan serbest meslek kazancı ve basit sulde ticari kazancı da kapsayacak şekilde sakatlık indirimini düzenleyen GVK'nun 89. (4369 sayılı Kanununun 46'ncı maddesi ile ilave edilmiştir. Yürürlük tarihi : 01.01.1999) maddesinin 3 numaralı bendi hükmü aşağıdaki şekilde düzenlenmiş ve 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere 4842 sayılı kanunla indirim tutarının belirlenmesine ilişkin değişiklik yapılmıştır.

Gelir Vergisi Knunu'nun 89'uncu maddesine göre belirtilen mükellefler için aşağıdaki açıklanan çerçevede indirim öngörülmüştür.

Mesleki faaliyet icra eden veya basit usulde vergilendirilenlerden tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin yapılan imalat, tamirat ve küçük sanat işleriyle uğraşan özürliülerin gelir vergisi matrahına esas kazançlarına, bu GVK'un <sup>39</sup> 31 inci maddesinde yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim uygulanır. Kanun sakatlık indirimi uygulamasında sadece gelir elde edeni değil, bunun dışında varsa, ailede bulunan özürliye bakmak durumundaki kişileri de kapsar hale getirilmiştir. Bunun amacı sakat olarak yaşamanın daha yüksek maliyetler getirmesidir. Örneğin ayakları olmayan bir kişinin özür derecesine göre tekerlekli sandalyeye veya koltuk deynegine ihtiyacı vardır. Tekerlekli sandalyeye mahkum olan bir kişinin ulaşımını sağlaması için arkasından itecek birisine ihtiyacı vardır ve tekerlekli sandalyenin geçeceği yolların tekerlekli sandalyeye uygun rampalarla ve bunun gibi birçok şekilde desteklenmesi gerekir. Ağır derecede zihinsel özürli bir kişiye ailesi ömür boyu bakmak durumundadır, hayatını

---

<sup>39</sup> 4842 sayılı Kanunla değiştirilen ibare. Yürürlük tarihi : 01.01.2004

bakmakla yükümlü olduğu kişiye göre yönlendirmektedir. Bu örnekleri diğer özür grupları için çoğaltabiliriz. Bakmakla yükümlü olan kişi hem kendi hayatını idame ettirmek durumunda hem de bakmakla yükümlü olduğu kişinin ihtiyaçlarını karşılamak durumundadır. Bunu tek başına yapmasının imkanı yoktur. Anayasa'nın 41'inci maddesinde "Devlet, aile huzur ve refahı ile özellikle ananın ve çocukların korunması... için gerekli tedbirleri alır..." diyerek ailenin korunmasından bahsetmiştir. Devlet bakıma muhtaç birisinin bulunduğu ailelere sosyal devletin gereği olarak vergisel indirimler yapmalıdır. Daha önce sakatlık indirimi sadece ücretliler için uygulanmaktayken, günümüzde bu indirimler, bakmakla yükümlü olduğu özürli kişi bulunan serbest meslek erbabı ve ücret geliri elde edenler için uygulanmaktadır. İndirim, hizmet erbabının tevkifat matrahına uygulanır.

*Basit usul hariç diğer usullere tabi ticari kazanç elde edenler, Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesinde yer alan sakatlık indiriminden yararlanamazlar.<sup>40</sup>*

### **1.2 Sakatlık İndiriminden Yararlanmanın Usul ve Esasları**

Sakatlık indirimini yeniden düzenleyen GVK'nun 31. maddesine ilişkin yeni yönetmelik 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğinden 31.12.2003 tarihine kadar 222 seri numaralı GVK Genel Tebliğindeki açıklamalar ile 28.04.1981 tarih ve 17324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan ve muhtelif tarihlerde bazı maddeleri değişen yönetmelik hükümleri geçerli olacaktır. 01.01.2004 tarihinden itibaren ise 24.04.2003 tarih ve 25088 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve özel indirim yer almadığı Kanun hükümleri uygulanacaktır. Yeni Kanun ile özel indirim uygulamasıyla beraber yörelere göre farklı indirim uygulamalarında ortadan kalkmıştır.

### **1.3. Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Olanlar**

Sakatlık indirimi;

- Özürli hizmet erbabına,
- Bakmakla yükümlü olduğu özürli kişi bulunan hizmet erbabına,

---

<sup>40</sup> Mukteza Özetleri: 11.01.1992, Sayı:0.72/7605

- Özürlü serbest meslek erbabına ,
- Bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan serbest meslek erbabına,
- Basit usulde vergilendirilenlerden, tüccar ve ücretli durumuna girmeksizin, imalat, tamirat ve küçük sanat işleri ile uğraşan (ilk madde ve yardımcı malzeme müşteriye ait olarak faaliyet gösteren terzi, tamirci, marangoz gibi) özürlülere, uygulanmaktadır.<sup>41</sup>

#### **1.4. Sakatlık İndiriminden Yararlanacakların Yapacakları İşlemler**

Sakatlık indiriminin uygulama esasları 28.4.1981 tarih ve 17324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulaması Hakkında Yönetmelik”te belirlenmiştir. 4369 sayılı Kanunla, özürlülük indiriminin kapsamının genişletilmesinden sonra, Özürlülük indiriminin uygulama esaslarında bazı değişiklikler ve ilaveler yapılmıştır. Buna göre, özürlülük indiriminden yararlanmak isteyenler bir dilekçe ve ekleyecekleri aşağıda belirtilen belgelerle birlikte, illerde Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’ne, bağımsız vergi dairesi bulunan ilçelerde Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne, vergi dairesi bulunmayan ilçelerde ise Malmüdürlüğü’ne başvurmaları gerekmektedir. Özürlülük indiriminden yararlanmak isteyenlerin durumuna göre dilekçelerine eklemeleri gereken belgeler şunlardır.<sup>42</sup>

#### **Özürlü hizmet erbabı için;**

- a) Çalıştığı işyerinden alacağı hizmet erbabı olduğunu gösterir belge,
- b) Nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğraf.

#### **Hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler için;**

- a) Ücretlinin çalıştığı işyerinden alacağı hizmet erbabı olduğunu gösterir belge,
- b) Özürlü kişilerin nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğrafı,
- c) Özürlü kişiye bakmakla yükümlü olduğunu gösteren belge.

---

<sup>41</sup> YEŞİLKAYA, a.g.m.

<sup>42</sup> GERÇEK, Adnan, Emek Geliri Sahiplerine Yönelik Özel İndirim ve Özürlülük İndirimi Uygulaması, <http://www.isguc.org>, (15.09.2001)

**Özürli serbest meslek erbabı için;**

- a) Vergi kimlik numarasını gösteren belge,
- b) Nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğraf.

**Serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürli kişiler için;**

- a) Serbest meslek erbabının vergi kimlik numarasını gösteren belge,
- b) Özürli kişilerin nüfus cüzdanı örneği ve üç adet fotoğrafı,
- c) Özürli kişiye bakmakla yükümlü olduğunu gösteren belge.

**1.5. Başvuru Üzerine Yapılacak İşlemler**

Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri sakatlık indiriminden yararlanmak için kendilerine başvuran hizmet erbabının adı ve soyadını, baba adını, doğum yeri ve tarihini, çalıştığı işyeri ile bilfiil yaptığı işi (mesleğini) Maliye Bakanlığı'na bastırılarak dağıtılan ve örneği söz edilen yönetmelikte yer alan rapor formlarını üç suret olarak doldurduktan sonra bir yazıya ekleyerek yetkili sağlık kuruluşlarından en yakın olanına sevk etmektedir.

Sağlık kurulu raporunu düzenlemeye sakatlıkla ilgili dal uzmanının bulunduğu Sağlık Kurulu bulunan Devlet, Belediye, Sosyal Sigortalar ile diğer Kamu Müessesesi Hastaneleri yetkilidir. Karar verecek sağlık kurulunda sakatlıkla ilgili dal uzmanının bulunması şarttır. Düzenlenen sağlık kurulu raporunun bir sureti özürli kişiye verilir, bir sureti resmi yazıyla ilgili Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Malmüdürlüğü'ne gönderilir ve bir sureti de hastanede saklanır.

Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Malmüdürlükleri yukarıda belirtilen sağlık kuruluşları tarafından düzenlenerek gönderilen raporları Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Merkez Sağlık Kuruluna gönderirler. Merkez Sağlık Kurulu, yetkili sağlık kuruluşlarınca düzenlenen raporlarda yer alan laboratuvar bulgularını, klinik muayene bulgularını, sakatlık bulgularını, teşhisi inceler ve rapor formunda kendine ait bir bölüm açarak karar bölümüne Özürli'lere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında

Yönetmeliğe<sup>43</sup> ekli cetvellerde yer alan sakatlık arızalarına göre çalışma gücü kayıp oranlarını dikkate alarak hizmet erbabının sakatlığı nedeniyle çalışma gücünü hangi oranda kaybettiğini rakamla ve yazıyla belirtmek suretiyle karar verir.

Özür durumuna göre çalışma gücü kaybı oranları cetvelinde hastalıklar ayrı ayrı derecelendirilmiş ve karşılıklarına çalışma gücü kaybı oranları yazılmıştır. Bunlardan bazılarına örnek verecek olursak.

<b>RUH HASTALIKLARI</b>	<b>Özür durumuna göre çalışma gücü kaybı oranı %</b>
<b>I-Süreklî iş gücü kaybına neden olan ruhsal hastalıklar</b>	
<b>A-Zeka Geriliği</b>	
a-Hafif (IQ 50-69)	40
b-Orta (IQ 35-49)	60
c-Ağır (IQ 20-34)	80
d-Çok ağır (IQ 20'nin altında)	100
<b>Parkinson Hastalığı</b>	
Hafif	30
Orta	45
Ağır (Yürüyemeyen, yaşamsal aktiviteyi tamamen engelleyen)	90
<b>SİNDİRİM SİSTEMİ ARIZALARI</b>	
<b>1- Pankreas hastalıkları (Kronik Pankreatitler)</b>	
a- Orta derece	45
b- Ağır derece	75
<b>2- Kronik hepatitler (cinsine, aktivitesine ve fonksiyon bozukluğuna göre)</b>	
a- Hafif derece	30
b- Orta derece	50
c- Ağır derece	100
<b>3- Aktivitesi ve Fonksiyon bozukluğuna göre Karaciğer Sirozu:</b>	
a- Hafif derecede	40
b- Ağır derecede	80
<b>YANIKLAR</b>	
a-) Vücut yüzeyinin % 10'unu kaplayan ve ameliyatla giderilemeyen keloid hipertrofi	20

<sup>43</sup> 18.03.1998 Tarihli ve 23290 Sayılı Resmi Gazete

b-) Vücut yüzeyinin % 50'sini kaplayanlar	30
c-) Vücut yüzeyinin % 50'sinden fazlasını kaplayanlar	40
d-) Saçlı derinin yarısından çok alanını kaplayan yanıklar ve yaralar	25
<b>GÖZ ARIZALARI</b>	
1-) Görme Bozuklukları	
Bir gözün 1.0, diğerinin 0 görmesi	32
Bir gözün 1.0, diğerinin 0.1 görmesi	30
Bir gözün 1.0, diğerinin 0.2 görmesi	25

Sağlık kurulu toplanır ve bu derecelere göre çalışma gücü oranları belirlenir. Laboratuvar bulguları, sakatlık bulguları, klinik muayene bulguları ve teşhis ile söz konusu cetvellerde belirtilen ve rapora ilgili sağlık kurulunca yazılan oranlar arasında çelişki görülmesi halinde Kurul, Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmeliğe ekli cetvellerde yer alan sakatlık arızalarına göre çalışma gücü kayıp oranları doğrultusunda re'sen ve nihai olarak karar verir. Kurul, gerek görmesi halinde bu raporu bir daha incelenmek üzere raporu veren hastaneye iade edebilir veya hizmet erbabının çalışma gücü kayıp oranlarının tespiti için yetkili başka bir sağlık kuruluna gönderilmesini isteyebilir. Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulu tarafından incelenmiş ve kesin karara bağlanmış olan raporlar ücretlilerde işverene, diğerlerinde kendilerine verilmek üzere Defterdarlığa gönderilmektedir.<sup>44</sup>

Uygulamadaki bürokratik süreç mükelleflere birçok zorluk çıkartmaktadır. Yetkili sağlık kuruluşları uzman doktor muayenesi sonucu zaten kişinin özür derecesini belirlemektedir. İkinci bir defa Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Merkez Sağlık Kurulu'na gerek yoktur. Eğer yetkili hastanelerin verdiği kurul raporlarına güvenilmiyorsa mükellefler sadece Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Merkez Sağlık Kurulu'nca sağlık raporu düzenlenmeli ikinci bir uygulama yapılmamalıdır.

Sağlık kurulu raporu kalıcı hastalık veya özürlü için raporun bir defa verilmesi yeterlidir. Ancak, özür durumunun değişmesi halinde, rapor ve buna bağlı çalışma gücü

kaybı oranı yeniden belirlenir. Zaman içinde değişebilen veya kontrolü gerektiren hastalıklar, hastanın önceki sağlık kurulu raporu da kurula sunularak sağlık kurulunun belirleyeceği süre içinde yeniden görüşülür ve karara bağlanır.

Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri veya Malmüdürlükleri yetkili sağlık kuruluşları tarafından düzenlenerek resmi yazıyla gönderilen raporları (şüphe uyandıran raporlar için ilgili hastaneye temasa geçerek raporların doğruluk derecesini saptadıktan sonra) Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne doğrudan doğruya ve geciktirmeden göndereceklerdir. Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri sakatlık indiriminden yararlandırılan hizmet erbabının ad ve soyadını doğum yerini, doğum tarihini, baba adını, çalıştıkları kuruluşu, raporu veren hastane ile rapor tarih ve numarasını tutacakları bir alfabetik fihrist defterine yazacaklardır. Defterdarlık Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri sorumluluk bölgelerinde kendilerince sakatlık indiriminden yararlanabilecekleri bildirilmediği halde özel ve kamu kuruluşlarında bu indirimden yararlandırılanların olup olmadığını tutacakları alfabetik fihrist defterinden yararlanarak sürekli olarak araştıracaklardır.

#### **1.6. Dış Kuruluşlarda Görevli Hizmet Erbabına İlişkin Hükümler**

Türk vatandaşı olan ve yabancı ülkelerdeki dış kuruluşlarda (resmi ve özel sektörde) görevli sakat hizmet erbabı, nüfus kağıdının örneği ve bağlı olduğu kurumdan alacağı o ülkede görevli hizmet erbabı olduğunu gösterir belge ile birlikte bulunduğu ülkedeki T.C. Elçilik veya Konsolosluluğuna bir dilekçe ile başvurur. Elçilik ve Konsolosluklar, kendilerine başvuran hizmet erbabının bir yazısıyla o ülkedeki hizmet erbabının çalıştığı yere en yakın resmi bir hastaneye sevk eder. Hastaneye düzenlenen raporlar Türkçe'ye çevrilmiş birer örnekleri ile birlikte ilgili Elçilik ve Konsolosluklar tarafından Dışişleri Bakanlığı aracılığıyla Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğüne gönderilir. Söz konusu raporlar Merkez Sağlık Kurulunca incelenerek

---

<sup>44</sup> GERÇEK, Adnan, Emek Geliri Sahiplerine Yönelik Özel İndirim ve Özürlülük İndirimi Uygulaması, <http://www.isguc.org>, (15.09.2001)

karara bağlanır ve Maliye Bakanlığı, karara bağlanan raporları ilgili Gelir Müdürlüğü, Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Malmüdürlüğü kanalıyla hizmet erbabının ücretini ödeyen kuruluşlara yazıyla bildirir.

Merkez Sağlık Kurulu, Maliye Bakanlığı Başhekiminin Başkanlığında Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca görevlendirilecek iki uzman hekim ile Sosyal Güvenlik Bakanlığınca görevlendirilecek bir uzman hekimden ve Gelirler Genel Müdürlüğünün bir temsilcisinden oluşur. Merkez Sağlık Kurulu her ayın beşinci ve yirminci gününde olmak üzere en az ayda iki defa toplanır. Söz konusu günler tatile rastladığı takdirde toplantı bugünleri izleyen ilk iş gününde yapılır. Merkez Sağlık Kurulu, yetkili sağlık kuruluşlarınca düzenlenen raporlarda yer alan laboratuvar bulgularını, klinik muayene bulgularını, sakatlık bulgularını ve teşhisi inceler ve raporun "karar" bölümüne sakatlık arızalarına göre çalışma gücünden kayıp oranlarını dikkate alarak hizmet erbabının sakatlığı nedeniyle çalışma gücünün yüzde kaçını kaybettiği hususunda verdiği kararını, rakamla ve yazıyla kaydeder. Birden fazla sakatlığı bulunan hizmet erbabının çalışma gücünü hangi oranda kaybettiği, cetvellerde yer alan sakatlık arızaları ve çalışma güçlerinin kayıp oranları dikkate alınarak raporlardaki bulgulara göre Merkez Sağlık Kurulu'nca tespit edilir. Merkez Sağlık Kurulu gerektiği halde istişare mahiyette bilgi almak için resmi hastanelerden ilgili uzman veya uzmanları çağırabilir veya yazılı görüş alabilir. Merkez Sağlık Kurulu, üye tam sayısı ile toplanır ve oy çokluğu ile karar verir.

İlgili Gelir Müdürlükleri, Vergi Dairesi Müdürlükleri ve Malmüdürlükleri tarafından Merkez Sağlık Kuruluna gönderilen raporların incelenmesi sırasında sakatlıklara ilişkin sakatlık derecesinin tespitinde, tıbbi, bilimsel kurallara göre Merkez Sağlık Kurulunca benzerleri dikkate alınarak re'sen karar verilir. Merkez Sağlık Kurulu, gerekli gördüğü hallerde raporu düzenleyen veya bu başka bir hastanenin sağlık kurulundan hizmet erbabının tekrar muayenesi ile ek veya yeniden bir sağlık kurulu raporu düzenlenmesini isteyebilir.

### **1.7. Hizmet Erbabının İş Yerini Değiştirmesi Halinde Yapacağı İşlemler**

Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulaması Hakkında Yönetmelik'teki esaslara göre sakatlık



indiriminden yararlanmakta olan hizmet erbabından buldukları İl veya İlçe Sınırları dışındaki bir işyerinde çalışmaya başlayanlar, yeni işyerlerinin bulunduğu ilde Gelir Müdürlüğüne, İlçede Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Malmüdürlüğüne, eski işyerinin bağlı bulunduğu Gelir Müdürlüğü, Vergi Dairesi Müdürlüğü veya Malmüdürlüğünden alacakları sakatlık indiriminden yararlanabileceklerine dair yazıyı ibraz edeceklerdir.

Görüldüğü gibi özürli bir vatandaşın özürlilik haklarından yararlanması için birçok bürokratik aşamalardan geçmesi gerekiyor. Bu bürokratik aşamalar özürünün özürli olmasından dolayı çektiği acıyı bir kat daha arttırmaktadır.

#### **1.8. Sakatlık İndiriminin Dönemlere Göre Uygulama Farklılıkları**

31.12.2003 tarihine kadar geçerli olmak üzere özürli hizmet erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürli kişi bulunan hizmet erbabında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, kişilerin gelirlerinden alınan vergi hesaplamasında sakatlar için özel indirim öngörmüştür.

Sakatlara yönelik indirimi düzenleyen 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 31'inci maddesi sakatlık konusu vergi yönünden üç ana katagoriye ayrılarak derecelenmiş ve bu derecelemede yüzde (%) oranını öngörmüştür.

18.3.1981 tarih ve 8/2620 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan daha sonra 15.6.1981 tarih ve 8/3179 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yönetmelik ile değiştirilen "Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecesinin Tespit Şekli ile Uygulaması Hakkında Yönetmelik" in 3'üncü maddesinde sakatlık üç derece şeklinde tanımlanmıştır.<sup>45</sup> Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulunca tespit edilen çalışma gücü kayıp oranının asgari;

- % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece,

- % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece,

- % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı üçüncü derece sakat sayılmaktadır.

Sakatlık indirimi, (01.01.2004 tarihinden itibaren kaldırılan) özel indirim tutarının

---

<sup>45</sup> GÖKSOY, a.g.e., s.17

(2003 yılı için tespit edilen günlük 1.500.000 TL aylık 45.000.000 TL yıllık 540.000.000 TL) normal yörelerde genel ve özel indirim tutarı aylık 45.000.000.-TL, kalkınmada öncelikli yörelerde (Adıyaman, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Elazığ, Hakkari, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli ve Van illeri kalkınmada öncelikli yörelerimizdir.) genel ve özel indirim tutarı aylık 63.000.000.-TL olarak belirlenmekteydi.

- Birinci derece sakatlar için sekiz katı,
- İkinci derece sakatlar için dört katı,
- Üçüncü derece sakatlar için iki katı, olarak uygulanmaktaydı.

4842 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden itibaren indirim tutarı derecelere göre maktu hale getirilmiştir. Karşılaştırma yapıldığında sonraki düzenlemenin mevcut kanuni düzenlemeler altında özel indirim kaldırılmasına rağmen sakat mükelleflerin az da olsa lehine olduğu görülmektedir. Konuyu bir örnek ile açıklayacak olursak; örneğin, kendisi 2'nci dereceden sakat ve bakmakla yükümlü olduğu 3'üncü dereceden sakat çocuğu olan hizmet erbabının almış olduğu ücret dolayısıyla vergiye tabi matrahın hesaplanması aşağıdaki tablolarda görüldüğü gibi olacaktır.<sup>46</sup> Sakatlık indiriminden yararlanacak birden fazla kişinin bulunması halinde, bu hesaplama her biri için ayrı ayrı yapılacak ve indirim uygulanmasında toplu olarak dikkate alınacaktır. Bu şekilde hesaplanan sakatlık indiriminin aylık tutarının hizmet erbabının aylık tevkifat matrahından indirilmesi gerekmektedir.

---

<sup>46</sup> YEŞİLKAYA, Veysi, "Özürlülerin İstihdamı ve Sakatlık İndirimi", 30Eylül2003, <http://www.alomaliye.com>

31.12.2003 tarihine kadarki uygulamaya ilişkin sayısal örnek;

Brüt Ücret	1.000.000.000
SSK İşçi Payı(1.000.000.000x0,14)	140.000.000
İşsizlik Sigortası İşçi Payı(1.000.000.000x0,01)	10.000.000
Özel İndirim	45.000.000
Hizmet Erbabı Sakatlık İndirimi(45.000.000x4)	180.000.000
Çocuğun Sakatlık İndirimi(45.000.000x2)	90.000.000
Toplam İndirim	465.000.000
Aylık Ücret Gelir Vergisi Matrahı	535.000.000

01.01.2004 tarihinden itibaren ki uygulamaya ilişkin sayısal örnek;

Brüt Ücret	1.000.000.000
SSK İşçi Payı(1.000.000.000x0,14)	140.000.000
İşsizlik Sigortası İşçi Payı(1.000.000.000x0,01)	10.000.000
Özel İndirim	-----
Hizmet Erbabı Sakatlık İndirimi	220.000.000
Çocuğun Sakatlık İndirimi	110.000.000
Toplam İndirim	480.000.000
Aylık Ücret Gelir Vergisi Matrahı	520.000.000

Örnekte görüldüğü gibi 01.01.2004 tarihinden itibaren yapılan indirimde göre hesaplanan vergi matrahı 31.12.2003 tarihinden önceki vergi matrahına daha düşük bir meblağdır. Bunun anlamı mükellef bir önceki uygulamaya göre daha az vergi ödeyecektir.

01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanacak olan Maliye Bakanlığı Merkez Sağlık Kurulunca tespit edilen çalışma gücü kayıp oranının asgari;

- % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece,
- % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece,
- % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı üçüncü derece sakat sayılmakta ve sakatlık indirimi;

- Birinci derece sakatlar için 440.000.000 lira,
- İkinci derece sakatlar için 220.000.000 lira,
- Üçüncü derece sakatlar için 110.000.000 lira olarak uygulanacaktır.

Görüldüğü üzere 01.01.2004 tarihinden itibaren özel indirim müessesesi yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla sakatlık indirimine esas tutar özel indirim tutarına bağlı olmaktan çıkarılarak maktu hadler olarak yeniden belirlenmiştir.

Özürli serbest meslek erbabı ile bakmakla yükümlü olduğu özürli kişi bulunan serbest meslek erbabında ve basit usulde vergilendirilenlerde uygulamaya bakacak olursak; özürli serbest meslek erbabı ile serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürli kişi bulunması halinde bir önceki bölümde açıklanan şekilde hesaplanan sakatlık indiriminin yıllık tutarı, serbest meslek erbabının beyan edeceği serbest meslek kazancından düşülecektir. İndirimden yararlanma hakkına sahip basit usulde vergilendirilen özürülere uygulanacak sakatlık indiriminin yıllık tutarı ise, 215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde esasları belirlenen vergi tarhına esas kazançlarından indirilecektir. İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı ve basit

usulde vergilenen kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir.<sup>47</sup>

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında 1 Ocak 1999 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklik sonrasında sakatlık indiriminden aynen özürlü çalışanların yararlandığı esaslarla serbest meslek erbaplarının ve basit usulde vergilendirilenlerden tüccarlarından yararlanabilmelerine imkan tanınmıştır. Bu şekilde, serbest meslek erbaplarının ve basit usulde vergilendirilen tüccarların beyan ettikleri yıllık gelirlerinden yukarıda yer alan aylık sakatlık indirimi tutarının 12 ile çarpılması sonucunda bulunacak tutar indirim konusu yapılabilecektir.

Örneğin; muhasebecilik yapan ve işgücünün yüzde 80'ini kaybettiği için birinci derecede sakat sayılan bir kimsenin beyana tabi yıllık gelirinin (440.000.000 x 12 =) 5.280.000.000 lirası vergi dışı kalacaktır. İndirim, beyan edilecek serbest meslek kazancı tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması halinde sonraki yıla devredilmeyecektir.<sup>48</sup>

Kendisi 1. derecede sakat ve bakmakla yükümlü olduğu ikinci derecede sakat çocuğu olan bir serbest meslek erbabının 2003 yılı gelirleri ile sonraki yıllarda elde edeceği serbest meslek kazancının beyanında uygulayacağı sakatlık indirimi uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır.<sup>49</sup>

2003 yılı gelirlerine uygulanmak üzere serbest meslek erbabı'nın giderler düşüldükten sonra 500.000.000 TL serbest meslek kazancı olduğunu varsayalım. Buna göre uygulayacağı sakatlık indirimi tutarı aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi olacaktır.

---

<sup>47</sup> BIYIK-KIRATLI, a.g.e., s.402

<sup>48</sup> TÜRKMEN, Nedim, Star Gazetesi, **Özürlü Vatandaşlarımıza Yönelik Vergisel İmkanlar**, 28 Şubat 2004

<sup>49</sup> YEŞİLKAYA, a.g.m.

Serbest Meslek Kazancının Safi Tutarı	500.000.000
Mükellefe Uygulanacak Sakatlık İndirimi(45.000.000x8)	360.000.000
Çocuğun Sakatlık İndirimi(45.000.000x4)	180.000.000
Toplam İndirim	540.000.000
Vergiye Tabi Gelir	-----

540.000.000 TL tutarındaki sakatlık indirimi, beyan edilen 500.000.000 TL tutarındaki serbest meslek kazanç tutarı ile sınırlı olup, kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen 40.000.000 TL tutarındaki sakatlık indirimi sonraki yıllara devretmeyecektir.

Bu şekilde hesaplanan sakatlık indirimi gelirin niteliğine göre, aylık veya yıllık tutar üzerinden gerçekleşmekteydi. Özürlü fertlerin ücretli olmaları halinde aylık matrahlarından, serbest meslek erbabı olmaları halinde beyan edecekleri serbest meslek kazançlarından ve basit usulde vergilendirilen özürülüler olmaları halinde ise vergi tarhına esas kazançlarından vergi indirimi uygulanmaktaydı.<sup>50</sup>

Aynı serbest meslek erbabının 2004 yılında giderler düşüldükten sonra 1.000.000.000 TL serbest meslek kazancı olduğunu varsayalım. Buna göre uygulayacağı sakatlık indirimi tutarı aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi olacaktır.

Serbest Meslek Kazancının Safi Tutarı	1.000.000.000
Mükellefe Uygulanacak Sakatlık İndirimi	440.000.000
Çocuğun Sakatlık İndirimi	220.000.000
Toplam İndirim	660.000.000
Vergiye Tabi Gelir	340.000.000

<sup>50</sup> KIZILOT, Şükrü, "Sakat ve Özürülülere Vergi İndirimi"; Sabah Gazetesi, 30,01,1999

Serbest meslek erbabının bu hesaplama göre vergi matrahı 340 milyon TL.'dir.

31.12.2003 tarihine kadar farklı özel indirim tutarı belirlenen illerde faaliyet gösterenlerin yararlanabileceği sakatlık indirimi tutarının hesaplanmasında bu illerde uygulanan özel indirim tutarı dikkate alınacaktır. 01.01.2004 tarihinden itibaren özel indirim uygulaması sona erdiğinden bu sorun ortadan kalkmıştır.<sup>51</sup>

### **1.9. Sakatlık İndirimi Uygulamasında Bakmakla Yükümlü Olma Tabiri ve Bu Durumun Belgelendirilmesi**

Sakatlık indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; özürlü kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatı veya bağlı bulunduğu sosyal güvenlik kurumunun mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukları anlaşılacaktır. Çocuklarda yaş sınırlamasına gidilmeksizin işlem yapılacaktır.

Bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişi bulunan;

- Hizmet erbabı, çalıştığı işyerinden veya duruma göre kayıtlı olduğu sosyal güvenlik kuruluşundan aldığı özürlü kişiye ait sağlık karnesinin kimlik bilgilerini içeren sayfalarının bir örneğini,

- Serbest meslek erbabı, kayıtlı olduğu sosyal güvenlik kuruluşundan aldığı özürlü kişiye ait sağlık karnesinin kimlik bilgilerini içeren sayfalarının bir örneğini, bakmakla yükümlü olduğuna dair belge olarak ilgili müdürlüklere verecektir.<sup>52</sup>

Bu çerçevede; sakatlık indiriminden yararlanacak birden fazla kişinin bulunması halinde, bu hesaplama her biri için ayrı ayrı yapılacak ve indirim uygulanmasında toplu olarak dikkate alınacaktır. Basit usulde gelir elde edenler ise sakatlık indiriminden özürlü olmaları durumunda bizzat kendileri yararlanabilecek, bakmakla yükümlü olduğu kimseler özürlü olsa dahi bunlar için yararlanamayacaktır.<sup>53</sup> Uygulamada

---

<sup>51</sup> YEŞİLKAYA, a.g.m.

<sup>52</sup> YEŞİLKAYA, a.g.m.

<sup>53</sup> TÜRKMEN, Nedim, Star Gazetesi, **Özürlü Vatandaşlarımıza Yönelik Vergisel İmkanlar**, 28 Şubat 2004

eşitsizliği gidermek için basit usulde gelir elde edenlerin de bakmakla yükümlü olduğu kimseler indirim kapdamına alınmalıdır.

Kanunda “sakatlık indirimi” kavramı kullanılmıştır. Oysa “sakatlık” sadece fiziki özürllülüğü içerdiğinden, “sakatlık indirimi” yerine “özürllülük indirimi” kavramının kullanılması daha isabetli olacaktır.<sup>54</sup> Sakatlık indirimi kavramıyla sadece fiziksel sakat olanlar yararlanabilirmiş gibi bir kanı oluşmaktadır. Zira zihinsel özürllü bir kişi de sakatlık indiriminden faydalanmaktadır.

## **2. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER**

5035 sayılı Kanun’un 22 nci maddesi ile Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun istisnalara ilişkin 4 üncü maddesinin (c) bendi; “Sakatlık dereceleri %90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin, bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar.” olarak yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan düzenleme ile malûl ifadesine engelliler ifadesi eklenmiş, malûl ve engellilerin bu istisnadan yararlanma şartı olan “bizzat kullanmak” zorunluluğu uygulamadan kaldırılarak; sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı taşıtlar ile diğer malûl ve engellilerin adlarına kayıtlı olan ve malûl ve engellilerin bu durumlarına uygun hale getirilmiş özel tertibatlı taşıtlar motorlu taşıtlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisnanın uygulama şekli aşağıda açıklanmıştır.

### **2.1. Sakatlık Dereceleri % 90 ve Daha Fazla Olan Malûl ve Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması**

Sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin bu durumlarını tam teşekküllü devlet hastanesinden alınmış olan sağlık kurulu raporu ile ilgili vergi dairelerine belgelendirmeleri halinde, söz konusu malûl ve engellilerin kendi adlarına



kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtları, motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmayacaktır. Bu istisnadan yararlanmak için, söz konusu malûl ve engellilere ait taşıtın özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş olması şartı aranmayacaktır. Bunun sebebi sakatlık dereceleri %90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin, araçları bizzat kendilerinin kullanamaması, araçları ancak başkalarının kullanmasıyla seyahat edebilme olanağının bulunmasıdır.

## 2.2. Diğer Malûl ve Engellilere Ait Taşıtlarda İstisna Uygulaması

Sakatlık dereceleri % 90'dan az olan malûl ve engellilerin bu durumlarını; tam teşekküllü devlet hastanesinden alınan sağlık kurulu raporu ile belgelenmeleri ve kendi adlarına kayıt ve tescilli olan taşıtların engellilik haline uygun "özel tertibatlı veya özel tertibatlı hale getirilmiş" taşıtlar olduğunu belirten "Motorlu Araç Tescil Belgesi"nin ilgili tescil kuruluşlarınca onaylanmış örneği ile "Araçlar İçin Teknik Belge" ve "Proje Raporu"nun aslı veya noter onaylı örneğini ilgili vergi dairelerine ibraz etmeleri halinde bu istisna hükmünden yararlanabileceklerdir. Burada kullanılacak araçların özel tertibatlı olması ile bizzat kullanma zorunluluğu getirilmiştir.

## 3. GÜMRÜK VERGİSİ KANUNU BUKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

4458 sayılı Gümrük Kanununun gümrük vergilerinden muafiyet ve istisnaları düzenleyen 167'nci maddesinin on ikinci fıkrasının (a) bendine göre; *malûl ve sakatların kullanımına mahsus eşya gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.*

2000/53<sup>55</sup> sayılı 13 Ocak 2000 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile sakat gümrük vergilerinden muafiyet ve istisna tanınacak haller belirlenmiştir. Bakanlar Kurulu Kararında muaf olacak araç ve eşyaları; körlerin kendi kullanımları için getirdikleri eşyalar, diğer malûl ve sakatların kullanımına mahsus eşyalar olarak iki şekilde açıklamıştır.

---

<sup>54</sup> GERÇEK, Adnan, *Emek Geliri Sahiplerine Yönelik Özel İndirim ve Özürlülük İndirimi Uygulaması*, <http://www.isguc.org>, (15.09.2001)

<sup>55</sup> 5 Şubat 2000 Tarih 23955 sayılı Resmi Gazete

### **3.1. Körlerin Kullanımına Mahsus EŞyalar**

Körlerin kendi kullanımları için getirdikleri veya genel olarak körlerin eğitimi veya onlara yardım sağlanması amacına yönelik kamu yararına faaliyette bulunan dernekler ile Sağlık Bakanlığınca yetki verilmiş kurum veya kuruluşlarca ithal edilen ve Bakanlar Kurulu Kararının ekindeki “Körlerin Kullanımına Mahsus EŞya” listesinde yer alan eşya için tanınır. Bu eşyalar baston , k r ya da kısmen görürler için hazırlanmıŐ kabartma baskılar, k rler ve kısmen görürler için uygun hale getirilmiş ve özel olarak dizayn edilmiş pikaplar ve kasetalarlar Şeklinde sıralanmıŐtır.

EŐyaya mahsus olan ve eşya ile birlikte getirilen parça, yedek parça ve aksesuarlara veya bu eşyanın bakım, kontrol, ayarlama ya da tamiri için gerekli olan aletler de muafiyet kapsamındadır.

Söz konusu parça, yedek parça ve aksesuarlar ile sair aletlerin, eşyanın ithalinden sonra getirilmesi halinde muafiyetin uygulanması için bunların muafiyetten faydalanan eşya ile ilgili olduklarının gümrük idaresine kanıtlanması gerekir.

### **3.2. Diğer Malûl ve Sakatların Kullanımına Mahsus EŞyalar**

2000/53 sayılı Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkındaki Karar’ın “ Diğer Malûl ve Sakatların Kullanımına Mahsus EŞya” kısmında yer alan 116’ncı maddeye göre; “K rler hariç olmak üzere malûl ve sakatların eğitimi, çalıŐması veya fiziksel ve ruhsal olarak sosyal geliŐimlerine yönelik olarak özel surette imal edilmiş olup, malûl ve sakatların kendi kullanımları için getirdikleri veya onlara yardım sağlanması amacına yönelik olarak kamu yararına faaliyette bulunan dernekler ile Sağlık Bakanlığınca yetki verilmiş kurum veya kuruluşlarca ithal edilen eşya, gümrük vergisinden muaf tutulmuştur.” Körlerin kullanımına mahsus eşyalar zaten liste halinde belirlenmiştir. Söz konusu maddeyle körlerin haricindeki sakatların kullanabileceği eŐyaların gümrük vergisinden muaf olacağı hükme bağlanmıştır.

Yalnızca malûl ve sakatlar tarafından kullanılmak üzere özel surette imal edilmiş hareket ettirici tertibatı bulunan ve bunlar tarafından ithal edilen motorlu veya motorsuz

koltuklar, bisiklet, motosiklet ve (motor silindir hacmi 1600 (dahil) cc'ye kadar olan)<sup>56</sup> binek otomobilleri (arazi taşıtları hariç) ile el ve ayak fonksiyonlarını tamamen yitirmiş olmaları nedeniyle bizzat sakat kişi tarafından kullanılamayan, sakat kişinin araca binip inmesiyle taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunan ve sakat kişinin üçüncü dereceye kadar kan ve sıhri hısımlarından bir sürücü veya sakat kişi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan Gümrük Giriş Tarife Cetvelinin 8702.10 ve 8702.90 pozisyonlarında yer alan minibüsler gümrük vergilerinden muaftır.

Bu eşyalara mahsus olan ve eşyalar ile birlikte getirilen parça, yedek parça ve aksesuarlar veya bu eşyanın bakım, kontrol, ayarlama ya da tamiri için gerekli olan aletler de bu muafiyet kapsamındadır.

Engelli kişiler 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre Gümrük Vergisinden muaf olarak araç ithal etmeleri için, özürlü durumunu sağlık kuruluşları tarafından onaylanmış rapor ve H sınıfı ehliyete sahip olmaları halinde yurtdışından otomobil (1600 cc kadar) ya da minibüs (arazi aracı olmayacak) ithal edip bunu trafikte kullanabilirler. Özürülüler için sağlanan avantaj vergi muafiyeti şeklinde değerlendirildiğinden, bir aracın özürlü aracı kapsamına girmesi için özre uygun özel tertibatlı olması yanında lüks tanımına girmemesi de gerekir. Araçlardaki bu kısıtlama yersizdir. Yurtdışında sakatların kullanımına yönelik tertibatı bulunan araçlar bizim standartlarımıza uymayabilir. Yurtdışında üretilen özel tertibatlı araçların alt sınırı 1600 cc veya 4x4 olabilir. Bu durumda özürülülerin bu imkanlardan yararlanması kısıtlanmış olur.

### **3.3. Özel Tertibatlı Sakat Aracı İthal Edebilecek Kişiler**

Gümrük Genel Tebliği'nde özel tertibatlı sakat aracı ithal edebilecek kişiler 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre muaf özel tertibatlı sakat aracı ithal edecek kişilerin, el ve ayaklardaki ortopedik özre dayanan özürler nedeniyle malûl ve sakat olması gerekir.

---

<sup>56</sup> 2001/2397 Sayılı BKK ile eklenmiştir; 1 Haziran 2001 tarihli 24419 sayılı Resmi Gazete

Körlerin kullanımına mahsus eşyalar arasında sakat aracı yer almamaktadır dolayısıyla, sakat aracı ithal edebilecek kişiler arasında körler ihmal edilmiştir. Bunun nedeni ithal edilecek araçların gümrük vergisinden muaf olabilmesi için özel tertibatının olması koşuludur.

### **2.3.3.1. Özel Tertibatlı Sakat Araçlarında Aranılan Şartlar**

Malûl ve sakat tarafından ithal edilmek istenen araç binek otomobili ise, binek otonun yalnızca malûl ve sakatlar tarafından kullanılmak üzere özel surette imal edilmiş hareket ettirici tertibatı bulunmalıdır. Malûl ve sakat tarafından ithal edilmek istenilen araç minibüs ise; minibüsün el ve ayak fonksiyonunu tamamen yitirmiş sakat kişinin araca binip inmesiyle, taşınmasını kolaylaştırıcı tertibatı bulunmalıdır.

### **3.4. Devir ve Satış**

Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında 13/1/2000 tarihli 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 113 ve 116 ncı maddeleri gereğince muaf ithal edilen eşya, gümrük idaresinin izni olmadan ve gümrük vergileri alınmadan malûl ve sakat olmayanlara ödünç verilemez, kiralanamaz, devredilemez veya satılamaz.

Ayrıca; malûl veya sakat kişiler; mülkiyetlerinde bu yolla muaf ithal edilmiş özel tertibatlı otomobil, minibüs ve motosiklet kayıtlı olduğu sürece ve bunların fiili ithal tarihinden itibaren 5 (beş) yıl geçmedikçe, bu taşıtları satamaz ve yeniden aynı şekilde muaf olarak otomobil, minibüs ve motosiklet ithal edemezler.

Malûl ve sakatlar tarafından ithal edilen özel tertibatlı otomobil, minibüs ve motosikletlerin fiili ithal tarihinden itibaren 10 (on) yıl geçmemişse malûl ve sakat olmayanlara gümrük vergileri tahsil edilmeden satışı, hıbesi ve devri mümkün değildir.

Gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilen eşya gümrük idaresinin izni olmadan ve gümrük vergileri ödenmeden muafiyetten yararlanmayan amaçlar için ödünç verilemez, kiralanamaz, devredilemez veya satılamaz.

#### 4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 7'nci maddesinin ikinci fıkrasında sakatlık indiriminden söz etmektedir. Buna göre; "(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallardan, yalnız aracı sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanların malûl ve sakatlar tarafından beş yılda bir defaya mahsus olarak bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı, vergiden müstesnadır."

Kişilerin sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunan araçların, malûl ve sakatlar tarafından bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir. Ancak, bu istisnadan yararlananlar, 5 yıl süre ile ikinci bir defa bu istisnadan yararlanamayacaktır. Sakat kişi birden fazla araç alabilir. Aldığı son araç değil son Ö.T.V. istisnasından yararlanan araçtan itibaren 5 yıllık süre hesaplanır.

Bu istisnadan yararlanan kişilerin istisna uygulanan ilk iktisaplarına ilişkin Ö.T.V beyannamesi ekine, alıcının malûliyetine veya sakatlığına dair bir devlet hastanesinden alınan tam teşekküllü sağlık kurulu raporu ile aracın sakatlığa uygun olarak tadil edildiğine dair teknik belgenin aslı veya noter onaylı örneği ve alıcının "H" sınıfı sürücü belgesinin fotokopisi eklenecektir. Vergi dairesince kabul edilen beyanname ve ekleri incelenerek tahakkuk fişi ve istisna uygulandığını gösteren "ÖTV Ödeme Belgesi" düzenlenecek ve mükellefe verilecektir. Mükellefler, bu kapsamda istisna uygulanan işleminin bulunduğu ay için malûl ve sakatların ÖTV istisnası uygulanarak iktisap ettiği motorlu taşıt araçlarına ilişkin bildirim formunu, takip eden ayın on beşinci günü akşamına kadar Gelirler Genel Müdürlüğü'nün elektronik posta adresine, bunun mümkün olmaması halinde örneğe uygun olarak düzenleyecekleri formu Gelirler Genel Müdürlüğü'ne tele faks ile göndereceklerdir.

Malûl ve sakatların kullanmak üzere yurt dışından ithal edeceği taşıt araçları için de bu belgelerin gümrük idaresine ibrazı üzerine istisna uygulanacaktır. İstisna kapsamında taşıt aracı ithal edenlerin kimlik bilgileri ve sakatlığı ile ithal edilen taşıt aracının özelliklerini (G T İ P<sup>57</sup> numarası, cinsi, modeli, markası, tipi, motor silindir

<sup>57</sup> G.T.İ.P. Numarası: Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon Numarası.

hacmi) gösteren listeler gümrük idarelerince aylık olarak hazırlanarak, takip eden ayın on beşinci günü akşamına kadar yukarıda belirtildiği şekilde Gelirler Genel Müdürlüğü'nün elektronik posta adresine veya Gelirler Genel Müdürlüğü'ne tele faks ile gönderilecektir.

Öte yandan, istisna kapsamında iktisap edilen araçların istisnadan yararlananlar dışındakilere satışında, "(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında ÖTV istisnasından yararlananların, bu taşıtı istisnadan yararlanmayan bir kişi veya kuruma devretmesi halinde, bu devir dolayısıyla adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, ilk iktisaptaki matrah üzerinden, kayıt ve tescil tarihindeki orana göre, bu tarihte tarh ve tahakkuku yapılacak olan ÖTV tahsil edilecektir." Sakat aracı ne zaman olursa olsun satarsa Ö.T.V. öder.

## **5. EMLAK VERGİSİ KANUNU BAKIMINDAN YAPILAN DÜZENLEMELER**

Bilindiği gibi, Emlak Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin değişik ikinci fıkrasında, "Bakanlar Kurulu, kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların, gazilerin, şehitlerin dul ve yetimlerinin Türkiye sınırları içinde brüt 200m<sup>2</sup>'yi geçmeyen tek meskeni olması (intifa hakkına sahip olunması hali dahil) halinde, bu meskenlerine ait vergi oranlarını sifira kadar indirmeye yetkilidir..." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan hükmün verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2003/6576<sup>58</sup> sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de, Kanun'un 8'inci maddesinde anılan şartlar dahilinde bu meskene ait bina vergisi oranı 2004 yılı için sifira indirilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu 38<sup>59</sup> sıra nolu genel tebliğinde indirimli bina vergisi oranından yararlanacak mükelleflerden ve indirimli vergi oranından yararlanmanın usul ve esaslarından bahsetmiştir;

---

<sup>58</sup> 30.12.2003 tarih 25332 sayılı Resmi Gazete

Bu hükümlere göre, indirimli bina vergisi oranından yararlanacak mükellefler.

Bakanlar Kurulunca belirlenecek indirimli vergi oranından, Türkiye’de brüt yüzölçümü 200 m<sup>2</sup>’yi geçmeyen tek meskeni olan veya tek meskenin intifa hakkına sahip bulunan; kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenler, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları emekli, dul, yetim, ölüm ve malûliyet aylığından ibaret bulunanlar, gaziler, şehitlerin dul ve yetimleri, yararlanacaklardır.

Sakatlar da 2022 sayılı Kanun’da malûl aylığı alabilmektedir. Kanunda şöyle denmektedir; “65 yaşını doldurmadığı halde başkasının yardımı olmaksızın hayatını devam ettiremeyecek şekilde malûl olduklarını tam teşekküllü hastanelerden alacakları sağlık kurulu raporu ile kanıtlayanlarla durumlarına uygun bir işe yerleştiremeyen sakatlardan, yukarıdaki şartları taşıyan Türk vatandaşlarına da bu kanun hükümlerine göre aynı ölçüde aylık bağlanır.” (Md.1)

Şartlara uyan sakatlar Emlak vergisinden muaftırlar.

Sosyal güvenlik kurumlarından emekli, dul, yetim, ölüm ve malûliyet aylığı alanların, bu aylıkları dışında başka gelirlerinin bulunması halinde, bunların meskenine indirimli vergi oranı uygulanmayacaktır. Mükelleflerin gelir getirmeyen işyeri, arsa ve araziye sahip olmaları, indirimli vergi oranlarından yararlanmalarına engel teşkil etmemektedir.

## 6. DİĞER DÜZENLEMELER

### 6.1. Harçlar Kanunu Bakımından Sakatlara Tanınan Muafiyet

Harçlar Kanunu’nun 118’inci maddesinde bahsedilen 9 Sayılı Trafik Harçlar Tarife’sine göre<sup>60</sup> *Sakatlar tarafından kullanılan özel tertibatlı araçlardan harç alınmaz.*

---

<sup>59</sup> 31.12.2003 tarih ve 25333 sayılı Resmî Gazete

<sup>60</sup> 28.12.2002 tarih ve 24977 sayılı Resmî Gazete 40 Seri No’lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği

## 6.2. Katma Değer Vergisi'ndeki Sakatlık İndirimi

17/7/2002 Tarihli ve 2002/ 4480 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesinde yer alan (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, KDV oranı %1 olarak belirlenmiş ve listenin 10'uncu kısmında; "Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8712.00 pozisyonundaki motorsuz bisikletler ve diğer motorsuz tekerlekli taşıtların (sepetli olsun olmasın) münhasıran sakatlar için imal edilmiş olanları ile 87.13 pozisyonundaki engelliler için tekerlekli koltuklar ve diğer taşıtlar (motoru veya hareket ettirici başka bir tertibatı olsun olmasın)," şeklinde ifade etmiştir.

## 7.YABANCI ÜLKELERDEKİ DÜZENLEMELERİN TÜRKİYE UYGULAMASI İLE KIYASLANMASI

Özürlü bireylere yönelik vergi avantajları konusunda yabancı devlet uygulamaları ile Türkiye uygulamasını kıyaslama yaptığımızda genel olarak benzerlikler görülmekle beraber yer yer farklı uygulamalarla karşılaşmaktadır. Konuya yaklaşım bazen kişilere yönelik subjektif düzenlemeler bazen de konulara yönelik, dışsal fayda yaratan kamusal nitelikli faaliyetlere yönelik olduğu fark edilmektedir.

Türkiye uygulamasında son düzenlemeler neticesinde maktu miktarlar belirlenmiş, bu miktarlar çerçevesinde özürlü kişilerin sakatlık dereceleri dahilinde söz konusu miktarları gelirlerinden indirebilmelerine olanak sağlanmıştır. Diğer ülkelerin düzenlemelerinde bakıldığında da aynı şekilde maktu miktarların belirlendiği görülmektedir. Bazı ülkelerde Türkiye'de olduğu gibi sakatlık derecelerine göre indirim tabi miktarlar saptanırken bazı ülkelerde ise gelir miktarları esas alınmaktadır.

Diğer bazı ülkelerde göze çarpan bir diğer konu ise sakatlık derecelerinin geniş bir bant aralığında düzenlenmesidir. Türkiye de sakatlık indiriminden faydalanabilmek için en az % 40 oranında özürlü olmak gerekmektedir. Almanya, Avusturya düzenlemelerinde olduğu gibi % 25 gibi nispeten daha düşük bir orandan başlayan ve daha kısa aralıklı belirlemelere göre maktu miktarların uygulanması daha adil ve sağlıklı görünmektedir. Böylece daha düşük özürlülük oranına sahip bireylere de indirimden yararlanma imkanı verilirken, diğer yandan daha çok sayıda maktu miktarlar belirlenerek daha adil bir vergilemeye ulaşıldığını söylemek mümkündür.



Bununla birlikte çalışmada bahsedilen bazı ülkelerde görüleceği üzere belirli sağlık harcamaları da vergiden indirilebilir giderler kapsamında alınarak bir nevi bireylere mali destek olunmaktadır. İlgili bölümlerde ayrıntıları görüleceği üzere geniş kapsamlı olarak sağlık harcamaları indirilebilir olarak düzenlenmiştir. Ülkemizde özellikle ücretliler yönünden bu tip giderlerin indirilebilmesi söz konusu olmayıp ancak “ücretlilerde vergi indirimi” (eski adıyla “Özel Gider İndirimi” uygulaması, 4842 sayılı kanunla değişikliğe uğrayarak söz konusu ismi almıştır. 01.01.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. 24.04.2004 tarihli ve 25088 sayılı Resmi Gazete) uygulaması ile belirli ve kanaatimizce çok düşük oranlarda yıl sonunda indirim hakkı elde edebilmektedirler. Bu noktada Türkiye uygulamasının eksiklikleri daha bariz olmaktadır. Ayrıca bu durum sadece özürlü kişiler için değil tüm gerçek gelir sahiplerini ilgilendirmektedir.

Öte yandan yabancı ülkelerde “en az geçim indirimi” adı altında çalışmanın ilgili bölümlerinde açıklanan indirimlere yer verilmektedir. Söz konusu indirimlerle mükelleflerin yaşam ihtiyaçlarını karşılayabilecek gelirlerini vergiden müstesna tutularak bir çeşit sübvansiyon verilmekte, bu miktarların üstündeki gelirleri vergilemeye tabi tutulmaktadır. Bu indirimleri ve maktu özürlülük indirimlerini bir araya getirdiğimizde diğer ülkelerle Türkiye’deki özürlü bir mükellefi karşılaştırma yaptığımızda Türkiye’deki mükellefin daha ağır vergilendirildiğini görmek çok zor değildir. En az geçim indirimi pek çok modern ülkenin vergi sisteminde yerini almış, çağdaş vergilemede esas alınması gereken önemli uygulamalardan biri olduğu doktrinde de kabul edilmiş bir düzenlemedir. Bu uygulamanın en kısa zamanda Türkiye’de de yer alması sadece özürülüler için değil tüm mükellefler açısından daha yararlı olacaktır.

Bu konuda bir diğer önemli noktada bazı ülkelerde özürülülerin yaşam koşullarını kolaylaştıracak bazı faaliyetlerin vergisel avantajlara sahip olduğudur. Kimi ülkelerde özürülülerin ulaşımını rahatlatacak, örneğin engellilere yönelik taşıtlar yapılması, toplu taşıma araçlarının kullanımında kolaylıklar sağlayacak faaliyetler yapılması (Örneğin halk otobüslerine binme-inme) vb. faaliyetlere vergi indirim hakkı verilmektedir. Bu uygulamanın ülkemize de kazandırılması faydalı olabilecektir.

### 3.1.Özürllürelere Yönlük Düzenlemeler Almanya ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması

Her iki uygulamanın karşılaştırılması yapılmadan evvel Almanya uygulamaları hakkında şöyle bir genel değerlendirme yapmak mümkündür. Almanya'da belirli özürllülük çerçevesi içinde belirli indirim miktarları tespit edilmiştir. Bu ilk bakışta Türkiye uygulamasının çok benzer bir şekli olduğunun ileri sürülebilmesine imkan vermektedir. Ancak ayrıntılara bakıldığında farklı bir yapı karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye uygulamasında üç oran belirlenmiş ve bu oranlara maktu miktarlar tespit edilmiştir. Bu durum Almanya'da da böyledir. Ne var ki belirlenen oran ve miktar sınıfı üç farklı durumda değil, sekiz farklı sınıf dahilinde belirlenmiştir. Almanya'da özürllülük dereceleri sekiz sınıfa ayrılmış ve bu ayrıma göre indirim miktarları düzenlenmiştir. Örneğin Almanya'da % 45 ve % 55 derecelerinde özürllü olan iki birey farklı indirim miktarlarından, sırasıyla, 1110 Dm ve 1410 DM olarak yararlanırken, Türkiye'de ise bu durumdaki bireyler üçüncü derece sakat olarak nitelendirildiğinden, her iki birey de 2004 yılı için 1.320.000.000 TL (110.000.000 x 12) indirimden yararlanacaklardır. Bu durumda farklı sakatlık derecesine sahip olan iki birey aynı indirim miktarından yararlanmakta ve adil olmayan bir düzenlemeye maruz kalmaktadırlar. Diğer bir deyişle, Almanya'da özürllülük derecelerinin aralıkları daha düşük belirlendiğinden daha adil görünmektedir. % 40 ve % 59 özürllülük derecelerine sahip olma durumu oldukça farklı bir özürllülüğü anlatmaktadır. Ancak Türkiye uygulamasında her iki özürllülük oranı için de aynı indirim miktarı tespit edilmişken Almanya'da farklı ve yüksek olanın lehine yönelik bir indirim miktarı belirlenmiştir. Kısacası, Türkiye uygulamasının Almanya örneği dikkate alındığından özürllülük oranlarının genişletilmesi ve buna paralel indirim miktarlarının belirlenmesi gerektiğini söylemek zor değildir. özürllü kişiler arasında daha adil bir uygulama olacağı aşıkardır.

Diğer yanda her iki uygulamada da maktu miktarlar belirlenmesi, mükelleflerin gelirlerinin görel olarak az ya da çok olmadan belirli indirimlerden yararlanması benzer durumlardan biridir. Başka ifadeyle belirli oranlar değil maktu indirim miktarları her iki uygulamanın da odak noktasıdır.

Almanya uygulamasının en önemli fark yaratan düzenlemesi özürllere yönelik harcama ayrıcalıklarıdır. Almanya'da özürll vatandaşlar özürllüğe neden olan hastalık ya da rahatsızlıklarının iyileştirilmesinde, yani tedaviye yönelik harcamalarında belirli miktarlara kadar gider kaydetme haklarına sahiptirler. Örneğin, ihtiyaçlarını kendi başına gideremeyecek kadar özürll olan ve bakıma ihtiyaç duyan mükellefler 7200 DM gibi bir miktarı ayrıca gider olarak yazabilmektedir. Bunun yanında evde bakıma muhtaç aile fertleri için istihdam edilen bakıcılar için de 1800 DM'ye kadar ayrı bir indirimden yararlanmak ta mümkündür.

Yine farklı olan bir başka uygulama da direk vergilendirme ile ilgili olmasa da sosyal devlet ilkesi çerçevesinde değerlendirilebilecek olan faizsiz borçlanma uygulamasıdır. Bu uygulamaya göre özürll bireyler söz konusu ülkede, konut inşaatı kredisi alırken özürllük derecesine ve gelir düzeyine göre, 20.000 DM'ye kadar faizsiz borç alabilmektedirler.

### **3.2.Özürllere Yönelik Düzenlenen Avusturya ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması**

Avusturya'da bir bireyin özürll olarak nitelendirilmesi için en az % 25 oranında bir sakatlık derecesine sahip olması gerekir. Türkiye'de ise bu oran % 40'tan başlamaktadır. Avusturya'da da aynı Türkiye'de olduğu gibi belirli özürllük oranları dahilinde belirli indirim miktarları tespit edilmiştir. Almanya uygulamasındaki gibi daha sık aralıklı sekiz özürll derecesi kategorisi altında sekiz indirim miktarı mevcuttur. Bu durum çok farklı özürllük derecesine sahip mükelleflerin farklı miktarlardan yararlanabilmesine olanak tanımakta, diğer bir deyişle Türkiye'de % 40 ile % 59 derecesinde özürll kişiler aynı indirim miktarından yararlanırken, Avusturya'da derecenin tam miktarına göre üç indirim miktarı tespit edilmektedir.

Keza Avusturya uygulamasında da özürllük indiriminden faydalanabilmek için ilgili kurumlardan raporlar alınmalı ve vergi idaresine sunulmalıdır. Söz konusu kurumlar Federal Kalkınma Kurumu, İl Valilikleri, Sosyal Güvenlik Kurumları ve Sağlık Kurumları olarak belirlenmiştir. Zorunlu muayeneden geçmek ve uzman personel raporu düzenletmek şarttır.

Diğer yandan tedavi ve bakım masrafları için herhangi bir kurum ya da bireyden maddi destek alınması durumunda özürlü uygulamasından faydalanmak mümkün değildir. Burada esas alınan nokta mükellefin bu tür harcamalarını kendisi finanse etmiyorsa bu durumda devletin sübvansane etmemesi gerektiğidir. Zira eğer engelli kişi masraflarını bizzat kendi karşılıyorsa Devlet de ona destek çıkmakta indirim yaparak finansmanda kolaylık sağlamaktadır. Ancak başkası tarafından üstlenilmişse bu durumda destek olmanın gerekmediği açıktır. Ayrıca bu durumda olan biri ile yardım almayan birine, aralarında fark yokmuş gibi davranmak adil olmayan bir durum yaratacaktır. Halbuki uygulamanın bu hali daha adil ve amacına uygun olmuştur denilebilir.

Söz konusu ülkede ortopedik tedaviye yönelik gayri düzenli harcamalar da (tekerlekli sandalye, kör veya sağırlar için özel tertibatlı aletler vb. gibi) kabul edilmektedir. Diğer bir deyişle bu harcamalar ekstra gider olarak dikkate alınmaktadır.

### **3.3.Özürlülere Yönelik Düzenlenen Kanada Ve Türkiye Uygulamalarının Karşılaştırılması**

Kanada uygulamasının ilk bakışta, Türkiye uygulaması ile benzerlik gösterdiği ilk nokta özürlülere yönelik indirimin mükelleflerin yalnız kendileri için değil, eşleri, çocukları ve bakmakla yükümlü oldukları kişiler içinde geçerli olduğudur. Diğer bir deyişle, söz konusu ülkede mükellefler sadece kendi durumları açısından değil, eşleri, çocukları ve bakmakla yükümlü oldukları diğer kişilerin durumlarını da dikkate alarak özürlülük indiriminden faydalanıp faydalanamayacağına karar verecektir.

Türkiye’de özürlülüğün ne derecede neye göre tespit edileceği (sakatlık kriterlerinin ne olduğu, hangi durumlarda sakatlık ya da özürlülük belirli vb. konularda) vergi kanunlarında değil, “Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkındaki Yönetmelik” ve eklerinde düzenlenmektedir. Kanada da ise, gelir vergisi kanununda belirli şartlar altında özürlülük indiriminden faydalanılacağına yer verilmiştir. Başka deyişle hangi durumlarda özürlülük indiriminden faydalanacağı belirlenmiştir.

Türkiye’de özürlülük indiriminden yararlanmak için bir sağlık raporu düzenlenip, ilgili vergi dairesine bildirmekle mükellefler yükümlü kılınmıştır. Kanada

da matbu olarak basılmış “özürlülük indirim sertifikası” adı verilen formlar doldurularak ve uzman kişilere onaylatılarak uygulamadan yararlanılmaktadır. Diğer yandan söz konusu ülkede başka kurumlardan (örneğin sosyal güvenlik kurumları) özürlülüğe yönelik aylık alanlar veya sosyal güvenlik aylığı alanların sertifika onaylatmasına gerek yoktur. Bu noktada bürokratik işlemlerin azaltıldığı göze çarpmaktadır.

İki uygulama arasındaki en önemli fark indirim miktarının belirlenmesinde farkedilmektedir. Türkiye uygulamasında, maktu miktarlar, belirli sakatlık dereceleri çerçevesinde düzenlenmekte ve mükellefler sakatlık derecelerine göre bu indirimlerinden faydalanmaktadır. Kanada uygulamasına bakıldığında maktu miktarların söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır. Belirli şekilde (%16) olarak belirlenen oran çerçevesinde mükellefler kendileri beyana tabi matrahlarına göre hesaplayacaklar ve buldukları miktarları indirebileceklerdir. Bu durumun farkı nedir? Bunu şöyle bir örnekle açıklamak mümkündür.

2004 yılında 10.000.000.000 TL kazançlı % 60 sakatlık derecesine tabi bir mükellef (A) ile 20.000.000.000 TL kazançlı % 60 sakatlık derecesine tabi bir mükellefin (B) hem Türkiye hem de Kanada uygulaması açısından indirimden yararlanması aşağıdaki tablodaki durumda gösterilmektedir. (Kanada da farklı para birimi olduğu dikkate alınmamıştır)

	TÜRKİYE		KANADA	
	Mükellef (A)	Mükellef (B)	Mükellef (A)	Mükellef (B)
Matrah	10.000.000.000	20.000.000.000	10.000.000.000	20.000.000.000
İndirim Miktarı	2.640.000.000 (220.000.000 x 12)		1.600.000.000	3.200.000.000
Kalan	7.360.000.000	17.360.000.000	8.400.000.000	16.800.000.000

Örnekte de fark edileceği üzere (A) mükellefinin kazancı göz önüne alınırsa, Türkiye’de daha yüksek indirimden faydalanacağı açıktır. Ancak (B) mükellefi için Kanada’da daha yüksek indirimden yararlanması mümkündür. Bu durumda Kanada uygulamasında daha yüksek kazanan, özürlülük indiriminden daha yüksek

faydalanmaktadır. Diğer bir ifadeyle gelir artıkça yararlanılacak olan indirim miktarı da artmaktadır. Aslında anlaşılmaktadır ki, Kanada'da mükelleflerin kazançları ile yararlanacakları indirim miktarlarının, görelide kazançları ile orantılı olarak korumaları sağlanmıştır. Kanada uygulamasının daha makul olduğu dikkat çekmektedir. Zira çok yüksek gelirden olup, özörlölere yönelik indirimden faydalanan mükellefler Türkiye'de indirimin sağladığı avantajı kaybetmekte hatta bir noktadan sonra neredeyse hiç anlayamamakta iken, Kanada'da tam tersi bir durum söz konusudur.



## SONUÇ

Anayasamızda özürlü bireylerin temel sorun alanları olan; eğitim, sağlık, çalışma hayatı, sosyal güvenlik ve toplumsal hayata uyumlarında özel düzenlemeler yapılmış ve özürlü bireylere bu alanlarda özel olarak korunacak grup olarak yer verilmiştir. Ancak, Anayasamızda yer alan bu hükümlere rağmen özürlü bireylerin sorunlarının azaltılmasında yeterli mesafe alınamamıştır. Mevzuatın dağınıklığı, hizmet sunumunun farklı kurumlar eliyle, koordinasyonsuz biçimde yürütülmesi, standart uygulamaların olmaması özürlü bireylerin gereksinimlerinin karşılanamamasının başlıca nedenleridir. Özürlü bireylerin diğer toplum kesimleriyle birlikte gereksinimlerinin karşılanması, hizmetlerin sağlıklı bir biçimde planlanması ve toplumsal kaynakların rasyonel dağıtımı, konu ile ilgili özel politika ve hizmet modellerinin oluşturulmasını gerektirmektedir. Bu nedenle, ülkemizde, mevzuat içinde dağınık şekilde bulunan özürlü bireylere yönelik yasal düzenlemelerin ilkesel düzeyde yasal bir bütünlüğe kavuşturulması zorunludur. Bu zorunluluğun yerine getirilmesi, özürülük konusunda kapsamlı bir bakış açısının gerçekleşmesi ve sorunlara tüm toplum kesimlerinin farkındalık ve duyarlılığının sağlanarak ortak bir anlayışa ulaşılmasıyla mümkün olacaktır.

Devlet kurumlarının işlevine göre, özürülük tanımlanamaz, tersine özürülüğün tanımına göre devletin görevleri biçimlendirilir. Türkiye’de devletin olanaklarına göre özürülük tanımlanmaktadır. Öyleyse yapılacak ilk iş bu alanda, devlet kurumlarını biçimlendiren yasalardaki özürülüğe ilişkin hükümlerin iptal edilmesi, özürülüğün tanımına, türüne ve derecesine göre, o devlet kurumlarına ya yeni görevler verilmesi ya da örgütlenmeye gidilmesi olmalıdır.

Özürlülerle ilgili tüm hizmetlerin, ilgili bütün kurum ve kuruluşların ortak plan ve programlarla, işbirliği ve koordinasyon sağlanarak yapılması ve ulusal politikaların yaygınlaştırılması önem taşımaktadır.

Uluslararası belgelerde, insan haklarından tüm yurttaşların ve özürülülerin tam yararlanmasını güvence altına almayı amaçlayan ilke ve kurallar bulunmaktadır. Çeşitli

hükümlerde özürllük durumu ayrımcılığa karşı korunmayı gerektiren özel bir durum olarak kabul görmektedir. Bu özürllük ile insan hakları arasındaki ilişkinin giderek daha fazla kavranıp kabul edildiğini göstermektedir.

Özürllüler için asıl problem, sadece özürün kendisi değil toplumun özürllülere ilişkin yanlış anlayış ve önyargılarıyla sağlanan olanakların yetersizliğidir. Her alanda yeterli olanaklar ve fırsat eşitliği sağlandığı, ayrımcı uygulamalar ortadan kaldırıldığı takdirde özürllüler de diğer insanlarla aynı düzeyde başarılı olabilirler ve özürllü olmak o insanlar için basit bir fiziksel problem düzeyine inebilir. Bir kişi, yaşamın her alanında engellerle ne kadar az karşılaşırsa özürllülüğünü de o kadar az hisseder. Bireylere yasalarla hak ehliyeti vermiş olan devlet, bu hakların uygun biçimde kullanılmasını da gerçekleştirmek durumundadır.

Özürllülerle ilgili çalışmalarda, pek çok eksikliğine rağmen yine de öncelikli grup çocuklar ve gençlerdir. Yetişkin ve yaşlı grup genellikle göz ardı edilmektedir. Özürllü nüfusun yaş kompozisyonuna bakıldığında genel nüfusa oranla daha yaşlı oldukları görülmektedir. Yaşlanmanın sonucu ortaya çıkan özürllülük veya özürllü olarak yaşlanmak yeni sorunları da beraberinde getirmektedir. Bunların başında sürekli bakım ve evde bakım gelmektedir. Özürllülerin yaşla birlikte artan yardım ve bakım ihtiyacı sosyal devlet ilkesi temelinde öncelikle ele alınması gereken konulardan biridir.

Çıkarılan Kanun'larla özürllüleri çalıştırma zorunluluğu getirilmiştir. Özürllülere istihdam yaratılırken, yaratılan istihdama cevap verecek düzenlemelerin de beraberinde yapılması önem kazanmaktadır. Özellikle ücretli çalışan özürllüler hakkında yapılacak düzenlemelerden "vergi indirimi" yapılacak bu düzenlemelerin başında gelmektedir. Kanunkoyucu özürllülere istihdam sağlarken onların adaletli vergilendirilmelerini de sağlamalıdır.

Özürllülerin kendilerine sunulan imkanlardan yararlanmaları için özürllü kimlik kartı uygulaması başlatılmıştır. Özürllü kimlik kartına sahip olan kişilere bazı imkanlar tanınmıştır. Bu kimlik kartı uygulamasının kullanım alanı genişletilmeli ve bu kart dahilinde özürllülere sağlanan tüm imkanlardan yararlanmaları sağlanmalıdır.



Sağlık kurulu raporu alınmasındaki bürokratik süreç sakatlıkları nedeniyle zaten zor durumda bulunan mükelleflere birçok zorluk çıkartmaktadır. Yetkili sağlık kuruluşları uzman doktor muayenesi sonucu zaten kişinin özür derecesini belirlemektedir. İkinci bir defa Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Merkez Sağlık Kurulu'na gerek yoktur. Eğer yetkili hastanelerin verdiği kurul raporlarına güvenilmiyorsa mükellefler sadece Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü bünyesinde oluşturulan Merkez Sağlık Kurulu'nca sağlık raporu düzenlenmeli ikinci bir uygulama yapılmamalıdır.

Kanunda "sakatlık indirimi" kavramı kullanılmıştır. Oysa "sakatlık" sadece fiziki özürlüğü içerdiğinden, "sakatlık indirimi" yerine "özürlülük indirimi" kavramının kullanılması daha isabetli olacaktır. Sakatlık indirimi kavramıyla sadece fiziksel sakat olanlar yararlanabilirmiş gibi bir kanı oluşmaktadır. Zira zihinsel özürülü bir kişi de sakatlık indiriminden faydalanmaktadır.

Sakatların da yararlandığı özel indirim yürürlükten kaldırılmıştır. Sakatlık indiriminin özel indirimle ilgili olmaktan çıkarılmasıyla maktu olarak tespit edilmek suretiyle belirlenir hale getirilmiştir.

Özürlülerin yaşadıkları fizyolojik ve sosyo-psikolojik acıyı hafifletmek ve fizyolojik kritere göre vergilemede subjektifleştirmeyi tam olarak sağlamak için, sakatlık indirimi müessesesinin kapsamı tüm gelir unsurlarını kavrayacak şekilde genişletilmelidir. Kurumlar vergisi tüzel kişilerden alınır. Sakatlar tüzel kişi olmayıp gerçek kişilerdir ve dolayısıyla kurum kazancına sakatlık indirimi uygulanmaz. Bu indirim; yine ayırma prensibi çerçevesinde, gelir unsurlarına göre farklı tutarlarda belirlenmelidir. Bu belirleme; emek faktörünün üretime katılmasıyla elde edilen gelirlerde yüksek oranda vergi indirimi, sermaye faktörünün üretime katılmasıyla elde edilen gelirlerde daha düşük oranda vergi indirimi şeklinde olmalıdır. Bu belirlemede sakatlık dereceleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Özürlüler açısından idari mekanizma içinde bir bütünlük yoktur. Karışıklıkların önlenmesi için özürlülerin idaresinin bir çatı altında toplanması gerekmektedir. Bunun için en uygun müessese Başbakanlığa Bağlı Özürlüler İdaresi Başkanlığı'dır.

Yabancı devletlerde özürölür için birçok uygulama yapılmaktadır. Gelişmiş ölkelerin gelir düzeyleri yüksek olduğu için en az geçim indirimi uygulayarak adil gelir dağılımını sağlamaktadırlar. Ekonomik kalkınma önce bireylere sağlanacak sosyal güvenlikden geçer. Birey ancak öncelikli ihtiyaçlarını karşıladıktan sonra refaha ulaşır. Sosyal devletin amacı bireyleri refaha ulaştırmaktır. Devlet bunu Anayasadan aldığı yetkiyle yapar. Sosyal devlet çerçevesinde devletin özürölü vatandaşlar için adilane bir vergi sistemi oluşturması gerekir.



## YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No:9, Ankara,1980
- AKSOY, Şerafettin, **Kamu Maliyesi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1998
- ALPER, Yusuf, **Türkiye’de Sosyal Güvenlik ve Sosyal Sigortalar**, Alfa Yayınevi, 1999
- ALTAY, Şakir, **Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü**, Bilgi Yayınevi, Ankara, 1983
- BAYRAKLI, Hasan, **Vergi Ceza Hukuku**, Afyon, 1996
- BIYIK Recep - Aydın KIRATLI; **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2.b. Temmuz 2001
- BIYIKLI, Hasan, **Sosyal Ceza Hukuku**, Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yüksekokulu Basımevi, Ankara 1983
- BİLGİN, Kamil, **Çalışan veya Çalışmak İsteyen Özürlülerin Verimliliklerinde Mesleki İyileştirme,III. Verimlilik Kongresi Bildirileri**, Ankara, 14-16 Mayıs 1997, MPM Yayını No:599
- BUCHANAN James, **“Public Finance”**, Richard Irwin Inc., 3rd E., 1970
- BURHEAD Jesse – MINER Jerry; **“Public Expenditure”**, Aldine Publishing Company, Chicago,USA, 1973
- ÇELİK, Binnur Tüzün, **Vergilemede Müdahale İlkesi**, Ankara, 2001
- DEĞER, Nuri, **Belçika Taşıt Vergileri**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı **Araştırma**, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1992/322
- DUE John F.; **“Public Finance”**, 5. Edition, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1973
- EREN, Ercan, **Piyasa Özgürlük ve Eşitlik Piyasa Sosyalizmi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1991
- GERÇEK, Adnan, **Emek Geliri Sahiplerine Yönelik Özel İndirim ve Özürlülük İndirimi Uygulaması**, www.isguc.org, 02.02.2004

- GÖKSOY, Turgut, Faaliyet Raporu ve Konfederasyona Bağlı Federasyon ve Dernekler, **Türkiye Sakatlar Konfederasyonu**, 30Eylül 1990-16 Kasım 1991
- GÖZLER, Kemal, **Türk Anayasa Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa 2000
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Anayasa Hukuku**, Sevinç Matbaası, Ankara, 1991
- GÜVEN, Sami, **Sosyal Politikanın Temelleri**, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1995
- GÜRİZ, Adnan, **Adalet Kavramı**, Türkiye Felsefe Kurumu, Ankara, 1994
- KIZILOT, Şükrü, **Sakat ve Özürlülere Vergi İndirimi**; Sabah Gazetesi, 30,01,1999
- KABAOĞLU, İbrahim, **Özgürlükler Hukuku**, İstanbul, 1996
- KOCAOĞLU, Mehmet, **Anayasa'ya Göre Türk Sosyal Devlet Sistemi**, TC. Kara Harp Okulu Komutanlığı, Ankara, Ağustos, 1989
- KOCAOĞLU, Mehmet, **Sosyal Devlet Kavramı**, Kara Harp Okulu Matbaası, Ankara, 1980
- LEBA, Reyhan, **Sosyal Devlet, İstihdam ve Gelir Vergisi**, Doktora Tezi, Bursa, 1998
- NADAROĞLU, Halil; **Kamu Maliyesi Teorisi**, 9. Baskı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1996
- NADAROĞLU, Halil - VARGAN Nezi, **"Yerel Yönetimler"**, Açıköğretim Fakültesi Yayınları, NO:522, Eskişehir, Ekim 2000
- ÖLÇEN, Ali Nejat, Makbule, **Özürlüler Hukuku**, **Almanya'da Özürlülerin Üretken Dünyası**, Zihinsel Yetersiz Çocukları Yetiştirme ve Koruma Vakfı, 1991
- ÖNCEL, Mualla, **Vergi Hukuku**, Ankara-2001
- ÖNÜL, Remzi, **Özel Eğitim Sözlüğü**, Karatepe Yayınları, Ankara, 1989
- ÖZBUDUN, Ergun, **Türk Anayasa Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 1992
- ÖZTAN, Bilge, **Medeni Hukukun Temel Kavramları**, Turan Kitabevi, Ankara, 1997

- PALAMUT, Mehmet, **Özürülerin Vergilendirilmesi, Banka ve Ekonomik Yorumlar**, Yıl:27, sayı.8
- SEMİZOĞLU, Kadir, **Engelli (Özürü) Kişilerin Vergi ve Sosyal Güvenlik Kurumları Karşısındaki Durumu**, <http://www.alomaliye.com/>
- SEYYAR, Ali, **Saray Rehabilitasyon Dergisi**, Nisan, 1999, sayı.2
- SEYYAR, Ali, **Sosyal Siyaset Açısından Özürüler Politikası**, TÜRDAV İstanbul 2001
- SOYDAN, Billur Yaltı, 'Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürük ve Sosyal Devlet Kavramları İle Okumak, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ağustos, 1998
- SOYSAL, Mümtaz, **Anayasaya Giriş**, Ankara Üniversitesi SBF. Yayınları No:271, 1969
- SÖZER, Ali Nazım, **Türkiye İşçi Emeklileri Cemiyeti Sosyal Devlet Uygulamaları**, İzmir, Cemiyet Yayınları No:8, 1997
- ŞAYLAN, Gençay, **Değişim, Küreselleşme ve Devletin Yeni İşlevi**, İmge Kitabevi, Ankara, 1995
- ŞENER, Orhan, **Kamu Ekonomisi**, Alkım Yayınları, İstanbul, 1998
- ŞENYÜZ, Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 1999
- ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku**, Ezgi Kitabevi, Bursa, 2003
- TANİLLİ, Servet, **Devlet ve Demokrasi Anayasa Hukukuna Giriş**, Çağdaş Yayınları, 1996
- TANÖR, Bülent, **Anayasa Hukukunda Sosyal Haklar**, May Yayınları, 1978
- TAŞ, Metin, **Vergi Politikaları Bağlamında, Bir Yaklaşım**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000
- TAŞ, Suat, 1475 Sayılı İş Kanununa Göre İşverenlerin Özürü ve Eski Hükümlü Çalıştırma Yükümlülüğü **Vergi Dünyası**, Ağustos, 2001, Sayı:240
- TATLIOĞLU, İsmail, **Verginin Şahsileştirilmesinde Ayırma İlkesi ve Türkiye Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 1986

- TIKVEŞ, Özkan, **Teorik ve Pratik Anayasa Hukuku**, Acargil Matbaası, İzmir, 1982
- TÜRK, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, 1992
- TÜRKMEN, Nedim, Star Gazetesi, **Özürü Vatanđaşlarımıza Yönelik Vergisel İmkanlar**, 28 Şubat 2004
- UFACIK, Ömer, **Vergi Adaletsizliği**, , <http://www.alomaliye.com/>, 28.10.2003
- UZELTÜRK, Hakan, **Vergi Hukuku ve Sakatlar: Bazı Gözlemler**, Ergun Önen Armağanı, İstanbul, 2003
- YEŞİLKAYA, , Veysi, **Özürülerin İstihdamı ve Sakatlık İndirimi**, 30 Eylül2003, <http://www.alomaliye.com/>
- **T.C. Anayasası**
- T.C. Başbakanlık Özürüleri İdaresi Başkanlığı, **Özürüleriyle İlgili Mevzuat**, Ankara, 2002
- ZEVKLİLER, Aydın, **Medeni Hukuk Giriş ve Başlangıç Hükümleri**, Savaş Yayınları
- Sakatları Koruma Milli Koordinasyon Kurulu, **Sakatlara Yönelik Hizmet Raporu**, 1990
- 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu

## ÖZGEÇMİŞ

**Adı Soyadı:** Mustafa Özden DÜZGÜN

**Doğum Tarihi:** 23 Mayıs 1979

**Doğum Yeri:** Balıkesir

**Öğrenim Durumu:**

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
Lisans	MALİYE	Uludağ Üniversitesi	2001
Yüksek Lisans	MALİYE	Uludağ Üniversitesi	2005

**Yüksek Lisans Tez Başlığı ve Tez Danışmanı :**

**“SOSYAL DEVLET ANLAYIŞINDA ÖZÜRLÜLERİN VERGİLENDİRİLMESİ”**

**Danışman:** Prof. Dr. Doğan Şenyüz