

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

İKİLİ GELİR VERGİSİ, TÜRKİYE'DEKİ DURUMU VE
UYGULANABİLİRLİĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Aysel DOĞAN

Ankara, 2016

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

İKİLİ GELİR VERGİSİ, TÜRKİYE'DEKİ DURUMU VE
UYGULANABİLİRLİĞİ

Yüksek Lisans Tezi

Aysel DOĞAN

Danışman
Prof. Dr. N.Semih ÖZ

Ankara, 2016

T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE (KAMU EKONOMİSİ) ANABİLİM DALI

**İKİLİ GELİR VERGİSİ, TÜRKİYE’DEKİ DURUMU VE
UYGULANABİLİRLİĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı:

Tez Jürisi üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

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

Tez Sınavı Tarihi:

TÜRKİYE CUMHURİYETİ

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

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



Tezi Hazırlayan Öğrencinin
Adı ve Soyadı

.....
.....

İmzası

.....
.....

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	i
KISALTMALAR	iv
TABLolar LİSTESİ.....	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNİN TEORİK YAPISI

1.1. VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR KAVRAMI	4
1.1.1. Dar Anlamda Gelir (Kaynak Kuramı).....	5
1.1.2. Geniş Anlamda Gelir (Safı Artış Kuramı)	7
1.1.3. Mali Anlamda Gelir	8
1.2. GELİR VERGİSİNİN UYGULAMA ŞEKİLLERİ.....	11
1.2.1. Sedüler Gelir Vergisi	11
1.2.2. Üniter (Global) Gelir Vergisi	11
1.3. GELİR VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ	12
1.3.1. Gelirin Elde Edilmesi.....	12
1.3.2. Gelir Vergisi: Mükellefi, Zaman Dilimi, Gelirin Safı ve Gerçek Olması	13
1.3.3. Gelir Vergisi Matrahını Belirleme Yöntemleri	14
1.3.3.1. Beyan ve Kaynakta Kesme Yöntemi	14
1.3.3.2. İdarece Takdir Yöntemi	15
1.3.3.3. Karine veya Dış Belirtiler Yöntemi	16
1.3.3.4. Götürü Yöntem	16
1.3.4. Vergi Tarifesi ve Tarifeye İlişkin Temel Kavramlar	17
1.3.4.1. Düz (Sabit veya Tek) Oranlı Tarife	18
1.3.4.2. Artan Oranlı Tarife.....	18
1.3.4.3. Azalan Oranlı Tarife:	19
1.4. VERGİ ADALETİ	19
1.4.1. Vergide Genellik İlkesi	21
1.4.2. Vergi Karşısında Eşitlik İlkesi/ Fedakarlık Yaklaşımları	21
1.4.3. Ödeme Gücü İlkesi ve Gelirin Matrah Olarak Kabulü	22

1.4.3.1. En Az Geçim İndirimi.....	23
1.4.3.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi.....	24
1.4.3.3. Ayırma İlkesi.....	25
1.4.4. Vergi İstisnası Ve Muaflıklar.....	28

İKİNCİ BÖLÜM

İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

2.1. Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Gelir Vergisi: Nerden Nereye? 30	
2.1.1. 1980 Öncesi Gelir Vergisi.....	30
2.1.2. 1980 Sonrası Gelir Vergisi.....	37
2.2. İKİLİ GELİR VERGİSİNİN TANIMI VE TEMEL ÖZELLİKLERİ.... 46	
2.3. İKİLİ GELİR VERGİSİNİN TARİHÇESİ..... 48	
2.4. İKİLİ GELİR VERGİSİNİN TEORİK TEMELLERİ..... 52	
2.5. İKİLİ GELİR VERGİSİNİ SAVUNANLARIN İLERİ SÜRDÜĞÜ ARGUMANLAR..... 59	
2.6. İKİLİ SİSTEME YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER..... 64	

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İKİLİ GELİR VERGİSİNİN DURUMU VE

UYGULANABİLİRLİĞİ

3.1. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNİN TARİHÇESİ..... 69	
3.2. İKİLİ SİSTEME BENZEYEN ve AYRILAN YÖNLERİYLE TÜRKİYE'DEKİ GELİR VERGİSİNİN DURUMU 74	
3.2.1. Ücretlerin Vergilendirilmesi	75
3.2.1.1. Asgari (En Az) Geçim İndirimi, Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Yüğü Ve Değerlendirilmesi.....	77
3.2.1.2. Farklı Vergi Tarifesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi.....	83
3.2.2. Sermayenin Vergilendirilmesi	89
3.2.2.1. Sermaye Kavramı.....	89
3.2.2.2. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Geçici 67. Madde	92
3.2.2.3. Kurumlar Vergisi	96

3.3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE EMEK VE SERMAYE GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN DAĞILIMI	100
3.3.1. Vergi Gelirlerinin Genel Dağılımı	100
3.3.2. Gelir Vergisi İçinde Yer Alan Gelir Grupları Arasındaki Vergi Yükünün Dağılımı.....	103
3.4. İKİLİ SİSTEMİN TÜRKİYE’DE UYGULANABİLİRLİĞİNE YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER	106
SONUÇ.....	116
KAYNAKÇA	120
ÖZET.....	135
ABSTRACT	136

KISALTMALAR

T.C.	: Türkiye Cumhuriyet
MSİ	: Menkul Sermaye İradı
DİBS	: Devlet İç Borçlanma Senedi
GSYİH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
KVK	: Kurumlar Vergi Kanunu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
AB	: Avrupa Birliği
KDV	: Katma Değer Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IMF	: International Money Fund
WB	: World Bank
OECD	: Organisation For Economic Co-operation and Development
İGVS	: İkili Gelir Vergisi Sistemi

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. ABD, İngiltere ve Almanya'nın Seçilmiş Yıllar İtibariyle Kamu Harcamalarının GSYH'ye Oranları	34
Tablo 2. OECD Ülkelerinde Merkezi Yönetim Gelir Vergisi Tarifesinin Gelişimi: Üst Marjinal Oranlar ve Dilim Sayısı (1981- 2015)	43
Tablo 3. OECD Üyesi Ülkelerde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2014)	44
Tablo 4. Nordik Ülkelerinde İkili Sistem Öncesi ve Sonrası Vergi Oranları.....	49
Tablo 5. Nordik Ülkelerinde 2016 Yılı İGVVS Uygulaması.....	51
Tablo 6. Gelirini Kazandığı Dönemde Harcayan Kişi ile Sonra Harcamayı Tercih Eden Kişinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu.	54
Tablo 7. Gelirini Daha Önce Kazanan ile Sonra Kazananın Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu	55
Tablo 8. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanmasına İlişkin Tablo	80
Tablo 9. 2016 Yılı İçin Evli, Eşi Çalışmayan, 2 Çocuklu Bir Aile İçin Asgari Ücretin Hesabı ve Vergi Yükleri	80
Tablo 10. Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Mali Yükler (2016 Yılı İçin Evli, Eşi çalışmayan, 2 Çocuklu Bir Aile İçin).....	81
Tablo 11. 2004 ve 2005 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	85
Tablo 12. 2005 ve 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi	86
Tablo 13. İkinci Dilim Matrah Artış Oranlarının Yeniden Değerleme Oranıyla Karşılaştırılması.....	88
Tablo 14. Türkiye'de Menkul Sermaye İratları Stopaj Oranları (%)	93
Tablo 15. Türkiye'de Kurumlar Vergisi Oranlarının Değişimi (%).....	98
Tablo 16. Vergi Gelirlerinin Dağılımı.....	101
Tablo 17. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dönemler Arasında Gerçekleşen Ortalama Oranları.....	102
Tablo 18. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Gelirden Alınan Vergilerin Dağılımı.....	103
Tablo 19. Gelir Vergisinin Alınma Şekline Göre Dağılımı (%)	104
Tablo 20. Gelir Grupları Arasında Vergi Yükünün Dağılımı	106

Tablo 21. Nordik Ülkeleri ve Türkiye’de Sermaye Kazançları, Gelir ve Karlar Üzerinden Elde Edilen Vergi Gelirlerinin GSYH’ya Oranları- OECD Ortalaması ile	109
Tablo 22. Kamu Harcamalarının GSYH Oranı (%)	110
Tablo 23. Nordik Ülkeleri ve Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü-OECD Ortalaması ile (Eşi Çalışmayan İki Çocuklu/ 2000-2015)	110



GİRİŞ

Devletlerin egemenlik güçlerinin temsil alanı olan vergileme gelir üzerinden gerçekleşmektedir. Gelirin tanımı ya da nelerin gelir kabul edileceği ise hükümetlerin vergiye bakış açılarına göre değişmektedir. Temel olarak sermaye ve emek, gelirin elde edildiği iki kaynak olarak ortaya çıkmaktadır. Akışkanlığı coğrafi sınırlara bağlı olan emek geliri kaynak ve safi artış kuramına göre vergilendirilirken, sermaye hareket serbestisine bağlı olarak finansallaşmanın evreleri ve devletlere biçtiği fonksiyon ve ihtiyaçlara göre değişen şekillerde vergilendirilmektedir.

Bu anlamda vergilemeyi dünya ekonomisinin tarihsel süreciyle beraber ele almak gerekmektedir. Dönemlendirmede genellikle yeni liberalleşmenin başlangıcı kabul edilen 1980 öncesi ve sonrası kullanılmaktadır. Bu ayrımı takip ettiğimizde, '80 öncesi hükümetler kamu harcamalarının finansmanı için vergilendirilebilir gelirleri yine daha objektif vergileyebilirken, 1980'lerden sonra ülkeler küresel piyasaya entegre olmaya çalıştıkları için gelir vergilerini serbest piyasa ile uyumlu olacak şekilde revize etmeye başlamışlardır. Bu yönüne paralel olarak hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler vergilendirme sistemlerini değiştirmek için artan oranlı vergi tarifelerini sorgulamaya, sermaye kazançları için ayrı vergi oranlarının olduğu "ikili yapı" ve "tek oranlı" vergi sistemlerini uygulamaya ya da bu sistemlerin uygulanabilirliği ile ilgili tartışmalara başlamışlardır.

İkili sisteme karşı artan ilginin en önemli nedeni Nordik ülkelerinin 1990'lı yıllardan itibaren bu modeli fiilen uygulamaya başlamaları ve bundan olumlu sonuç almaları olmuştur. Söz konusu başarıya etki eden en önemli faktörler; ülkelerin güçlü ekonomi ve demokratik yapılara sahip olması, kayıt dışılığın asgari düzeyde olması ve

vergi idarelerinin güçlü olmasıdır. İkili sistemin en önemli özelliği emek ve sermaye gelirlerini ayrı vergi tarifelerine tabi tutması ve sermaye gelirlerini emek gelirlerinden daha düşük oranda vergilendirmesidir. Sermaye kaynaklı meydana gelebilecek vergi hasılatı kaybını önlemek için indirim, istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanmasına izin verilmemesidir.

Neo-liberal politikalara paralel olarak gerçekleştirilen vergi reformları Türkiye’yi de yakından etkilemiş ve gelir vergilemesinde 2006’dan sonra İkili Gelir Vergisi Sistemine doğru bir eğilim baş göstermiştir. Çalışmayla amaçlanan mevcut gelir vergisi sistemimizde bu eğilimin boyutlarının ne derece olduğu, ikili sisteme benzer yahut ayrılan yönleriyle birlikte ele almak ve uygulanabilirliğine yönelik çeşitli değerlendirmeler yapmaktır.

Bu amaçla ilk bölümde gelir vergisinin teorik yapısıyla ilgili ayrıntılı literatür taraması yapılmıştır. Bu kapsamda gelirin tanımı yapılmış, gelir vergisinin uygulama şekillerinden üniter sedüler gelir vergileri açıklanmış, gelir vergisinin özelliklerine değinilmiş ve son olarak vergi adaleti konusu üstünde durulmuştur.

İkinci bölümde ilk olarak gelir vergisinde yaşanan dönüşüm anlatılmıştır. Daha sonra bu yaşanan dönüşümün neticesinde ortaya çıkan ikili sisteme açıklık getirilmiş; bu doğrultuda ikili sistemin ilk olarak uygulandığı ülkelerdeki gelişiminden bahsedilmiş; vergi sisteminin tanımı ve temel özellikleri açıklandıktan sonra ikili sistemin teorik temel olarak dayandığı optimal vergi teorisinin temel tezleri anlatılmıştır. İkili verginin sistematığı etkinlik temelinde oluşturulduğu için, bu yönünden yola çıkılarak öne sürülen olumlu yanları vardır. Bu konuya maddeler halinde değinildikten sonra son olarak ikili sistemin zayıf noktalarına – adalet ve arbitraj açısından bazı sorunlara yol açması- açıklık getirilmiştir.

Üçüncü bölümde ise gelir vergisinin Türkiye’de uygulanmaya başlandığı ilk yıllardan itibaren ne tür süreçlerden geçtiği, etkin uygulanıp uygulanmadığı, ikili sisteme verilene kadar hangi saiklerle ne tür değişiklikler yapıldığına, uygulama süreçlerinde verginin etkinliğine yön veren itici güçlerin neler olduğuna yer verilmiştir. Daha sonra Türkiye’de gelir vergisinin ikili sisteme benzeyen ve ayrılan yönleri irdelenmiş; bu ise ücretlerin ve sermayenin vergilendirilmesi şeklinde 2 ana başlık altında yapılmıştır. Ücretlerin vergilendirilmesi değerlendirilirken, asgari geçim indirimi, asgari ücret ve tarifeler bilahare incelenip çeşitli değerlendirmeler yapılmıştır. Aynı şekilde sermaye gelir ve kazançları da menkul kıymetler ve kurumlar vergisi alt başlıklarına ayrılarak ele alınmıştır. Bu sayede Türkiye’de yarı anlamda ikili sistemin uygulandığı tespiti yapılmıştır. Son olarak bu uygulamanın ikili sistemi savunanların iddia ettiği gibi Türkiye’de de sermaye matrahını genişletecek sonuçlar yaratıp yaratmadığı irdelenmiştir. Bunun için öncelikle Türkiye’deki gelir vergisinin genel vergi sistemimiz içindeki dağılımları tespit edilmiş; genel gelir vergisinin vergi grupları arasındaki dağılımları. 2006 sonrasında gelir gruplarının vergi yüklerinde yaşanan dağılım üzerinde özellikle durulmuş ve OECD ortalaması ve Nordik ülkeleriyle de karşılaştırmalar yapılarak vergi sistemimize dair çeşitli değerlendirmeler yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNİN TEORİK YAPISI

Gelir vergisinin önemine vurgu yapabilmek ve ilerleyen bölümlerde gelir vergisiyle ilgili sıkça kullanılacak olan temel kavramlara kaynaklık etmesi açısından önemli olacağı düşüncesiyle bu bölümde gelir vergisinin teorik yapısına yer verilecektir. Bu kapsamda ilk olarak vergilendirilebilir gelir kavramı tartışılacak, gelir vergisinin uygulama şekilleri ve özellikleri açıklanacaktır. Son olarak vergi adaleti için gelir vergisinin önemine vurgu yapılarak bu bölüm noktalanacaktır.

1.1. VERGİLENDİRİLEBİLİR GELİR KAVRAMI

Gelir vergisi uygulamasında aynı zamanda verginin konusunu da oluşturan gelirin tanımı vergilemenin sonuçları açısından çok önemlidir. Bu yüzden geliri vergilemeye yönelik her girişimde çözümü gereken ilk sorun, gelirden ne anlaşıldığının belirlenmesidir. En genel anlamıyla bir ekonomik kavram olarak geliri nitelendirmek gerektiğinde bunu, belli bir zaman kesiti içinde alım gücünde ortaya çıkan artış şeklinde ifade etmek mümkündür. Yine de bu tanım yeterince açıklayıcı olmamaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014: 238). Çünkü gelir vergi ödeme gücüne ulaşmak için çeşitli vergileme tekniklerini bünyesinde uygulamaya olanak sağlamasına rağmen kapsam ve sınırlarının belirlenmesi açısından bazı güçlükleri bünyesinde taşımaktadır. Vergiye esas alınacak gelirin neler olacağı, vergileme bakımından gerekli nitelik ve iç tutarlılığı gerçekleştirebilmek için, gelirin ne olduğunu belirleyecek tam bir tanım yapmanın mümkün olup olmadığı, hangi nakit

akımları gelir olarak değerlendirilip, vergi ödeme gücünün göstergesi olarak kabul edileceği gibi konularda sorunlar ortaya çıkmaktadır. Ayrıca uygun bir gelir kavramı tanımıyla ilgili ortaya çıkan sorunlar, modern ekonomik toplumlardaki gelişme ve ortaya çıkan yeni problemlere paralel olarak da artmaktadır. Kurumların kar payları, değerlendirme sonucu elde ettikleri karlar, realize edilmemiş sermaye gelirleri veya amortismanlar gibi konular klasik yazarları ilgilendirmediği halde, bugünün önemli sorunları arasında yer almaktadır (Musgrave 116). Bahsi geçen sorunlardan da anlaşıldığı üzere gelirin tanımıyla ilgili tam bir görüş birliği yoktur. Aksine gelir vergisi yasalarında vergi konularının belirlenmesine kaynaklık eden temel yaklaşımlar vardır. Konunun devamında bu yaklaşımlar dar, geniş ve mali anlamda gelir olmak üzere üç alt başlıkta açıklanacaktır.

1.1.1. Dar Anlamda Gelir (Kaynak Kuramı)

Klasik kaynak kuramcılarının (Hermann, Gustav von, Adolph Wagner, Neumann, Philippovich, Schaffle gibi) ileri sürdüğü bu görüşe göre; gelir beşeri veya maddi bir kaynaktan ortaya çıkması, yeteri ölçüde uzunca bir zaman devresi içinde tekrarlanması, kaynağın devamlı olması gibi bazı özellikler taşımaktadır (Türk, 1961: 72). Gelir ise üretim faktörleri sahiplerinin üretim faktörlerini (emek, sermaye, doğal kaynaklar ve teşebbüs), üretime sokmaları karşılığında elde ettikleri iktisadi değerlerdir (ücret, faiz, rant ve kar). Yine kaynak kuramına göre öz tüketimin de gelire dahil edilmesi gerekir. Öz tüketim ise faktör sahiplerinin aynı olarak elde ettikleri gelirleri, piyasaya arz etmeyerek bizzat kendilerinin kullanmasıdır. Örneğin, bir kimsenin kendi dairesinde oturması ve kendi yetiştirdiği zirai ürünleri tüketmesi gibi (Edizdoğan, 2007: 270).

Kaynak kuramına göre bu gelirlerin vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınması için, belli bir kaynaktan düzenli ve devamlı bir şekilde sağlanması gerekir. Bu sürekliliğe ise zaman zaman ortaya çıkan kesilmeler zarar vermez. Örneğin menkul ya da gayrimenkul sermaye iradı, sahibi için devamlı bir gelir kaynağıdır. Bir meslek ya da teşebbüse sahip olan kimse de bunlardan devamlı bir gelir sağlayabilir. Ancak piyango, miras gibi kalemlerle sermaye değerindeki artışlar dolayısıyla elde edilen gelirler devamlı değildir; arızı bazı sebepler dolayısıyla elde edilmektedir. Bu sebeple, bu sonuncuların, kaynak teorisine göre gelir vergisine tabi tutulmamaları gerekir (Nadaroğlu, 2000: 341). Ayrıca burada gelir getiren üretim faktörlerinin devamlılığı esas alındığı için, elde edilen gelirin safı bir kavram olarak hesaplanması, yani geliri elde etmek için yapılan giderlerin de düşülmesi gerekir (Uluatam, 2012: 364).

Ancak yapısal olarak tek başına kaynak kuramı gelirin tanımı için tatminkar bir çerçeve çizememektedir. Çünkü kaynak kuramında; tüm üretim faktörlerinin üretime katılmalarından dolayı ne kadar yıprandığını hesaplayarak, gelir akımından düşülmesi uygulamada zorluklara neden olmakta, öz tüketimin hesaplanarak gelir akımına dahil edilmesi vergilemede çeşitli sorunlar yaratmaktadır. Ödeme gücünün açıkça artışına neden olan piyango, ikramiye vb. bazı arızı ödemelerin kapsam dışında tutulması vergi eşitliğini bozarken gelirin sürekliliği de tam olarak tanımlanamamaktadır. Örneğin bir yıl içinde kaç kez aynı kaynaktan gelir sağlanmış ise, sürekli sayılır? Zaman bakımından düzenlilik aranacak ise, bir kaç kez iş yeri değiştirmiş olan bir ücretlinin ya da faaliyet biçimini değiştirmiş olan bir tüccar ya da serbest meslek erbabının durumu düzenlilik ölçüsünü olumsuz etkileyecektir (Edizdoğan, 2007: 271).

Kaynak kuramının fikri arka planında sermaye birikimini ve büyümesini zayıflatmamak için gelir vergisinin uygulama alanını mümkün olduğunca daraltma düşüncesi hakimdir. Dolayısıyla bu kuram sermayenin bir nevi kutsallık kazandığı 19. Yüzyıl düşüncesi içinde savunulan hemen hemen tek gelir anlayışıydı. Çağımızda ise gerek uygulama kolaylığı, gerekse kapitalist sistemi kollayıcı niteliğiyle, özellikle liberal düşünce içinde, önemli taraftarlar bulabilmektedir (Uluatam, 2012: 364).

1.1.2. Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Kuramı)

Öncülüğünü Alman iktisatçılarından G. Schanz'ın yaptığı bu kurama göre, bir gelirin vergi hukuku açısından da gelir sayılabilmesi için belli bir kaynaktan devamlı ve düzenli bir şekilde sağlanması şart değildir (Nadaroğlu, 2000: 341). Buna göre; bir mükellefin belirli bir dönem başındaki servet değeri ile yılın sonundaki servetin değeri arasındaki fark esas alınacak, buna yıl içerisindeki tüketim eklenecek, bulunan olumlu fark, o yıl içerisinde elde edilmiş gelir sayılarak vergilendirilecektir (Akdoğan, 2013: 259).

Dikkat edilecek nokta, tanımda tüketilen ya da servete katılan unsurların nasıl elde edildiği üzerinde durulmamasıdır. Bunlar, kişinin sahip olduğu üretim faktörlerini üretim sürecine sokmasıyla gerçekleşmiş olabileceği gibi rastlantılara bağlı zenginleşenlerden, iktisadi koşulların yarattığı servet artışlarından ya da devletin transferlerinden v.s. doğmuş olabilir (Uluatam, 2012: 361).

Kişilerin vergi yükü tespit edilirken her tür zenginleşme hesaba katıldığı için, aynı ödeme gücüne sahip olan vergi yükümlülerinin vergi yükü de aynı olmaktadır. Bu açıdan bu gelir tanımıyla yatay vergi adaletine ulaşılabilir. Ayrıca gelirin farklı

dilimlerine uygulanan artan oranlı tarifeyle dikey vergi adaleti de sağlanabilmektedir (Genser, 2006: 3). Safi artış kuramına atfedilen bir diğer olumlu özellik de geniş biçimde anlaşılan gelir kavramına dayalı bir gelir vergisinin çeşitli iktisadi faaliyetler arasında, bazılarını vergi dışı tutmak gibi bir ayırım yapmayacağından, iktisadi kararları fazla değiştirmeyecek olmasıdır (Uluatam, 2012: 364).

Görüldüğü gibi bu gelir tanımı esas alınmasının vergileme açısından olumlu yönleri olsa da bu kuramın tam anlamıyla uygulanmasına hemen hemen olanak yoktur. Bu kapsamlı ve tahakkuk esasına dayalı gelir tanımının başlıca uygulama güçlüğü, sermaye kazançlarının kavranması ve bu kazançların çeşitli yıllarda farklı miktarlarda tahakkuk etmesi halinde yıllara ortalama şekilde dağılmamasıdır. Bu ortalama meselesi, gelir vergisinin artan oranlı tarife yapısına sahip olmasından kaynaklanmaktadır (Batirel, 1991-1992: 219). Ayrıca, kişinin harcamalarının saptanması, özellikle her yükümlünün dönem başı ve dönem sonu varlıklarının değerinin takdiri, vergi yönetimi açısından olanak dışıdır. Servet unsurlarına sahibi ve üçüncü kişiler tarafından atfedilen değerler, elde edilmesi umulan faydalara göre büyük farklılıklar gösterir. Bu değerlerin belirlenmesinin sahibine bırakılması da idarenin tek tek, servet unsurlarını belirlemeye ve değerlendirmeye tabi tutması da büyük güçlükler yaratır. Belli bir dönemde tüketime tahsis edilen harcamalar tutarının hesaplanması, öz tüketimin de dahil olması nedeniyle, çok güç ve hatta olanaksızdır (Edizdoğan, 2007: 272).

1.1.3. Mali Anlamda Gelir

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere, kaynak kuramı ve safi artış kuramının önemli olumlu yanları olmasına rağmen, uygulama açısından çeşitli

güçlükleri vardır. Bu nedenle uygulamada bir çok ülke her iki kuramın aksayan yönlerini ortadan kaldırmak amacıyla gelirin belirlenmesinde her iki teoriye de yer vererek karma bir sistem oluşturmuştur (Ortaç, 1999: 109).

Bu karma sistemde, sürekli nitelikte gelir yaratan kaynaklardan elde edilen gelirin vergilendirilmesi zaruri olarak görülmekteyken; arızı olarak ortaya çıksa bile vergi ödeme gücünün kanıtı sayılabilecek gelirlerin de vergilendirilmesi gerektiği görüşü hakimdir. Dolayısıyla mali anlamda gelir yaklaşımına göre, hem sürekli hem de arızı nitelikteki gelirler vergiye tabidir (Akdoğan, 2013: 260).

Yine de kısmen kaynak teorisini, kısmen de safi artış teorisini birleştirerek mali anlamdaki gelir kavramını belirlemeye çalışan çağdaş devletlerin gelir vergisi kanunları, geliri genel bir şekilde tanımlamamaktalar, aksine sadece vergiye tabi gelir türlerini ayrı ayrı saymakla yetinmektedirler (Turan, 1998: 119). Bu yöndeki uygulama; Amerika Birleşik Devletleri, Kanada, İngiltere, Almanya Türkiye ve diğer çağdaş vergi sistemine sahip ülkelerin tümünde söz konusudur. Örneğin, Türk Gelir Vergisinde gelir GVK'nın 1. maddesinde “Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı” olarak ifade edildikten sonra, vergiye tabi 7 irat ve kazanç türü GVK'nın 2. maddesinde şu şekilde sıralanmaktadır :

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,

7. Diğer kazanç ve iratlar.

Kanuna göre bir gerçek kişinin elde ettiği gelirlerin vergilendirilebilmesi için, bu 7 gelir unsurundan birinin kapsamına girmesi gerekir. Bu sebeple, kanunda açıkça sayılan gelirin türlerine girmeyen irat ve kazançların gelir vergisi bakımından hiç bir önemi yoktur.

Görüldüğü gibi GVK’da vergilendirilecek gelir unsurları sayılırken, emek ve sermaye gelirleri ile her iki kaynaktan elde edilen gelirler arasında bir ayırım yapabilmek için **kazanç** ve **irat** kavramları kullanılmıştır. Kazanç ile irat arasındaki ayırmda temel ölçüt, elde edilmelerinde emek unsurunun bulunup bulunmamasıdır. Buna göre **kazanç** bedeni ve zihni bir çalışma veya emeğin bir sermaye ile birleştirilmesiyle sağlanan değerler; **irat** ise böyle bir çalışmayı gerektirmeyen menkul ve gayrimenkul mallar dolayısıyla elde edilen değerler olarak tanımlanmaktadır (Erginay, 1984: 149). Nitekim, İngilizce’de de bu ayırma vurgu yapma açısından ticari ve zirai faaliyetlerle serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ve ücretler için “**kazanılmış gelir- earned income**” kavramı kullanılırken menkul ve gayrimenkul sermayelerinden sağlanan irade ise “**kazanılmamış gelir- unearned income**” kavramı kullanılmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 323).

Başlangıçta henüz **objektif** bir niteliğe sahip bulunan irat ve kazanç bir gerçek kişi ile ilişkilendirildiğinde **sübjektif** bir nitelik kazanarak gelire dönüşür. Irat ve kazancın yükümlünün şahsı ile ilişkilendirilmesinden önce ayrı bir **objektif** varlığı vardır. Örneğin bir binanın iradından, sahibinin ise gelirinden söz edilir. Aynı şekilde bir mağazanın kazancı, sahibinin ise geliri söz konusudur (Nadaroğlu, 2000: 341).

1.2. GELİR VERGİSİNİN UYGULAMA ŞEKİLLERİ

Gelirler ya çeşitli kaynaklara göre ayrı ayrı, ya da tüm kaynaklardan elde edilen kazanç ve iratların toplamı üzerinden vergilendirilir. Buna göre Gelir vergisinin sedüler ve üniter olmak üzere başlıca iki uygulama şekli vardır.

1.2.1. Sedüler Gelir Vergisi

Sedüler gelir vergisi, gerçek kişilerin çeşitli kaynaklardan sağladıkları gelirlerden her birini ayrı ayrı ve değişik tarifelerle (kısmen düz oranlı, kısmen azalan oranlı) vergilendirir. Bu sistemde, yükümlünün çeşitli kaynaklardan sağladığı bütün gelirlerin toplamı yapılmadığı gibi, herhangi bir kaynaktan zarar etmişse bundan vergi alınmamakla beraber diğerinin karına da mahsup edilemez. Bu açıdan sedüler gelir vergisi, gayri şahsi ve objektif bir randıman vergisidir. Aynı zamanda her bir gelir kategorisi (sedül) için kişisel ve ailevi duruma göre bazı indirimler yapmak kaydıyla, sedüler gelir vergisinin kısmen olsun sübjektif hale getirilmesi, yani yarı kişisel bir vergiye dönüştürülmesi mümkündür (Turan, 1998: 114).

1.2.2. Üniter (Global) Gelir Vergisi

Üniter gelir vergisi, sedüler gelir vergilerinin aksine sübjektif karakterlidir. Mükellefin çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerinin toplamı alınır. Bu toplamdan, mükellefin şahsi ve ailevi durumuna göre gerekli indirimler yapılır, vergi ödeme gücüne ulaşmak için yararlanılan diğer araçlar uygulandıktan sonra kalan kısma artan oranlı vergi tarifesi uygulanması yoluna gidilir (Akdoğan, 2013: 265). Ayrıca bu

sistemde, bir gelir kaynağında gerçekleşen zarar ilke olarak diğer kaynaklardan elde edilen gelirden mahsup edilmektedir (Öz, 2006: 58).

1.3. GELİR VERGİSİNİN ÖZELLİKLERİ

Bireylerin yasalarda belirtilen gelir getirici faaliyetleri gerçekleştirerek gelir elde etmelerinden sonra, gelir üzerinden vergi hesaplanması ve verginin ödenmesi aşamasına gelinmektedir. Bu süreçte, vergi yasalarına göre bireylerin gelir vergisi matrahları üzerinden indirimler yapılmakta, farklı kaynaklardan elde ettikleri gelirler bir araya getirilerek toplanmakta ve matrahın saptanmasından sonra vergi tarifesine göre ödenmesi gereken gelir vergisi tutarına ulaşılmaktadır. Gelir vergisinin hesaplanarak ödenebilir aşamaya gelmesinde izlenen süreç genel olarak bu şekilde işlemektedir ancak bu süreçte bazı uygulamalar ülkeden ülkeye değişmektedir. Bu bölümde ise gelir vergisinin temel özelliklerine değinilecektir.

1.3.1. Gelirin Elde Edilmesi

Vergi idaresi bakımından vergi alma hakkının doğması için, ilk önce vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması gerekir. Vergi kanunları, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesini hüküm altına alır. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay, ilke olarak gelirin elde edilmesi ile meydana gelir (Mutluer, Et al., 2013: 245).

Gelirin elde edilmesi konusunda, hukuki tasarruf ve fiili tasarruf olmak üzere iki ayrı ölçüt kabul edilmiştir. Hukuki tasarruf gelire bir alacak hakkının doğması, fiili tasarruf ise gelirin kişinin mal varlığına girmesidir (Erginay, 1998: 156). Gelirin elde

edilmesinin hukuki tasarrufa bağlandığı hallerde tahakkuk esasından, fiili tasarrufa bağlandığı hallerde de tahsil esasından söz edilir.

1.3.2. Gelir Vergisi: Mükellefi, Zaman Dilimi, Gelirin Safi ve Gerçek Olması

Gelir vergisi, gerçek kişilerin gelirlerini vergilendirmeye yönelik bir vergidir. Mükellefiyet kural olarak kişiye özgü bir kurum olmakla birlikte, yasa koyucunun belirli serbesti sınırları içerisinde aile gelirlerinin mükellefiyet açısından esas alınmasını uygun bulduğu da izlenmektedir (Akdoğan, 2013: 262). Gelir vergisinin uygulanmasında, hem kaynak hem de uyrukluk ilkesi birlikte uygulanır. Yani ülke içinde yerli ve yabancı ayrımı gözetilmeksizin gelir elde eden kişiler, kaynak ilkesi gereğince gelir vergisi mükellefi olurlar. Kaynak ilkesi gereği olarak gelirin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği ülkede vergilendirilmesi esastır. Bu durumda, hukuki tabiiyet ile birlikte ekonomik tabiiyet de esas alınır. Ayrıca, uyrukluk ilkesi gereği ülkeler, kendi tabiiyetinde olan kişilerin yurt dışı gelirlerini de vergilendirebilir. Bu ilkeleri ülkeler karşılıklı esas aldığında çifte vergilendirme ortaya çıkabilir. Bu sorunu ise ülkeler tek taraflı veya iki yahut çok taraflı önlemlerle aşmaya çalışmaktadır (Mutluer, Et al., 2013: 244).

Vergiye tabi tutulacak gelirin, hangi zaman dilimi ya da dönem içerisinde elde edilmiş gelir olacağı konusunda ise; gerek teoride ve gerekse uygulamada genel olarak birlik vardır. Gelir vergisi, normal olarak bir yıllık dönemi esas alır ve yıllık gelir üzerinden tarh olunur (Akdoğan, 2013:262). Gelirin safi oluşu, elde edilmesi ve idamesi için yapılan masraflar düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden vergiye tabi tutulmasını ifade eder (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012:18). Gelirin gerçek olması ise,

gelirin para ya da ayın olarak belirli bir değerde elde edilmesi ve bu elde edildiği gerçek tutar itibarıyla vergilendirilmesi anlamına gelmektedir. Gerçek usulde tüm hasılat ve giderler belgelere dayandırılmakta ve defterlere geçirilmekte ve matrah bu belgeler üzerinden hesaplanmaktadır (z, 2006:30).

1.3.3. Gelir Vergisi Matrahını Belirleme Yöntemleri

Matrah, vergi alacağını hesaplamak amacıyla vergi konusunun indirildiği teknik, fiziksel veya ekonomik parasal büyüklük olarak tanımlanmaktadır (Neumark, 1951: 69). Vergilendirilebilir her şeyin bir vergi matrahı bulunmaktadır. Matrah, vergilendirmeye konu yatırımın, gelirin ya da varlığın değeridir. Vergi matrahının belirlenmesi için başlıca dört yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemlerin bir kısmı giderek terk olunmuş ve tarihi denilebilecek bir nitelik kazanmıştır. Halihazırda geçerli yöntem beyan usulüdür. Diğer yöntemlerden gerektiğinde, tamamlayıcı ve yardımcı mahiyette yararlanılmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 241) . Aşağıda, bu yöntemlerden herbirinin özellikleri ayrı ayrı belirtilmiştir.

1.3.3.1. Beyan ve Kaynakta Kesme Yöntemi

Bugün ağdaş vergi uygulamaları, vergi yasalarının belirlediği kurallar içerisinde mükelleflerin kendi vergi matrahlarını kendilerinin hesaplayarak beyan etmeleri esasına dayanmaktadır. Bu durumda, gelir gerçek tutarıyla kavranmakta ve mükellefler “deme glerine” göre vergilerini ödemektedirler (z, 2006: 56). Beyan esası ödeme gücünün göz önünde tutulmasını sağladığından vergi adaleti açısından yararlı bir yapıya sahip bulunmaktadır (Akdoğan, 1980: 34). Ancak bu olumlu sonuca

ulaşılabilmesi için yükümlünün vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgeleri zamanında ve dürüst bir şekilde eksiksiz olarak idareye vermesi gereklidir. Yükümlülerin vergi ahlakı konusundaki anlayışları birbirinden çok farklı olduğu için uygulamada böyle bir sonucun tam olarak kendiliğinden sağlanmasına imkan yoktur. Bu yüzden beyan esasının başarı ile yürütülebilmesi için özellikle beyanın doğruluk derecesini kontrol etme açısından idareye önemli görevler düşmektedir (Nadaroğlu, 2000: 246).

Uygulamada bazı gelir unsurlarının vergisi, kaynakta kesme usulü kullanılmak suretiyle tahsil edilmektedir. Kaynakta kesme yönteminde, belli nitelikte ödemeler yapılırken, ödemeyi yapan kişiler, ödeme yapılan kişi adına vergiyi hemen keserek devlete yatırma yükümlülüğünü taşımaktadır. İşletme sahibinin, iş yerinde çalışan işçilere ücret ödemesi yaparken, bir firmanın hisse senetlerine temettü dağıtılırken, bir yayınevinin yayınladığı kitabın yazarına telif hakkı öderken bu ödemelerin kanunda belirlenmiş bir kısmını vergi olarak kesmesi ve hazineye yatırması kaynakta vergi kesmenin örnekleridir. Bu hallerde, vergiyi hazine adına yatırma durumunda olan kişi verginin asıl mükellefi değil “aracı mükellef” veya bir başka adla “vergi sorumlusu” dur (Uluatam, 2012: 370).

1.3.3.2. İdarece Takdir Yöntemi

Bu yöntemde idare, her bir yükümlünün vergi borcunun hesaplanmasına ilişkin matrahı ayrı ayrı saptamaktadır. Bu yöntemin en önemli özelliğı, matrahlara ilişkin takdirlerin sonuç itibariyle sübjektif değer yargısına dayanmasıdır. Her ne kadar bu tür takdirleri yapacak görevlilerin uymaları zorunlu olan bazı objektif kıstaslar koymak mümkünse olsa da tecrübeler, genellikle bu kriterlerin idarecileri salt objektif sınırlar içinde tutmaya yetmediğini göstermektedir. Bu usul vergicilikte giderek terk

olunmakta, istisnai nitelikteki bazı olayların çözümlenmesinde yararlanılan yardımcı bir yöntem haline dönüşmektedir (Nadaroğlu, 2000: 242).

1.3.3.3. Karine veya Dış Belirtiler Yöntemi

Bu yöntemde mükellefin gelir ya da servetinin ölçüsü olduğu varsayılan bazı dış belirtiler matrahın saptanmasında esas alınmaktadır. Bu yöntem, henüz vergilendirme tekniklerinin gelişmediği, vergi idarelerinin yeterli donanımına sahip olmadığı dönemlerde, vergi konusunun özelliklerinden hareketle, vergi matrahına ulaşılmasında kullanılmıştır (Nadaroğlu, 2000: 244).

Karine esasının uygulanması basittir, nettir ve sonuçları tartışılmaz niteliktedir. Ayrıca mükellefle vergi idaresini karşı karşıya getirmemektedir. Bu pratik yararlarına karşın önemli sakıncaları da vardır. Bir kere dış belirtiler çoğu zaman ödeme gücünün gerçek ölçüsü olmamaktadır. Bu nedenle de uygulanan karineler usulü adaletsizliğe yol açmaktadır. Ayrıca yüksek oranlar uygulanmadığı için de verimsiz olmaktadır. bu usul günümüzde genellikle terk edilmiştir (Kırbaş, 2006: 91).

1.3.3.4. Götürü Yöntem

Götürü vergilendirmeye kesim usulü adı da verilmektedir. Bu yöntemin esası, matrahların idare tarafından saptanmasıdır. Ancak, götürü usulün idarece takdir yönteminden önemli bir farkı bulunmaktadır: İdarece takdir yönteminde kişisel matrahların her biri ayrı ayrı takdir olunduğu için bu yöntem esas karakteri itibarıyla bireysel ve sübjektiftir. Oysa götürü vergilemede esas olan, bütün bir yükümlü grubunun veya meslek erbabının ödeyeceği yeknesak vergiyi tespit etmektir. Bu açıdan götürü yöntem genel ve objektiftir. Bu yöntem daha çok beyan yönteminin çeşitli gerekçelerle etkin bir şekilde uygulanamadığı durumlarda başvurulmaktadır (Nadaroğlu, 2000).

1.3.4. Vergi Tarifesi ve Tarifeye İlişkin Temel Kavramlar

Alınacak vergi tutarının saptanması için vergi matrahına uygulanan ölçüler olarak tanımlanabilecek vergi tarifeleri oran yapısı bakımından artan- azalan- düz oranlı vergi tarifeleri olmak üzere 3 grupta toplanabilir (Erginay, 2003: 64). Uygulamada bu vergi tarifelerinin her birinin farklı iktisadi, mali ve sosyal etkileri bulunmaktadır. Bu yüzden ülkeler, benimsedikleri iktisat politikaları, gelişmişlik düzeyleri, gelir dağılımlarının yapısı gibi çeşitli dinamiklere göre vergi sistemlerini şekillendirirken, uygulayacakları vergi tarifelerini ise ulaşmak istedikleri amaçlara göre belirlemektedirler. Tarife teorisinin maddi anlamdaki bu amacı, daha çok vergilemenin etkilerini ilgilendirdiği için, bu bölümde sadece, vergi tekniği açısından şekli amaç üzerinde durulacaktır.

Geniş anlamıyla vergi tarifesi, matrahtan indirim, oran, vergiden indirim ya da vergiye ilave gibi unsurların bütünü içermektedir. Dolayısıyla vergi tarifelerinde yer alan yasal oranların haricinde, uygulamada bu gibi unsurların kullanılıp kullanılmamasına bağlı olarak yeni vergi oranları da hesaplamak gerekir. Vergi oranlarıyla ilgili daha doğru değerlendirmeler yapılabilmesi için bu oran hesaplamaları önemlidir. Bunlardan ilki **ortalama vergi oranıdır**. Ortalama vergi oranı, ödenen toplam verginin toplam matrah içindeki payını gösterir; Ortalama Vergi Oranı = Vergi Miktarı/Matrah. Diğer bir kavram ise **marjinal vergi oranıdır**. Bu oran, ödenen vergi miktarındaki değişimin matrahtaki değişim içindeki payıdır; Marjinal Vergi Oranı = Δ Vergi Miktarı/ Δ Matrah. Son olarak üçüncü kavram ise **efektif vergi oranıdır**. Efektif vergi oranı, kişinin ödediği verginin toplam geliri içindeki payıdır; Efektif Vergi Oranı

= Vergi/Toplam Gelir (Karayılmazlar ve Güran, 2005). Oran yapısı bakımından 3'e ayrılan tarife tipleri ise şunlardır:

1.3.4.1. Düz (Sabit veya Tek) Oranlı Tarife

Düz oranlı vergi tarifesinde, alınacak vergi miktarının hesaplanmasında matraha uygulanacak olan ortalama vergi oranı, matrahın artması halinde değişmemekte, bir başka deyişle matrahın her seviyesi için aynı ortalama vergi oranı uygulanmaktadır. Bu durumda, ödenmesi gereken vergi miktarının, matrahın doğrusal fonksiyonu olması nedeniyle, vergi miktarı matrahtaki artışa rağmen nispi (matraha oranla) olarak aynı kaldığı halde, mutlak olarak yükselmektedir.

Düz oranlı bir vergi tarifesinde her dilimdeki matraha sabit bir miktarda indirim yapılması veya her dilimdeki vergi borcuna sabit bir miktarda zam yapılması, söz konusu tarifeyi **gizli artan oranlı tarife**ye dönüştürmektedir. Bu tarifiede, istisna ve çeşitli indirimler nedeniyle artan oranlılık açıkça belli olmamasına rağmen tıpkı artan oranlılıkta olduğu gibi, ortalama vergi oranı matrah arttıkça artar.

1.3.4.2. Artan Oranlı Tarife

Matrah arttıkça vergi oranının arttığı bir vergi tarifesidir. Bu durumda kişiler geliri arttıkça daha yüksek oranda vergiye tabi olur. Bu vergi tarifesinin uygulanmasındaki asıl neden gelir dağılımında adaleti sağlamaktır. Bu tarifiede matrah arttıkça kişinin sadece ödeyeceği vergi miktarı artmamakta, aynı zamanda tabi tutulacağı vergi oranı da artmakta yani ortalama vergi oranı marjinal vergi oranıyla birlikte artmaktadır. Bu yönüyle mevcut tarifeler içerisinde en adil vergi tarifesidir.

Artan oranlı vergi tarifeleri genellikle gelirin azalan marjinal faydasını yansıtabilecek biçimde düzenlenir. Toplumların değer yargılarına ya da sosyal adalete

ilişkin görüşlerine bağlı olarak, tarife dik ya da yumuşak olarak hazırlanır. Dik tarifelerde matrahtaki artışlara uygulanan vergi oranları hızla yükselirken, yumuşak tarifelerde vergi oranları daha yavaş bir biçimde yükselir. Bu ilişkilere bağlı olarak vergi tarifeleri artan oranlı, düz artan oranlı ve azalan artan oranlı şeklinde biçimler alır.

1.3.4.3. Azalan Oranlı Tarife:

Matrah arttıkça vergi oranının azaldığı bir vergi tarifesidir. Bu tarifede kişiler geliri arttıkça daha az oranda vergiye tabi tutulur. Bu durum vergilemede adalet ilkesine ters düştüğü için uygulamada sık rastlanmamaktadır. Bu tarifede ortalama vergi oranı matrah arttıkça azalmakta ve uygulanan vergi oranına eşit olmaktadır. Marjinal vergi oranı da matrah arttıkça azalmakta ve ortalama vergi oranının altında kalmaktadır.

1.4. VERGİ ADALETİ

Vergilerin tarihi gelişimi boyunca klasik yazarlar da dahil olmak üzere maliye ilmiyle uğraşanların üzerinde en fazla durdukları konulardan biri, adil vergi sisteminin kurulmasıdır. Adil bir vergi sisteminin amacı, kamu hizmetlerini gerçekleştirmek üzere alınacak vergilerin toplumu oluşturan kişiler arasında hak ve adalete uygun bir şekilde dağıtılmasıdır (Edizdoğan, 2007: 229). Bu amaçla gelirin kaynağına bakılmaksızın aynı vergi ödeme gücüne sahip kişiler aynı işleme tabi tutulursa **yatay adalet**; değişik koşullarda olan kişilerin ödeyecekleri vergi, ödeme güçleri göz önünde tutularak ayarlanırsa **dikey adalet** gerçekleştirilmiş olur. Vergi politikalarının ise izlenecek amaçlara göre tarafsız olması yani devlete gelir sağlamaktan başka bir amaç

taşınamaması ve ekonomik ve sosyal yönden düzenleyici (müdahaleci) bir niteliğe sahip olması şeklinde iki görünümü bulunmaktadır. Bu yüzden vergi adaletine tarafsız bir vergi politikası izlenmesi biçiminde dar bir bakış açısından mı, yoksa sosyal adaleti de içeren geniş bir açıdan mı bakmak gerektiğinin saptanması büyük önem taşımaktadır. Vergi adaletinin yorumlanmasıyla ilgili esas alınan metotlarda bu tür farklılıklar olmasına rağmen gerek vergi alacaklısı olarak devlet ve gerekse vergi mükellefleri; vergilemede adaletli koşulların sağlanması bakımından, sürekli girişimler yapmışlar ve yapmaktadırlar. Bu girişimler devlet açısından, gerektiğinde vergi reformları yapılması, bireyler ve sosyal gruplar açısından da, kendi lehlerine olanaklar yaratacak veya var olan durumlarını korumaya olanak verecek içerikte isteklerde bulunma yönünde olmaktadır. (Akdoğan, 1980: 5).

Vergi yükünün adaletli bir biçimde dağılmasını amaçlayan adil bir vergi sisteminde; kimden ne kadar vergi alınacağını, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını saptanması büyük bir önem taşımaktadır. Ancak, adalet, kişisel değer yargılarına bağlı subjektif bir kavramdır. Bu sebeple kişiden kişiye olduğu kadar dönemden döneme de değişmekte dolayısıyla herkes için geçerliliği olan değişmez ölçülerin belirlenmesini zorlaştırmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 309).

Vergi adaleti kavramıyla verginin alındığı safhadan ileri bir safhayı da kapsamak ve vergi gelirinin devlet tarafından harcanırken vatandaşların bu harcamalardan yararlanma imkanlarını da göz önünde tutmak gerekir (Kazgan ve Kazgan, 1964: 114). Fakat bu düşünce vergi adaleti kavramının çok geniş tutulması halinde söz konusu olup, bu açıdan vergi adaletinin sağlanması çok daha güçtür. En başta ele alınması gereken herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesini öngören vergi adaleti anlayışıdır ki, bunun gerçekleşmesi çok daha kolaydır (Pamak, 1975: 188).

1.4.1. Vergide Genellik İlkesi

Bu ilke, vergi ödeyebilecek durumda olan herkese vergi yükünün adil bir şekilde dağıtılması anlamına gelmektedir. İlke olarak, vergi ödeyebilecek herkesten vergi alınmalı, herhangi bir ayırma ve kayırma yapılmamalı, din, ırk, mevki, vb. gibi iktisat dışı kriterler vergilemede dikkate alınmamalı, ayrıcalık yaratılmamalıdır (Özer, 1977: 68). Tarihte çeşitli tabakalardan kişilerin vergi ödeme konusunda ayrıcalıklı muameleye tabi olduğu bir gerçekse de günümüzde vergi ödeme iktidarına sahip her kişi herhangi bir şekilde ve ölçüde kamusal faaliyetlerin gerektirdiği kamu giderlerinin vergiler yardımı ile finanse edilmesine katılır (Turhan, 1998: 206). Bu yüzden günümüzde vergilemede genellik ilkesi, ödeme gücünü esas almakta buna mukabil ödeme gücü zayıf olanların vergilendirilmemesi biçiminde ortaya konulmaktadır.

1.4.2. Vergi Karşısında Eşitlik İlkesi/ Fedakarlık Yaklaşımları

Vergilemede adalet ilkesi gereği herkesin ödeme gücüne göre vergi ödemesi gerekmektedir. Ödeme gücü tespit edilirken vergide eşitliğin sağlanabilmesi için de vergi yükümlülerinin ödedikleri vergiden dolayı katlanmak zorunda kaldıkları fedakarlığın eşit olması gerekir (Nadaroğlu, 2000: 312). Fedakarlıkta eşitlik hususunda da 3 ayrı görüş mevcuttur. Bunlar; mutlak fedakarlık, oransal fedakarlık ve marjinal fedakarlıktır. Ancak eşit fedakarlık kurallarının uygulanabilmesi için iki varsayımın kabulüne ihtiyaç vardır. Bunlardan ilki faydanın ölçülebilirliği diğeri ise gelirin marjinal faydasının herkes için aynı olduğu yani eş fayda eğrilerinin varlığıdır. Bununla anlatılmak istenen ise; toplumdaki bireylerin fayda fonksiyonlarının aynı olduğudur (Fagan'dan akt. Akalın, 2000: 321). Sübjektif unsurları esas alan bu

görüşün uygulamada gerçekleştirilmesine imkan yoktur. Çünkü, herkesin gelire atfettiği önem birbirinin aynı değildir. Bu durumda, vergi dolayısıyla katlanılan fedakarlığı eşitlemek mümkün olamaz (Nadaroğlu, 2000: 313). Bu durum, ödeme gücünün fedakarlık yaklaşımı ile saptanmasına çalışılması yerine en az geçim düzeyi, indirim ve oran uygulamalarında farklılaştırma gibi daha objektif ölçülerin esas alınması gereğini ortaya çıkartmıştır (Akdoğan, 1980:12).

1.4.3. Ödeme Gücü İlkesi ve Gelirin Matrah Olarak Kabulü

Ödeme gücü vergi yükümlüsünün mutlak fakirlik düzeyini aştığı, noktada ortaya çıkan bir güçtür. Mutlak fakirlik düzeyinin aşılması vergi yükümlülerinin yeme, içme, giyinme, barınma, ısınma gibi en temel ihtiyaçlarını karşıladıkları bir hali ifade eder (Türk, 2010:141). Ödeme gücü ilkesinde kaynak dağılımında etkinlik düşünülmez, tek amaç gelir dağılımında adalettir. Bu açıdan vergilemede vergi veren kişinin vergi ödeme gücü esas alınmakta, kamusal faaliyetlerden sağlanan fayda önemli olmamaktadır (Edizdoğan, 2007: 232). Vergi ödeme gücünün tam olarak belirlenmesi mümkün olmamakla birlikte, gelir üzerinden vergi alındığında, vergi ödeme gücünün belirlenebilmesi bakımından, çeşitli indirimlerden, vergi tarifelerinden ve ayırma ilkesi gibi araçlardan yararlanılmaktadır (Akdoğan, 2013: 230).

Vergi adaletinin sağlanmasında gelir, servet veya harcama vergilerinden daha çok hangisinin üzerinde durulması gerektiği konusunda çeşitli tartışmalar vardır. Ancak herkesin iktisadi gücü ile orantılı olarak vergi ödemesi demek olan ödeme gücü ilkesinin gerçekleştirilebilmesi için her şeyden önce vergilerin şahsileştirilebilmesi yani vergilemede yükümlünün ödeme gücünü belirleyen subjektif unsurların dikkate

alınması gerekir. Kaynağı, konusu, matrahı gelir olan, gelir vergisi ise özellikleri itibariyle ödeme gücünü kavrama ve ödeme gücüne ulaşabilmek için başvuru yöntemlerin (artan oranlılık ayırma ilkesi, en az geçim indirimi) tatbiki açısından en uygun vergidir. Diğer vergilerle karşılaştırıldığında gelir vergisinin sahip olduğu bu üstünlükler ise; verginin genel ve şahsi olması, bu yüzden matrah kavranırken kişisel ve ailevi durumlara göre farklılaştırma yapmanın mümkün olması, matrah olarak gelire çeşitli düzeylerdeki, artan oranlı tarifelerin uygulanabilmesi ve gelirin matrah olarak alınmasıyla; servet birikiminin kaynağı olan tasarrufların da kavranabilmesidir (Akalin, 2000: 320). Gelir vergisinde ödeme gücüne ulaşılabilmesi için kullanılan yöntemler ise şunlardır:

1.4.3.1. En Az Geçim İndirimi

Vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için, koşullara uygun bir şekilde belirlendiği takdirde, önemli katkısı bulunan en az geçim indirimi; kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını asgari düzeyde sürdürebilmesi için gerekli gelirin vergilendirilmemesini ifade etmektedir(Akdoğan, 2013: 230).

En az geçim indiriminin miktarı kişilerin özel durumlarına göre ayarlanmaktadır. Bu bağlamda hesaba katılan başlıca durumlar kişinin evli olup olmadığı, evli ise çocuklarının sayısı, bakmakla yükümlü olduğu aile bireyleridir. Bu unsurların dikkate alınış biçimi ülkeden ülkeye değişmektedir. Bazen ailenin her bireyine eşit indirim uygulanırken bazen eşe ya da çocuklara aile reisinden daha düşük indirim uygulanabilmektedir. Hatta, belli bir sayıdan sonraki çocuklar ya da aile bireyleri için herhangi bir indirim tanınmaması da mümkündür (Uluatam, 2012: 368).

Asgari ihtiyaç kavramından sadece fizyolojik ihtiyaçların mı anlaşılması gerektiği ya da sosyal ve kültürel ihtiyaçların da asgari ihtiyaç kavramına dahil olup

olmadığı konusunda literatürde bir görüş birliği yoktur (Dikmen, 1956: 42; Tekeli,1960:87). Bu konuda fizyolojik asgari, kültürel asgari ve medeni asgari gibi yaklaşımlar vardır. Buna göre, bireyin fiziki varlığını sürdürebilmesi için gerekli miktara fizyolojik asgari, bireyin içinde bulunduğu toplumsal konumu sürdürebilmesi için gerekli miktara kültürel asgari ve belirli toplumda ulaşılan toplumsal düzeyin gereklerine ve imkanlarına uygun bir miktara da medeni asgari denilmektedir (Edizdoğan, 2007: 242). Uygulamada en az geçim indirimi toplumun gelişmişlik derecesine, kamuoyunun baskısına ve kamu kesiminin gelir gereksinmelerine göre belirlendiği söylenebilir (Uluatam, 2012: 367). Nitekim, mali ve ekonomik gelişmelerini yeterince sağlayamamış ülkelerde, yalnızca asgari yaşam düzeyini sürdürebilmek için gerekli gelirin vergilendirilmemesi yoluna gidilerek, bazen ismen bazen de sınırlı ölçüde vergi adaleti gerçekleştirilmeye çalışılırken, gelişmiş ülkelerde; insanca yaşamak kavramı daha geniş anlamda düşünülmekte ve buna bağlı olarak, asgari geçim düzeyi belirlenirken, herkes açısından geçerli sosyal ve kültürel ihtiyaçlar da dikkate alınmaktadır (Akdoğan, 1980:26,27).

1.4.3.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Artan oranlılık, teorik olarak marjinal fayda ilkesine dayandırılmaktadır. Bu teori, verginin kaynağı olan gelir veya servet miktarı arttıkça, gelir veya servetin marjinal biriminin (son biriminin) öneminin azaldığı düşüncesine dayandırılmıştır. Bu durumda, geliri az olanın daha az vergi ödemesine rağmen katlanacağı fedakarlık ile geliri fazla olanın daha fazla vergi ödemekten dolayı katlanacağı fedakarlık arasında bir fark olmayacaktır. Söz konusu düşünceden hareketle vergi ödeme gücüne ulaşabilmek için, büyük vergi matrahlarının daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerekir. Bu sayede dikey vergi adaleti de gerçekleştirilmiş olmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifesi, ödeme gücünü yansıtan gelir dilimleri biçiminde hazırlanır. Buna göre her bir gelir dilimi, farklı ödeme gücüne uygun olmalıdır. Ancak faydadaki azalmanın hızını sayısal olarak tespit etmek mümkün olmadığından artan oranlı vergi tarifeleri sosyo- politik ve ekonomik faktörlerden etkilenen sübjektif değer yargılarına göre düzenlenmektedir. Bir diğer söyleyişle bu tarifeler, ekonomik bir temele oturtulmamakta ve sonuçta siyasal tercihlere göre belirlenmektedir.

Artan oranlı vergilemede gözetilmesi gereken bir diğer nokta da enflasyon durumudur. Fiyatlardaki genel artış (enflasyon) artan oranlı tarifelerde düşük dilimlerin vergi yükünü ağırlaştırırken, en yüksek dilimdekiler zaten tek oranlı vergi ödediklerinden etkilenmezler. Genel olarak enflasyonun vergi dilimlerinde yaptığı ağırlaşma en düşük gelirlerde en fazla, en yüksek gelirlerde en az olmak üzere, düşük gelirler aleyhinedir. Yüksek bir enflasyonun bu etkisini gidermek için tarife dilimlerinin her yıl fiyat artış göstergesi ile çarpılması gerekir.

Günümüzde gelir vergisi, sosyal adaleti sağlama amacıyla genellikle artan oranlı vergi tarifesiyle alınmaktadır. Artan oranlı vergileme ile bir yandan gelir grupları arasındaki aşırı farklılık azalırken, öte yandan yüksek gelirli yükümlülerden daha çok vergi alıp bunu kamu harcamalarına dönüştürerek, düşük gelirli gelir gruplarının refah düzeyi yükseltilmeye çalışılır. Bundan başka artan oranlılık; dolaylı vergilerin düşük gelirler aleyhine yarattığı durumu giderici nitelikte olması, dikey adaleti gerçekleştirmeye yönelik olması, vergileri verimli kılması nedeniyle de etkin bir vergileme tekniği olarak kullanılmaktadır.

1.4.3.3. Ayırma İlkesi

Yukarıda değinilen artan oranlılık ve en az geçim indirimi uygulaması, vergi adaletine gelir seviyesini göz önünde bulundurarak ulaşmayı sağlayan yöntemlerdir.

Ama gelir vergisinin artan oranlı vergi tarifesi ve en az geçim indirimi uygulamasıyla eşit geliri olanları eşit ve yoksulları az, zenginleri de çok vergilediği sonucuna varmak yüzeyde kalan bir yargı olacaktır. Çünkü kanunda yer alan artan oranlı vergi tarifesi ile gerçekte gelirden alınan vergi tutarları arasında büyük farklar oluşabilir. Tarife artan oranlı olduğu halde, gerçekte vergi yükünün dağılımı bazı gruplar için gelir arttıkça azalan nitelikte bile olabilir. Tarife ile fiilen toplanan vergi yükü arasında meydana gelebilecek bu farklar ise gelirin niteliği ve kaynağındaki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Bulutoğlu, 2003: 388). Adil bir vergileme için de bu farkın hafifletebilmesi gerekir ki bu noktada devreye ayırma ilkesi girmektedir.

Ayrırma ilkesi vergi adaletine verginin kaynağını dikkate alarak ulaşmaya çalışır. Bu ilkeye göre gelirler; emek gelirleri, sermaye gelirleri, emek- sermaye karışımı gelirler şeklinde üçlü bir ayırma tabi tutulur (Mutluer, Et al., 2013: 218). Bu yöndeki uygulama, gelirin; sağlandığı kaynağa göre vergi ödeme gücü itibarıyla dayanıklılığının farklı olduğu düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Emekten kaynaklanan gelirin, sermaye gelirlerine kıyasla korunmaya ihtiyaç gösterdiği varsayımından hareketle; emek gelirlerinden, servet ve sermaye gelirlerine kıyasla daha düşük oranda vergi alınmasına ayırma ilkesi denilmektedir. Ayırma ilkesinin neden uygulanması gerektiği yönünde çeşitli gerekçeler öne sürülmüştür. Bu görüşler şu şekilde özetlenebilir (Akdoğan, 2013: 252) :

- Sermaye sahiplerinin gelir sağlamak amacıyla sarf ettikleri çaba ile emeği karşılığı gelir sağlamaya çalışanların karşılaştıkları risk ve güçlükler birbirinden farklı olup, emek gelirlerinin zahmeti ve güçlülüğü daha fazladır.

- Sermaye geliri, emek gelirlerine kıyasla daha düzenli ve sürekli niteliktedir. Sermaye, sahibine sürekli getiri sağlarken; hastalık, ihtiyarlık ve bazen ölümle,

sermaye gelirlerinin sürdürülmesi arasında fazla ilişki yoktur. Oysa, aynı durumları, emek gelirleri açısından ileri sürme olanağı yoktur. Hastalık, ihtiyarlık, ölüm, işsizlik gibi nedenler emek gelirlerine süresiz ve daha az güvenilir bir yapı kazandırır.

- Servet veya sermaye, sahibine toplum içerisinde sağladığı itibarın sonucu olarak yeni gelir fırsatları yaratabilir ve bu fırsat ve olanaklar değerlendirildiği ölçüde, kişinin vergi ödeme gücü yükselir. Ancak, aynı olanağın emek geliri sahipleri açısından her zaman var olduğu ileri sürülemez.

- Verginin ekstrasfiskal fonksiyonları dolayısıyla, servet ve sermaye sayılabilecek bazı gelir kaynaklarına özendirici ve koruyucu uygulamalar yapılabilmesi, bu kaynakları daha güçlü kılmaktadır.

- Emek gelirleri konjonktürü çok yakından izler. Piyasanın en küçük durgunluğunda işsiz kalma ihtimali ile karşı karşıya kalınabilir (Mutluer, Et al., 2013: 219).

- Sermaye gelirleri, süre açısından emek gelirlerine oranla daha uzun bir süre geçtikten sonra vergilendirilir. Yani, ücretler her ayın sonunda ödenirken; vergileri de kesildiği halde; sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi genellikle vergilendirme döneminin sonunda olur. Bu da sermaye geliri sahipleri için büyük avantaj sağlar (Mutluer, Et al., 2013: 219).

- Vergi kaçırma imkanı çeşitli gelir gruplarında farklıdır. Ücretliler (ve genellikle vergisi kaynaktan kesilenler) kaçırma olanağından yoksundur. Buna karşılık, serbest meslek sahipleri, ticaret erbabı ve tarımdan gelir sağlayanlar gelirlerini daha kolayca gizleyebilirler. Hamiline (taşiyana) yazılı hisse senetlerinin ve tahvillerin sahiplerinin aldıkları temettü ve faiz gelirlerinin bütün vergisi, kaynaktan kesilen tek

oranlı vergiden ibaret kalabilir. Çünkü yükümlü ayrıca beyanname vermediği takdirde (onu vermeye zorlayan bir sebep de yoktur), vergi dairesinin bunların kimler elinde olduğunu bilmesi hemen hemen imkansızdır (Bulutoğlu, 2003: 388).

- Emek sahibi, kendi isteğiyle gelirini artırmak imkanına sahip değildir. Ama sermaye sahibi isterse, sermayesinden ayrı olarak emeği ile gelir sağlayabilir. Bu imkan kendisine, vergi ödeme konusunda daha fazla güç kazandırır (Nadaroğlu, 2000: 324).

- Sosyal sınıflar arasında eşitlik ve dengenin sağlanabilmesi için de emek sahiplerinin sermaye sahiplerine karşı vergi yolu ile korunması lazımdır. Ayırma prensibi bu sosyo-politik amacın gerçekleşmesine yardımcı olabilecek elverişli bir tekniktir (Nadaroğlu, 2000: 324).

Yukarıda sıralanan nedenlerle emek geliri elde edenler için, vergilendirme sırasında bazı olanakların tanınması gerektiği ifade edilmiştir.

1.4.4. Vergi İstisnası Ve Muaflıklar

Bu kavramlar vergi konusuna ve yükümlüsüne konulmuş sınırlamalar ile ilgilidir. Vergi kanunlarında, verginin bizzat konusu üzerinden çeşitli sınırlamalar yapılıyorsa istisna, benzer sınırlamalar yapılırken yükümlüler esas alınıyorsa muafiyet durumu söz konusudur. Bu uygulamalar vergi yükünün belirli kişiler nezdinde azalması sonucunu doğurmaktadır. Vergi kanunlarında sosyal, ekonomik, kültürel, mali, idari ve siyasi nedenlerle bu tarz düzenlemelere gidilmektedir.

İstisna ve muafiyet uygulamaları vergi ödeme gücüne ulaşmayı sağlayacak şekilde düzenlendiği takdirde vergi adaletine yararlı olurken, vergi ödeme gücü

bulunan bir kısım mükelleflerin az vergi ödemesine fırsat ve olanak sağlaması durumunda bizzat adaletsizliğin kaynağı haline gelebilir. Çeşitli vergi sistemlerinde, farklı boyutlarda istisna ve muafiyet uygulamaları görülmektedir. Yapılacak uygulamaların sınırlarının ne olacağı konusunda elde kesin ölçüler bulunmadığından, muafiyet ve istisnaların boyutu; yasama organı tarafından sahip oldukları bilgilerin ve izlemeyi amaçladıkları politikaların ışığı altında belirlenmektedir. Önemli olan aşırı ve gereksiz boyuttaki uygulamalardan kaçınmaktır. Muafiyet ve istisnalar, mükelleflerin durumlarını, vergi konularının vergi karşısındaki görünümünü dikkate alacak şekilde titizlenerek uygulandığında önemli fonksiyonları yerine getirebilirken; aşırı ve gereksiz boyutta uygulandığında ise vergi adaletini bozucu etkiler yaratabilmektedir (Akdoğan, 2013: 256).

İKİNCİ BÖLÜM

İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Bu bölümde Avrupa ülkelerinde uygulanan vergi reformlarının önemli bir parçası olan ve ilk olarak 90'lı yılların başlarında Nordik ülkelerinde uygulanmaya başlanan ikili gelir vergisi sistemi (İGVS) ele alınacaktır. Bu bölümde ilk olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisinin genel seyri, 1980 öncesi ve sonrasını baz alınarak anlatılacaktır. Çünkü bu vergi sistemi liberal politikaların tekrar önünün açıldığı, teknolojik ilerlemeler sayesinde küreselleşmenin hız kazanmaya başladığı 80'li yıllar sonrasında maliye politikalarında yaşanan değişim sürecinin bir tezahürüdür. Bu açıdan hem ikili sisteme evrilen sürecin ardında yatan nedenleri görünür kılabilmek hem de bu sisteme kaynaklık eden kuramsal çerçevenin ortaya konulabilmesi için bu konu başlığına yer verilmiştir. Ayrıca gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payı; ülkelerin gelir düzeyleri, refah seviyeleri, idari yapılarının performansı gibi çeşitli değişkenlere bağlı olarak değiştiği için gelişmiş ve gelişmekte olan ülke vurgusu yapılmıştır.

2.1. Gelişmiş Ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Gelir Vergisi: Nerden

Nereye?

2.1.1. 1980 Öncesi Gelir Vergisi

Verginin tarihsel evrimi göz önünde tutulursa, gelir vergisinin öncüsü sayılabilecek bazı istisnai ve ilkel örneklerle çok eskilerde rastlamak mümkündür.

Ancak, bugünkü anlamıyla modern gelir vergisi ilk olarak 18. yüzyılın sonunda İngiltere’de uygulamaya konulmuştur (Neumark,1945). Modern gelir vergisinden tarihin bu safhasına kadar bahsedilemeyeşinin en temel sebebi; insanlık tarihinde binlerce yıl boyunca kişi başına gelirlerin düşük düzeylerde kalması, dünyanın herhangi bir bölgesinde bir uygarlık gelirleri yükseltebilse ve zenginlik yaratabilse bile, daha sonraki dönemlerde gelirlerin tekrar düşmüş olmasıdır. Ancak son 200 yılda bu durum değişmiştir. Sanayi Devrimi sonrasında teknolojik gelişmelerin temposunun yükselmesi ve yatırımların ivme kazanması ile üretim ve gelirler dünyanın pek çok ülkesinde sürekli artmaya başlamıştı (Pamuk, 2015: 1). Tabi artan gelir ve harcama akımlarına paralel olarak vergi tabanının genişlemesiyle gelirin vergi kaynağı için bir değer haline gelmesi tek başına yeterli değildi. Etkin bir vergileme için muhasebe alanındaki gelişmelerin şirketlerin gelir akımlarının doğru bir şekilde kayıt altına alınabilmesine olanak tanınması; ekonomideki parasallaşmanın yeterli bir düzeye erişmesi; verginin tarh ve tahsiline ilişkin işlemleri başarıyla yerine getirebilecek güçlü bir vergi idaresinin var olması ve şirketleşmenin yeterli bir düzeye ulaşması gereklidir (Turhan, 1998: 108-109). Ayrıca liberal demokrasi yönünde atılan adımlar, artan oranlı gelir vergisine meşruiyet ve uygulamada süreklilik kazandırmıştır. Örneğin, İngiltere’de sosyal bir reformcu olan David Lloyd George’un etkisiyle 1908’den itibaren yürürlüğe konulan yaşlılık aylığı, işsizlik ve hastalık sigortaları, 1909 yılında “halk bütçesi” ile getirilen artan oranlı gelir vergisi ile finanse edilmeye başlanmıştır (Barreix ve Roca, 2007: 124). Modern gelir vergisinin uygulanabilmesi için gerekli bütün bu şartların olgunlaşmasında ise, yine sanayileşme sürecinin giderek artması ile birlikte kapitalist sistemin önemli bir etkisi vardır. Bu yüzden gelir vergisi için; Neumark’ın deyimiyle “ileri kapitalizm devrinin bir eseri ve aynı zamanda da

karakteristik bir ifadesidir” demek yanlış olmaz. Nitekim, hızlı bir sanayileşme süreci sayesinde iktisadi kalkınmayı diğer ülkelere kıyasla daha önce başlatmış olan İngiltere’nin gelir vergisini kabul eden ilk devlet oluşu, bu olayın doğal bir sonucu olarak görülebilir (Turhan 1998: 108).

İngiltere’de 1799’da, ABD’de de ise 1861 yılında İlk defa uygulamaya konulan gelir vergisi, düzenli bir yükümlülük olarak değil sadece savaş gibi zaruri hallerde tahsil edilen olağan üstü bir gelir olarak kabul ediliyordu. Modern anlamda gelir vergisi uygulamasına ise İngiltere’de 1842 ABD’de ise 1913 yılında başlanmıştır. Benzer şekilde ilk defa gelirin şahsi bir şekilde vergilendirilmesi için yapılan denemeler, Almanya’da 1808’de, Fransa’da ise 1848’de başlamış ancak gelir vergisi bugünkü modern şekline, Almanya’da 1939 Fransa’da ise 1960 yılında dönüştürülmüştür (Neumark, 1945).

Bahsi geçen ülkelerde gelir vergisi, uzun yıllar boyunca olağanüstü hal vergisi niteliğinde bir randıman vergisi olarak kalmıştır (Vural, 2010: 180). Öte yandan; ülke içinde bölge, sınıf ve güçler arasındaki çatışmaları piyasa ekonomisini işler hale getirerek ortadan kaldırma; uluslararası düzeyde ise, dış ticarete yapılan serbestleştirme faaliyetleri sonucu bu ticaret üzerinden alınan vergi gelirlerinde ortaya çıkan kayıpları telafi etme çabası ve İsviçre, Almanya, ve ABD gibi federal yönetime sahip olan ülkelerde merkezi hükümeti güçlendirmek gibi amaçlar da gelir vergisi uygulamalarının ardında yatan temel motivasyonlardı (Vural, 2009: 180).

Kapitalist ülkelerde 1929 krizi ve bir süre sonra patlak veren 2. Dünya Savaşı öncesine kadar klasik maliye anlayışı geçerli olduğu için gelir vergisinin gerekçeleri bu sınırlı çerçeveyi aşmıyordu. Klasik görüş yanlıları ürün ve faktör piyasalarında oluşan göreceli fiyatların ekonomiyi yönlendirici tek gerçek gösterge olduğunu var

saydığı için vergilere fazla sempatik bakmıyorlardı. Onlara göre, doğrudan vergiler faktör piyasalarında, dolaylı vergiler ise ürün piyasalarında görelî fiyatları bozduğundan, vergilerin de aşırı düzeyde artırılmaması gerekiyordu. Bu görüşlerden hareketle kamu harcamalarının düşük düzeyde tutulması klasik maliye görüşünün temel yaklaşımı olmuştur. Bu mantık doğrultusunda klasik maliye görüşüne göre, kamu kesimi küçük olacak ve bütçenin finansmanı da tercihen ikame etkisi sıfır olan, vergi yükümlülerin tüketim, tasarruf, yatırım ve girişim konularındaki kararlarını etkilemeyecek olan tarafsız vergilerle karşılanacaktır. Böylece ekonominin temel ayarlayıcısı olan görelî fiyatlar olabildiğince korunmuş olacaktır (Önder,2002: 329). Ne var ki; savaşlar ve krizlerin ciddi olarak sarstığı kapitalist dünyayı bir yandan komünist bloğun tehdit etmesi diğer yandan da piyasada görülen talep boşluğunun doldurulması gereksinimi bütçelerin büyümesine yol açmıştı. Bu gelişmeler ise klasik maliye görüşünün terk edilmesinde etkili oldu.

Sosyal devlet politikalarının teorik temellerini oluşturan Keynesgil maliye politikaları da böyle bir ortamda geliştirildi. Keynes'in klasik maliye yaklaşımını tümü ile değiştiren görüşü kamu hizmet alanlarında ve kamu bütçelerinde de olağanüstü değişikliklere yol açtı. Piyasaların eksik istihdamda dengeye gelebileceğini belirten Keynes, piyasa boşluklarının kamu hizmetleri ve kamu harcamaları ile doldurulması gerektiği tezini ileri sürdü. Böylece klasik denk bütçe yaklaşımından açık bütçe yaklaşımına geçilmişti (Önder, 2002: 330). Bütçelerin hacminde gözlenen mutlak değişimlerin yanında harcama kalemlerinde de oransal olarak değişimler olmuş; genel giderler arasında sosyal harcamaların payı oldukça artmıştır. Bu değişim tablo 1'de açıkça görülmektedir.

Tablo 1. ABD, İngiltere ve Almanya'nın Seçilmiş Yıllar İtibariyle Kamu Harcamalarının GSYH'ye Oranları

Ülke ve Yıllar	Genel İdare	Ekonomik ve Sosyal Hayat	Savunma	Borç	Toplam
ABD					
1890	1.2	3.8	1.4	0.7	7.1
1902	1.1	4.0	1.5	0.5	7.9
1922	0.9	7.1	1.9	1.9	12.6
1932	1.6	12.3	2.8	2.3	21.3
1948	0.9	9.8	8.4	2.0	23.0
1962	1.0	17.3	10.6	1.7	22.2
İngiltere					
1890	1.7	3.1	2.4	1.6	8.9
1900	1.4	5.1	6.9	1.0	14.4
1923	2.0	11.9	3.2	7.1	24.2
1932	1.9	16.8	2.8	7.1	28.6
1950	3.7	23.7	7.2	4.4	39.0
1963	--	toplam 28.2	6.5	3.3	38.0
Almanya					
1891	--	toplam 9.9	--	13.2	
1901	--	toplam 11.5	--	--	14.9
1925	4.3	20.0	3.6	0.2	25.0
1932	5.6	28.1	2.7	1.2	36.6
1950	4.6	28.8	6.5	0.8	40.8
1958	4.0	34.0	5.2	0.9	44.1

Kaynak: Musgrave, 1969: 94-95.

Bu ortamda, devletlerin bütçelerinde ön gördükleri çeşitli harcamaları yapabilmeleri için ihtiyaç duydukları mali kaynakları sağlamak amacıyla topladıkları vergilere yeni fonksiyonlar da eklenmiş oluyordu. Böylece toplumda sosyal adaleti, bölgeler arası ya da toplum kesimleri arasında dengeyi sağlamaya yönelik geliştirilen politikalar çerçevesinde, çeşitli vergi kanunlarında düzenlenen muafiyet ve istisnalarla vergiye sosyal fonksiyonlar yüklenirken; iktisadi hayatı canlandırmak adına yer verilen teşvik önlemleriyle de vergiye ekonomik fonksiyonlar yüklenmişti (Batirel ve

Uçkun,1991:78). Ayrıca bütçelerin sosyal harcama kanalından büyümesi, vergilemede yararlanma ilkesinden ziyade herkesin iktisadi gücü ile orantılı bir şekilde vergi ödemesi anlamına gelen ödeme gücü ilkesine ağırlık verilmesine neden olmuştur (Önder, 2002: 332). Bu gelişmelerin en iyi vücut bulduğu mali araçlardan biri de gelir vergisidir. Hem vergilemede müdahalecilik ile gerçekleştirilecek ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşmada hem de daha adil bir vergileme için vergi yükümlüsünün şahsi durumunu, bekar veya evli oluşunu, çocuklu veya çocuksuz oluşunu, elde ettiği gelirin kaynağını, miktarını göz önünde tutabilme gibi çeşitli imkanları tanıdığı için vergi türleri içerisinde gelir vergisinin fonksiyonu artmıştır.

Dolayısıyla 1945’lerden 1980’lere kadarki dönemde son derece gelişen ve genişleyen refah devleti zamanında, büyük harcamalar gerektiren sosyal refah önlemleri dolayısıyla vergilendirmede en yüksek noktalara ulaşılmıştır (Pierson, 2001: 74). Vergi gelirleri içerisinde ise bahsi geçen özelliklerinden dolayı gelir vergisinin payı oldukça artmış, marjinal oranları %90’lara varan ölçüde yükseltilmiştir. Gelir vergisinden yüksek hasılat sağlanabilmesi için artan oranlılığın uygulanabileceği gelir dilimleri arasındaki mesafe uzun tutulmuş ve tarifenin ilk dilimindeki vergi oranı ile son dilimdeki oran arasındaki fark yüksek belirlenmiştir. Ancak seçmenlerin baskısı ile tasarruflar, emek arzı, yatırımlar ve risk sermayesi üzerinde oluşacak ciddi olumsuz etkileri ortadan kaldırmayı amaçlayan hükümetler, bir süre sonra çok sayıda vergi indirimi ile muafiyetini gelir vergisi sistemine entegre etmek veya vergisel boşluklar oluşturmak seçeneği ile karşı karşıya kalmışlardır. Ortaya çıkan bu durum, 1980’li yılların başında, vergi oranlarını azami düzeye çıkarırken vergi tabanında ciddi daralmalara sebep olmuştur (Vural, 2010: 181).

Refah devleti zamanında gelişmiş ekonomilerde daha çok Keynesgil anlayışla piyasa yaratmaya yönelik olarak büyüyen kamu harcamaları, yeterli sermaye birikiminin olmadığı gelişmekte olan ekonomilerde “çocuk sanayi” (infant industry) geliştirmeye yönelik olarak artmıştır. Sosyal, siyasi, tarihi ve ekonomik sebeplerden ötürü özel sektör gelişmediği için, müdahaleci vergi politikalar daha çok iktisadi kalkınmaya elverişli faaliyetleri teşvik edebilmek, iktisadi kalkınmaya elverişli olmayan faaliyetleri caydırabilmek amacıyla uygulanmıştır. Vergi politikaları tasarlanırken mali amaç ikinci planda tutulmuş, yatırımların karlılığının düşürülmemesine özen gösterilmiştir. Bu yüzden aynı ekonomilerde kamu harcamalarının artışı salt harcama biçiminde değil, kamu gelirlerinin gereği hızla artırılmaması anlamında, vergi harcaması olarak da ortaya çıkmıştır (Önder, 2002: 336).

Genel olarak vergi politikalarına yön veren hakim anlayış bu yöndeyken; gelişmiş ülkelerin aksine gelişmekte olan ülkelerde, gelir vergilerinin başarıyla uygulanması ve vergilerin randımanının yüksek olması için gerekli ön şartlar da henüz olgunlaşmış değildi. Bu ülkelerde gelir vergisi uygulamasının son derece sınırlı kalmasına ve toplam vergi hasılatı içerisindeki payının az olmasına neden olan sebepler ise şunlardır (Türk,2010):

- Bu ülkelerde üretim düzeyi ve kişi başına düşen milli gelirin az, gelir dağılımı dengesiz olduğu için gelir vergisi yükümlüleri verginin ilk diliminde yoğunlaşmaktadır. Ayrıca vergi tarifelerindeki dilim sayısının azlığı verginin artan oranlılığını sınırlamaktadır.

- Bu ekonomilerde tarım sektörünün milli ekonomide küçümsenmeyecek bir paya sahip olması ve bu sektördeki nüfus fazlası nedeniyle sektör içinde ortalama gelir

düzeyinin düşüklüğü, tarımsal üretimin büyük bir kısmının mahallinde tüketim için yapılması ve daha küçük bir kısmının ülke içinde ya da ülkelerarası pazarlarda satılması, tarım sektöründe yaşayanların gelir vergisinin gereklerini yerine getirebilecek, hesaplarını, muhasebelerini tutabilecek düzeyde olmamalarıdır. Tarım dışı sektörlerde de önemli gelişmişlik farklarının bulunması, ferdi işletmelerin yaygınlığı ve bu işletmelerin pazar için üretim ve imalattan daha çok bakım ve onarıma yönelik olarak faaliyette bulunmaları gelir vergisi uygulamasının son derece sınırlı kalmasıyla sonuçlanır. Bu sektörde çalışanlar vergilendirilseler bile çoğu kere gerçek usulde vergilendirilemezler, götürü usulde vergilendirilirler. Çeşitli muafiyet ve istisnalardan da yararlanarak gelir vergisinin kapsamı dışında kalırlar ki bu durum vergi yükümlülerinin sayısının oldukça azalmasına neden olur.

- Bu ülkelerde kamu yönetiminin bir parçası olarak vergi idaresi de zayıftır. Modern gelir vergilerinin uygulanabilmesi için bulunması gereken teknik ve idari şartlara yeterince sahip olamadıkları için gelir vergileri etkin değildir.

- Bu ülkelerde çalışanlar az olduğu için bunların milli gelirden aldıkları paylar da düşüktür. Bu kişilere ait gelirlerin beyanı vergi sorumluları veya 3. kişiler tarafından yapılmadığı için doğrudan doğruya çalışanlar tarafından verilen vergi beyannamelerinde de yanlış ya da yanıltıcı bilgilerin olma olasılığı yüksektir.

2.1.2. 1980 Sonrası Gelir Vergisi

Gelişmiş ülkelerde Refah devleti boyunca ekonomiler dış rekabete karşı korunmuş, çeşitli alanlarda kamu işletmeleri kurulmuş ve devletin ekonomiye müdahalesi uygun görülmüşken 1980'lerden itibaren küreselleşme akımı ile tüm bu yapılar terk edilmeye başlanmıştır.

Gelişmiş ülkelerde refah devleti uygulamaları sayesinde olgunluğa erişen sermaye, süreç içerisinde nicel olarak büyürken nitel olarak da teknoloji boyutunu geliştirmiş; bu sayede daha az emek kullanmaya başlamasıyla işsizlik artmaya başlamıştır (Önder, 2012:387). Zaten refah devleti uygulamaları, artan üretkenliğe paralel olarak yükselen ücretler, sosyal güvenceler, sendikal haklar sermayenin olgunlaşmasıyla beraber karlar üzerinde yük olarak görülmeye başlanırken; 1960’lardan itibaren teknolojinin ve diğer sabit girdilerin, 1973-74 petrol şokunun etkisiyle de enerji fiyatlarının artması nedeniyle maliyetleri artan sermayenin karları düşmeye başlamıştır. Yaşanan gelişmelerin etkisiyle başta İngiltere olmak üzere gelişmiş kapitalist merkezlerde düşük büyüme oranları, artan işsizlik ve enflasyon baş göstermiştir. Bu konjonktürde Keynesyen politikalar marjinalleştirilirken, Hayek, Milton Friedman ve neoliberal ekolün diğer üyeleri tarafından desteklenen liberal yaklaşımlar temelinde kriz aşılmaya çalışılmıştır (Berend,2011:360).

Çeşitli düşünürlerin ortaya koymuş olduğu liberal görüşlere göre, işsizliğin ana nedeni piyasa fiyatları üzerinde ücret talep eden sendikalar olduğuna göre, sendikasızlaşma ile işsizliğin önüne geçilebilirse, işsizlik ortadan kalkar. Benzer mantık, sermaye üzerindeki kamusal yükler için de kullanılmış ve sermaye arzının elastikliği görüşü üzerine oturtulan politikalarla sermaye üzerindeki vergi yüklerinin hafifletilmesi sonucunda yatırımların yükseleceği, böylece istihdam olanaklarının artacağı ileri sürülmüştür. Bu çerçevede enflasyonun nedeni de, parasalcı görüş doğrultusunda, kamu kesimi borçlanma gereksinimine bağlanmıştır. Ancak, vergi yüklerinin hafifletildiği bir ortamda, aynı zamanda kamu kesimi borçlanma gereksiniminin de azaltılabilmesi, kamu harcamalarının azaltılması koşulu ile olanaklıydı. Böylece, kamu kesiminin daraltılması, enflasyonun önlenmesi gerekçesi

ile meşrulaştırılmaya çalışıldı. Ulusal düzeyde ileri sürülen bu fikirler, üretim teknolojisinin izin verdiği ölçüde uygulanmış olmakla beraber, söz konusu önlemler aşırı yatırımların ulusal piyasa boyutlarını aşması nedeniyle tam çözüm olamamıştır (Önder, 2012: 201).

Kar hadlerinin daralması biçiminde ortaya çıkan sermaye krizinin aşılmasında temel hedef kar hadlerinin genişletilmesi olduğu için, bir yandan satış hasılatının yükseltilmesine diğer yandan da girdi maliyetlerinin baskılanmasına çalışılır. Bu yüzden uluslararası piyasaların serbestleşmesi de ciddi bir zorunluluk olarak belirmiştir. Serbestleştirme fikri de kökleri liberal görüşlere dayandırılmış olan teorilerle açıklanmıştır. Bu konuda ileri sürülen fikirlere göre, dünya ticaretinin serbestleştirilip yaygınlaştırılması, üretimin maliyetlerin ucuz olduğu bölgelere kaymasını sağlayarak, “ticaretin yaratılması” yoluyla, ekonomik sisteminin işleyişinin ve uluslararası ticaretin önünü açarken, aynı zamanda dünya gelir düzeyini de yükseltip daha varlıklı toplumlar ve bireyler oluşturur (Önder, 2012: 201-202).

Nitekim bu liberal politikaların ulusal ve uluslararası düzeyde hayata geçirilebilmesi için gerekli maddi şartlar da olgunlaşmıştı. Gelişmiş ülkelerde teknolojik ilerlemeler ve ulaşım, iletişim maliyetlerinin azalması¹ sayesinde çok uluslu şirketlerin sayısı ve faaliyet alanları genişleyebilmiş²; uluslararası finans alanında altın

¹ Teknolojik ilerlemeler sayesinde 1920-90 yılları arasında okyanus ötesi taşıma maliyetleri ton başına ortalama olarak 95 dolardan 29 dolara düşmüştür. 1930-90 arasında bir mil hava yolu ulaşımın ortalama maliyeti kişi başına 0.68 dolardan 0.11 dolara inmiştir (Frankel, 2000:2). Londra-New York arası üç dakikalık bir telefon konuşmasının fiyatı 1950’de 5,3 dolar iken, 1970’te 3,2 dolara ve 2000’de 0,9 dolara inmiş; bilgisayar devrimiyle, özellikle internet ve dünya çapında ağın icadının bir sonucu olarak, iletişimde yeni bir çağ açılmıştı (Berend, 2011:348).

² 1970’lerin başlarında, çokuluslu şirketlerin sayısı yaklaşık 7000’di; yüzyılın sonunda, dış ülkelerde yaklaşık 300.000 yan kuruluşu olan böyle 44.000 şirket faaliyetliydi ve bunlar 12 milyon kişi istihdam ediyor, dünya hasılatının üçte biri ila dörtte birini üretiyorlardı. Küresel satışları 1990’ların ortalarında yaklaşık 7 trilyon dolara ulaşmıştı ve bu rakam dünya ticaretinin %40’ını teşkil ediyordu (dünya

standardından esnek döviz kuru rejimine geçildikten sonra da kambiyo işlemlerinin hacmi ³ artabilmiştir (Saraç,2006). Sovyetler'in de dağılmasıyla hiçbir engelle karşılaşmayan kapitalizm, tüm yer küreye yayılmaya başladı.

Gelişmiş merkez kapitalist ekonomiler ile gelişmekte olan çevresel konumlu ekonomiler arasında ise, ekonomik altyapı açısından; teknolojik, verimlilik ve katma değer üretme kapasitesi farklılıkları ikinciler aleyhineydi. Bu yüzden gelişmekte olan ülkeler kapitalizmin uluslararası iş bölümü çerçevesinde, katma değeri görece düşük, emek istihdam oranı yüksek ve çevre kirletici bazı üretim alanlarının kaydırılabilmesi ve 1970'li yıllarda merkez ülkelerde biriken aşırı fonların değerlendirilebilmesi bakımından biçilmiş kaftan gibiydi (Önder, 2002: 336).

1970'lerin sonuna doğru ise bu ülkelerde iç tasarrufların yetersizliği yanında dış ödemeler dengesi sağlanamamış, büyük miktarda kısa vadeli borçlar birikmiş, kamu kesimi ise dış borçları ödeyemez duruma gelmiştir. Bu gelişmeler neticesinde kalkınmacı-korumacı modelden ihracata yönelik açık ekonomi modeline geçen gelişmekte olan ülkeler dış kaynaklara da yönelirken; önce dış ticarete, zamanla sermaye hareketlerinde tam serbestleşme yoluna gitmişlerdir (Boratav,2015: 174). Kontrolsüz bir şekilde uygulanan dışa açılma politikaları ülkeleri 90'lar boyunca finansal krizlere sürüklemiştir. Yeni kredi kanalları için başvuru IMF WB gibi kuruluşlar da bu ülkelere nakit akışını sağlamak için serbest piyasaya zemin hazırlayacak yapısal değişikliklerin yasalar aracılığıyla gerçekleşmesini ön şart

ticaretinin yaklaşık dörtte biri, aynı çok uluslu şirketlerin şubeleri arasında yürütülmektedir); mamul malların ise %75'ine karşılık geliyordu (Berend,2011:352).

³ 1973'de kur piyasalarının dünya genelinde günlük işlem hacmi ortalama 15 milyar dolarken, sınırlamalar kalktıktan sonra bu rakam artmaya başladı. Kur piyasalarının günlük işlem hacimleri 1980'de 80 milyar dolar; 1992'de 880 milyar dolar; 1995'de 1260 milyar doları bulmuştur (Bhaduri,1998:152).

koşarak, neo-liberal politikaların bu ülkelerde yerleşmesini sağlamıştır (Bayramoğlu, 2011: 87-88; Milward, 2000: 24).

Neticede 1980'lerden sonra gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomileri farklı saiklerle de olsa arz yanlı iktisat politikasını çerçeveleyen küreselleşme söylemi altında bir araya gelirlerken, aynı zamanda tek tipleşmeye de gitmekteydiler. Hemen hemen tüm ekonomilerde hükümetler içeride piyasaları genişletici sosyal politikalar yerine, dışa açılan sermayeye yeni faaliyet ve kar alanı açacak ve işletmelerde maliyet tasarrufu sağlayacak şekilde, tekelleşmeye engel olmama, vergi indirim sağlama, ücretleri baskılama, devleti küçültme ve özelleştirme vb. gibi destek politikaları uygulamaya koymuşlardır (Önder, 2012: 196-97).

Ulusal ekonomilerin dünya piyasaları ile bütünleşmesi ve iktisadi karar süreçlerinin dünyadaki sermaye birikimine yönelik dinamikler ile belirlenmesi ülkelerin vergi yapılarında da önemli düzenlemelere gitmelerine neden olmuştur (Susam ve Oktayer, 2010: 3). Gelir vergisi ise gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerindeki önemine binaen reform tartışmasına en çok hedef olmuş olan vergi türüdür. 1960 ve 1970'lerde yapılan akademik tartışmalarda gelir vergileri “ödeme gücünü” kavramının ve “vergi adaletini” sağlamanın en uygun aracı olarak görülürken özellikle 1970'ler sonrasında “vergilemede tarafsızlık” anlayışı paralelinde ekonomik faaliyetler üzerindeki sapıtıcı etkisi ve yeniden dağıtıcı rolü tartışılır hale gelmiştir (Bird ve Zolt, 2005: 929-930).

1980'de ABD ve İngiltere'de arz yanlı iktisat kuramı çerçevesinde vergi oranlarının düşürülmesinin üretim faktörleri arzını artıracak varsayımı ile geniş

kapsamlı vergi indirimleri uygulanmıştır. Bu uygulama, vergi oranlarının düşürülmesinin vergi hasılatını artıracığına ilişkin Laffer eğrisi analizine dayandırılmış ve izleyen dönemde dünyanın geri kalanında gelir ve kurumlar vergilerinde indirimle gidilmesinin önemli bir gerekçesi olmuştur (Balseven, 2013:15). Yatırım ve üretimin uluslararası alanda serbestleşmesiyle ülkeler kendi sermaye ve yatırımlarını ülkelerinden kaçırmamak ya da başka ülke sermaye ve yatırımlarını kendi ülkelerine çekebilmek amacıyla, ticari ve finansal sermaye gelirleri üzerindeki nominal vergi oranlarını önemli oranda azaltmıştır (Özdemir, 2004: 232).

Bütün bu gelişmelerin etkisiyle gelir vergilerinde, indirim, istisna ve muafiyetler azaltılarak matrahı genişletmek, vergi uygulamasını basitleştirmek, oranları indirmek, dilim sayılarını azaltmak suretiyle artan oranlılığı yumuşatmak yönünde kuvvetli bir eğilim olmuştur (Messere 2000: 528).

Tablo 2’de 1981-2015 yılları arasında OECD ülkelerindeki merkezi yönetim gelir vergisi tarife yapısını göstermektedir. Bu tabloda 1981’de ülkelerin gelir vergisi tarifelerindeki dilim sayılarının ne kadar fazla olduğu açıkça görülmektedir. 1990 yılına gelindiğinde ise neredeyse tüm ülkelerde dilim sayıları keskin bir şekilde azalmış; bu eğilim 2000’lerden sonra da devam etmiştir. Benzer aralıklarda gelir vergisinin üst marjinal oranlarında da düşme eğilimi açıkça görülmektedir. Bu veriler, ülkelerin tarife yapılarında düzleşme eğilimi olduğunu ortaya koymaktadır.

Tablo 2. OECD Ülkelerinde Merkezi Yönetim Gelir Vergisi Tarifesinin Gelişimi: Üst Marjinal Oranlar ve Dilim Sayısı (1981- 2015)

	1981		1990		2000		2011		2015	
	Üst oran	Dilim sayısı	Üst oran	Dilim sayısı	Üst oran	Dilim sayısı	Üst oran	Dilim sayısı	Üst oran	Dilim sayısı
Avustralya	60	4	47	8	47	5	45	5	45	5
Avusturya	62	11	50	5	50	12	50	4	50	4
Belçika	67.50	24	55	7	55	7	50	5	50	5
Kanada	43	13	29	3	29	3	29	4	29	4
Şili	MD	MD	MD	MD	45	7	40	8	40	8
Çek Cumh.	MD	MD	MD	MD	32	4	15	düz	15	düz
Danimarka	40.04	3	40	3	28	3	18.64	2	23.08	2
Estonya	MD	MD	MD	MD	26	düz	21	düz	20	düz
Finlandiya	51	4	43	4	37.5	7	30	5	31,75	6
Fransa	60	13	56.80	13	53.25	7	41	5	45	5
Almanya	56	4	53	4	51	4	45	5	45	5
Yunanistan	60	15	50	9	45	6	45	8	42	3
Macaristan	MD	MD	50	5	40	3	16	düz	16	düz
İzlanda	MD	MD	MD	MD	33.41	2	31.80	3	31.80	3
İrlanda	60	5	53	3	44	2	41	2	40	2
İsrail	MD	MD	MD	MD	50	5	45	6	50	7
İtalya	72	32	50	7	45.50	5	43	5	43	5
Japonya	75	4	50	4	37	4	40	6	45	7
Kore	MD	MD	MD	MD	40	4	35	4	38	5
Lüksemburg	57	4	56	4	46	18	39	18	40	19
Meksika	55	27	35	6	40	10	30	8	35	11
Hollanda	72	10	60	3	60	4	52	4	52	4
Yeni Zelanda	60	5	33	3	39	4	33	4	33	4
Norveç	38	8	17	3	29.85	3	26.05	3	25.15	3
Polonya	MD	MD	MD	MD	40	3	32	2	32	3
Portekiz	84.40	12	40	5	40	5	46.50	8	48	5
Slovak Cumhuriyeti	MD	MD	MD	MD	42	7	19	düz	25	2
Slovenya	65.09	30	MD	MD	50	6	41	3	50	4
İspanya	65.09	30	56	16	39.60	6	23.50	6	22.50	5
İsveç	29	11	10	2	25	3	25	3	25	3
İsviçre	11.50	8	11.50	11	11.5	11	13.20	11	11.5	11
Türkiye	66	7	50	6	40	6	35	4	35	4
İngiltere	60	6	40	2	40	3	50	3	45	3
ABD	70	17	28	2	39.6	5	35	6	39.6	7

Kaynak: OECD Tax Database, Personal Income Tax Rates'den derlenmiştir. Erişim Tarihi: 20.04.2016
Türkiye için 1981 ve 1990 yılları arasında OECD Tax Database'de bulunmayan veriler (Türkkan, 1994: 9)'dan alınmıştır.

Küreselleşme sürecinin hızlanarak devam ettiği izleyen yıllarda artan sermaye hareketliliği karşısında kamu vergi otoriteleri sermayeyi vergilendirmede önemli güçlüklerle karşılaşmıştır. Vergi rekabeti, transfer fiyatlaması ve vergi cennetleri gibi pek çok yolla vergi otoritelerinden kaçabilen sermaye faktörü önemli kamu

gelirlerinden yoksun kalınmasına neden olmaktadır. Bu durum vergilerin bileşiminde önemli değişimleri getirmiştir. Savaş sonrası dönemin dolaysız vergi ağırlıklı vergi sistemleri yerini dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapıya bırakmıştır (Balseven, 2013: 15). Bu dönüşüme paralel olarak gelir vergilerinin toplam vergiler içindeki payı da azalmıştır. Tablo 3’de yer alan verilere göre, OECD üyesi ülkelerde gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı, 1975’de ortalama olarak 29.80’den 1995 yılında 25.96’ya 2013 yılında ise 24.80’e düşmüştür.

Tablo 3. OECD Üyesi Ülkelerde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1965-2014)

Ülke/Yıl	1965	1975	1985	1995	2005	2013	2014
Avustralya	31.4	43.62	45.23	40.61	36.697	39.15	-
Avusturya	19.97	21.64	22.93	20.91	21.980	22.94	23.58
Belçika	20.52	32.61	35.63	32.72	29.099	28.62	28.78
Kanada	22.61	32.79	35.22	37.54	35.495	36.57	36.56
Şili	-	-	-	-	-	-	-
Çek Cumh.	-	-	-	12.78	12.263	10.73	10.49
Danimarka	42.07	55.72	51.34	54.75	49.954	54.84	54.39
Estonya	-	-	-	23.29	18.494	17.27	17.67
Finlandiya	33.30	38.54	37.35	31.10	30.638	29.31	30.58
Fransa	10.62	10.59	11.45	11.41	18.038	18.57	18.64
Almanya	25.95	29.97	28.66	27.48	23.052	26.09	26.32
Yunanistan	6.84	8.92	13.88	12.03	14.617	17.65	-
Macaristan	-	-	-	16.13	17.966	14.06	12.96
İzlanda	19.54	20.18	19.54	31.14	34.841	38.25	35.62
İrlanda	16.67	25.18	31.29	31.98	29.458	31.93	32.08
İsrail	-	-	-	26.77	21.994	17.97	18.73
İtalya	10.95	15.17	26.72	26.01	25.517	26.55	26.64
Japonya	21.68	23.90	24.74	22.36	18.285	19.22	-
Kore	-	8.54	13.40	18.11	13.297	15.35	16.27
Lüksemburg	24.87	27.50	25.50	21.66	18.992	22.82	23.32
Meksika	-	-	-	-	-	-	-
Hollanda	27.70	27.06	19.40	18.92	18.032	19.54	-
Yeni Zelanda	39.39	54.30	60.51	45.04	41.061	37.99	38.34
Norveç	39.61	31.52	22.52	25.89	22.215	24.49	25.09
Polonya	-	-	-	21.81	12.950	13.99	-
Portekiz	-	-	-	18.75	16.512	22.56	22.46
Slovak Cumhuriyeti	-	-	-	8.93	9.516	9.59	9.76
Slovenya	-	-	-	14.98	14.292	14.21	13.89
İspanya	14.32	14.50	19.44	23.60	18.145	22.40	22.35
İsveç	48.75	46.14	38.74	33.47	31.554	28.38	28.63
İsviçre	33.35	39.17	39.24	33.96	32.789	31.46	31.57
Türkiye	24.77	32.88	27.55	21.57	14.715	13.90	14.71
İngiltere	33.06	40.00	26.04	28.84	29.082	27.70	27.51
ABD	31.67	34.65	37.83	36.14	35.263	38.70	38.21
OECD ORT.	26.20	29.80	29.76	25.96	24.056	24.78	-

Kaynak: <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart> Erişim Tarihi:

24.04.2016

Ancak belirtmek gerekir ki; gelir vergisi OECD ülkelerinin 15'inde kamu harcamalarının finansmanı için hala en önemli gelir kaynağı olma özelliğini korumaktadır. Bu ülkelerden 9'u ise; Kanada, Danimarka, İzlanda, İrlanda, Yeni Zelanda, Norveç, İsveç, ABD'dir. 2014 yılında bu dokuz ülkede gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki ortalama payı yaklaşık %37'dir (Tablo3) . Bu veriler, gelişmiş ülkelerin vergi rekabeti sonucu gelir üzerinden alınan vergi oranları indirilirken vergi tabanlarının önemli ölçüde genişletilebildiğini ortaya koymaktadır (Vural, 2009:183).

1985'de yaklaşık %30 olan gelir vergisinin payı 2013'de %25'e düşmektedir. Bu %5'lik azalışın yaklaşık 2 puanlık kısmını, OECD'ye sonrada katılan Doğu Avrupa ülkelerinin vergiyle ilgili verilerinin 1990 öncesinde mevcut olmamasına bağlanabilir. Bu ülkelerin verileri 1990 sonrasında OECD ortalamasına dahil ediliyor. Ancak sonradan katılan Doğu Avrupa ülkelerinde, gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payı azdır. Bu da OECD'nin genel ortalamasını düşürmektedir. Zira kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının OECD ülkeleri arasındaki dağılımı oldukça farklıdır. Örneğin 2014'de Slovak Cumhuriyeti'nde %9,76; Çek Cumhuriyeti'nde 10,49 olarak gerçekleşen oranlar Kanada'da %36,56; Danimarka'da %54,39 olarak gerçekleşmiştir (OECD Revenue Statistics, 1965-2014: 2-29).

Sonuç olarak, 1980'lerle birlikte yaşanan süreçte ülkeler vergi sistemlerini serbest piyasayla uyumlu olacak şekilde revize etmeye başlamışlardır. Ülkeler gelir vergisi sistemlerini her ne kadar üniter olarak tanımlamış olsalar da vergi rekabetinin etkisiyle sermaye gelirlerini daha düşük oranlarda vergilendirdikleri için pratikte vergi sistemleri, kısmen sedüler gelir vergisine dönüşmüştür. Bu yönelişe paralel olarak

lkeler vergilendirme sistemlerini değiştirmek için artan oranlı vergi tarifelerini sorgulamaya, sermaye kazançları için ayrı vergi oranlarının olduğu “ikili yapı” ve “tek oranlı” vergi sistemlerini uygulamaya ya da bu sistemlerin uygulanabilirliği ile ilgili tartişmalara başlamışlardır (z, 2005: 22-23).

2.2. İKİLİ GELİR VERGİSİNİN TANIMI VE TEMEL ÖZELLİKLERİ

İGVŚ, emek üzerinden elde edilen gelirlerin artan oranlı vergiye tabi olduğu, sermaye gelirlerinin de kaynağından bağımsız olarak tamamının tek ve düşük oranda vergilendirildiği sedüler gelir vergisinin özel bir şeklidir. Bu sistemin ideal uygulamasında sermaye gelirlerine uygulanan tek oranlı vergiyle, emek gelirleri üzerinden alınan artan oranlı verginin ilk dilimine tekabül eden marjinal vergi oranı ve kurumlar vergisi oranı birbirine eşittir. İGVŚ’nin en temel özelliklerden biri olarak vergi tarafsızlığının sağlanabilmesi için sermaye geliri üzerinden alınan verginin matrahı geniş tutulmaktadır. Bu kapsamda **sermaye gelirleri** içerisine faiz, kar payları, sermaye kazançları, kira geliri, telif hakları, ikamet edilen evin kirası (emsal kira), şirketleşmemiş firmaların sermaye yatırımlarının emsal getirisi gibi kazanç ve iradlar girmektedir (Sörensen, 2009: 2-3). **Emek gelirleri ise;** cret ve maaşlar, ücret dışında sağlanan ek olanaklar (şirket arabası, lojman vb), emekli aylıkları ve sosyal güvenlik transferlerinden oluşmaktadır. Kendi firmasında mal sahibi veya ortak olarak ya da mesleki bilgi ve uzmanlığa dayalı olarak çalışanların elde ettikleri gelirler de **bileşik gelir** (compound income) olarak nitelenir. Fark edileceği üzere bu gelirin bir kısmı işletmeye yatırılan sermayeden bir kısmı ise iř yeri sahibinin çalışması sonucu elde edilmektedir. Vergi aşamasında ise bu gelirler emek ve sermaye olarak ayrılmakta ve aynı şekilde emek artan oranlı, sermaye ise tek oranlı vergiye tabi tutulmaktadır. Her

iki vergi tabanında da kazancın elde edilebilmesi için yapılan masraflar üniter gelir vergisinden alınan safi gelir ilkesine göre matrahtan indirilebilmektedir. (Genser, 2006: 276).

İkili sistemin ideal uygulama şekline göre kurumlar vergisi oranı ile sermaye gelirleri üzerine uygulanan vergi oranı eşit olur ve kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra dağıtılan kar paylarından ayrıca stopaj vergi kesintisi yapılmazsa yahut kurumlar vergisi matrahından kar payları indirilirse, kar paylarının hem kurum hem de kişisel düzeyde ayrı ayrı vergilendirilmesinden doğan çifte vergilendirmenin önüne geçilerek; vergiler arasında tam entegrasyon etkin bir şekilde sağlanmış olur.

Bu sistemde emek geliri elde edenlere vergi yüklerini azaltabilecekleri kişisel muafiyet ve indirim imkanları tanınmaktadır. Böylece emek gelirlerinin ilk diliminde bile dolaylı bir biçimde artan oranlılık ortaya çıkmaktadır (Genser ve Schindler, 2007: 134). İGVS'nde, faiz ve kar payı niteliğindeki sermaye gelirleri genellikle stopaj usulüyle vergilendirilirken, teknik nedenlerden dolayı yöneticilerin kardan aldıkları paylar kaynakta vergilendirilmek yerine, beyanname ile bildirilmektedir (Morinobu, 2004: 3). Sermaye gelirlerine uygulanan nihai stopaj vergileriyle elde edilen avantajların sürdürülebilmesi için de bu kazançları elde edenlerin indirim, istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanmasına izin verilmemektedir (Genser ve Schindler, 2007: 134).

2.3. İKİLİ GELİR VERGİSİNİN TARİHÇESİ

1980’lerden sonra ülkeler küresel piyasaya entegre olmaya çalıştıkları için vergi sistemlerinde üniter gelir vergisinin standart uygulamasından sapacak şekilde düzenlemeler yapmaya başlamışlardır. Ancak bütün bu ülkeler arasında ilk defa Nordik ülkeleri (Danimarka, Finlandiya, Norveç, İsveç) açık bir şekilde üniter gelir vergisi uygulamasına son vermiş ve emek ile sermaye gelirini vergilendirmek için ayrı bir vergi rejimi adapte etmiştir (Bird ve Zolt, 2011: 1693). Uluslararası literatürde “Dual Income Tax System” olarak ifade edilen bu vergi sistemi Türkçe’de İkili Gelir Vergisi Sistemi olarak yahut İkili Sistem şeklinde ifade edilmektedir.

Nordik ülkelerinde uygulamaya konulan İGVS, Amerikan vergi reformu (1986) başta olmak üzere diğer OECD ülkelerinde yapılan vergi reformlarının bir çok yönü esas alınarak oluşturulmuştur. Buna paralel olarak Nordik ülkeleri vergi sistemlerindeki çeşitli özel indirimleri kaldırıp, ücretlilere sağlanan ek olanakları daha tutarlı bir şekilde vergilendirerek; gelir ve kurumlar vergisi tabanlarını büyük ölçüde genişletmişlerdir. Vergi tabanlarının genişlemesinden elde ettikleri gelirleri ise marjinal vergi oranlarının düşürülmesinde kullanmışlardır (Sørensen, 1998: 1). Gelir vergisi sistemini 1987 yılında ikili yapıya dönüştürerek İGVS’nin bir varyasyonunu uygulayan ilk ülke Danimarka iken Tablo 4’de görüldüğü gibi İsveç 1991’de, Norveç 1992’de ve Finlandiya 1993’te ikili gelir vergisini yürürlüğe koymuştur.

Nordik ülkelerinde ikili sistem uygulamasına gidilmesinin nedenleri incelendiğinde bir çok faktörün bu geçişte etkili olduğu görülmektedir. Bu ülkeler 80’lerde yerli yatırımcılarının portföy yatırımlarını (banka mevduatları, hisse senetleri, şirket ve devlet tahvilleri) yurt dışına transfer etmelerinden

endişeleniyorlardı. Bireylerin yatırımlarını sınır ötesine kaydırmak istemelerindeki en büyük sebep ise ülke içerisinde karşılaştıkları yüksek vergi oranları idi (Örneğin kişisel gelir vergisinde karşılaşılan en yüksek vergi oranı Norveç'te % 66 iken bu oran İsveç'te %87'idi.). Ki sermaye piyasalarında artan küreselleşmeyle birlikte tüm bu işlerin kolayca yapılabilmesinin önü de açılmaya başlamıştı. Aynı zamanda nispeten yüksek enflasyon oranları da sermaye üzerindeki efektif vergi oranlarının artmasına neden oluyordu. Yüksek enflasyon oranları, kısmen etkin olan vergi idaresi ve enflasyon düzeltmesine gidilmeyişi gibi bir dizi sorun bir araya gelince Nordik ülkelerinde yaşanan problemler daha şiddetli bir hal aldı. Bütün bu sorunların üstesinden gelmek isteyen Nordik ülkeleri ise İGVS modeline geçerek sermaye gelirleri üzerindeki vergi oranlarını düşürürken, gelir kaybını dengelemek adına emek gelirleri üzerindeki vergide artan oranlı yapıyı muhafaza etmişlerdir (Sørensen,1993).

1990'ların başı tüm Kuzey Avrupa ülkeleri için önemli bir daralma konjonktürü olmuştur. Bu süreçte Almanya'nın birleşmesinden önce Alman Merkez Bankasının uyguladığı daraltıcı politikaların, Maastricht Sözleşmesi ile tanımlanan Avrupa Para Birliği'ne giriş koşulu olarak belirlenen sıkı mali politikaların ve Sovyetler Birliği'nin dağılmasının ardından ihracatta yaşanan azalmanın etkisi büyüktür. 1994'te İsveç'te işsizlik oranı %9 ve Finlandiya'da %19 düzeyine yükselmiştir (Evelyne ve Stephen, 2002: 52-53). Dolayısıyla ekonomik gidişatın bozulmasıyla işsizliğin çok daha artacağı beklentisi hakim olduğu için sermayenin daha düşük oranda vergilendirilecek olması çeşitli reaksiyonlara sebebiyet vermemiş aksine ekonomik aktiviteleri artıracığı düşüncesiyle politik olarak da desteklenmiştir (Steinmo, 2002'den akt. Bird ve Zolt, 2011: 1694).

Tablo 4. Nordik Ülkelerinde İkili Sistem Öncesi ve Sonrası Vergi Oranları

		Sermaye Gelirleri		Kazanılmış Gelir (%)
		Kurum Kazançları (%)	Diğer Sermaye Gelirleri (%)	
Norveç	1992 öncesi	50,8	26,5-40,5	26,5-50
	1992'den itibaren	28	28	28-41,7
Finlandiya	1993 öncesi	37	25-56	25-56
	1993'ten itibaren	25	25	25-56
	1995'ten itibaren	28	28	25-56
İsveç	1991'den önce	52	36-72	36-72
	1991'den itibaren	30	30	31-51
	1994'ten itibaren	28	30	31-56
Danimarka	1987'den önce	40	48-73	48-73
	1987'den itibaren	50	50-56	50-68
	1994'ten itibaren	34	38-44/58*	38-58
*Net sermaye geliri 20.000(evlilerde 40.000) Danimarka Krona'sından az olduğunda %44 oranına tabidir.				

Kaynak: (Morinobu, 2004: 2).

Tablo 4'de görüleceği üzere ikili sistem öncesinde sermaye ve emek gelirlerinin marjinal vergi oranları oldukça yüksek iken reform sonrasında önemli indirimler yapılmıştır. İkili gelir vergisi gereğince sermaye gelirleri tek oranlı vergilendirilirken, emek gelirlerinde artan oran korunmuştur.

Tablo 5. Nordik Ülkelerinde 2016 Yılı İGVS Uygulaması

	Finlandiya	Norveç	İsveç****
Sermaye Kazançları (%)	30*	25	30
Emek Gelirleri (%)	27.5**-56.25	25-38.7(25+13.7)***	20-57 (25+32)*****
Kurumlar Vergisi Oranı (%)	20	25	22

* 30.000 Euro'ya kadar olan sermaye gelirleri için vergi oranı %30 iken 30.000 Euro'yu aşan gelirler için vergi oranı %34'tür.

**Kazanç gelirleri merkezi yönetim tarafından artan oranlı vergilendirilmektedir. 2016 yılından itibaren bu tür gelirler için 6 adet vergi dilimi uygulanmaktadır. Marjinal vergi oranları %6,5 ile %31,75 arasında değişirken vergilendirilebilir gelir eşiği 2016 yılı için 16.700 Euro olarak belirlenmiştir. Belediyeler kazanç gelirleri için düz oranlı vergi tarh etmektedirler. Vergi oranları %16,50 ile %22,50 arasında olup 2016 yılı için ortalama vergi oranı %19,5 olarak gerçekleşmiştir. %1 ve %2 arasında değişen kilise vergisi ise iki eyaletin kilisesine üye olanlar tarafından ödenmektedir. 2016 yılı için 16.700 Euro'nun altında gelir elde edenler merkezi yönetim gelir vergisinden muaf olduğu halde belediye ve kilise vergisini ödemek zorundadır.

***Norveç'te olağan gelir (ordinary income) ve bireysel gelir (personal income) olmak üzere iki farklı gelir türü vardır. Olağan gelir emek, sermaye, ticari ve emekli maaşları gibi tüm gelirleri kapsamaktadır. Bireysel gelir ise bireylerin ücretlerini, maaşlarını ve emekli aylıklarını kapsamaktadır (OECD,2016:426). 2016 yılı için kişisel gelir vergisi (olağan gelir için) oranı %25'dir. Bütün gelir kaynakları bu standart orana tabi olduktan sonra emek gelirleri ayrıca 4 adet vergi diliminden oluşan artan oranlı vergi tarifesine de tabidir. Marjinal oranlar 0.44%; 1.7%; 10.7% ve 13,7'dir.

**** İsveç'te bireylerin geliri 3 gruba ayrılarak vergilendirilir. Bunlar emek, sermaye ve ticari kazançtır. Ticari kazanç da ücret geliri gibi artan oranlı tarife göre ve emek gelirleriyle aynı oranlarda vergilendirilmektedir.

*****İsveç'de 2016 yılı için (430.200 SEK ve 625.800 SEK) aşan emek gelirleri sırasıyla %20 ve %25 oranında merkezi gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Ayrıca yerel gelir vergisi uygulaması söz konusudur. 2016 yılında yerel gelir vergisinin oranı ortalama %32'dir.

Kaynak: Deloitte, "Norway, Sweden, Finland Highlights 2016" da yer alan veriler kullanılarak düzenlenmiştir. İlgili linklere kaynakçada yer verilmektedir.

İkili sistem ilk olarak Danimarka'da uygulanmasına rağmen daha sonra gerçekleştirilen değişikliklerle ikili gelir vergisi ile üniter gelir vergisinin bir arada olduğu bir sisteme geçilerek ikili sistem uygulamasından uzaklaşmıştır (Genser, 2006: 281). Bu yüzden Tablo 5'de Danimarka'ya yer verilmemiştir. Tablo 5'de görüldüğü gibi Finlandiya ve İsveç'te gelir kaynakları arasında ikili sistemin ideal uygulamasıyla birebir örtüşmeyen bir oransal dağılım olsa da bu ülkelerde ikili sistem uygulanmaya devam edilmektedir. Norveç'te ise 2016 yılı itibariyle sermaye gelirinin

vergi oranı ile kurumlar vergisi oranı ve en düşük emek geliri vergi oranı aynı olduğu için ikili sistemin temel bir prensibini karşılarken bu ülkede de hala ikili sistem uygulanmaya devam edilmektedir. Ayrıca bu ülkelerin hepsinde emek gelirleri için çeşitli indirim hakları vergi kanunlarında düzenlenirken, mükellefler borçları için ödedikleri faizleri vergi matrahlarından indirme haklarına da sahiptirler.

Kuzey ülkelerinde başlayan ikili sistem uygulaması, bu ülkelerdeki gibi tam bir ikili sistem olmasa da bu sisteme yakın bir uygulamayla Orta Avrupa ülkelerine de yayılmıştır. Örneğin AB üyesi ülkelere Avusturya, Belçika, İtalya ve Portekiz ile Çek Cumhuriyeti, Litvanya ve Polonya gibi ülkeler vergi sistemlerinde üniter yapıdan uzaklaşarak, kar payları ve faiz gelirlerinin vergilendirilmesinde stopajın nihai vergi olduğu bir sisteme dönmüştür. Hollanda, 2001 yılında gerçekleştirdiği vergi reformu ile uygulamaya koyduğu yeni sistem “yarı ikili gelir vergisi sistemi” olarak adlandırılmaktadır. Böylece Hollanda geliri; vergi oranları ve hesaplama yöntemleri kendine özgü olan 3 farklı kutucuğa ayırarak, İGV’s’in kendi varyasyonunu geliştirmiş ve uygulamaya geçirmiştir. İGV’ne en çok benzeyen yanı ise sermaye gelirlerinin büyük kısmının üç numaralı kutucukta toplanması ve nispi bir orana tabi tutulmuş olmasıdır (Çelikkaya, 2010).

2.4. İKİLİ GELİR VERGİSİNİN TEORİK TEMELLERİ

Üniter gelir vergisine alternatif olarak, sermaye gelirlerini kurumlar vergisi oranına eşit tek bir oranda vergilendiren; sermaye geliri dışında kalan gelir unsurlarını ise artan orana tabi tutan bir vergi sistemini, geliştirmek üzere öneren ilk kişi Danimarka’lı İktisat Profesörü Niels Christian Nielsen (1980)’dir (Sørensen, 1993: 5). Bununla birlikte King, İGV’s modelinin en ayırt edici özelliği olarak ifade edilen

sermaye gelirinin tek oranlı bir vergiye tabi tutulmasının avantajlarından 1977 yılında bahsetmiştir. Bu modelin teorik yapısı ise başlangıçta Johansson- Samuelson teoremi ile kurulmuştur. Buna göre bazı varsayımlar altında, eğer her bir sermaye geliri aralarında ayırt edilmeksizin tek oranlı vergiye tabi tutulursa, yatırımlardan elde edilecek gelirlerin bugünkü değeri etkilenmez. Böylece yatırımlar karşısında verginin tarafsızlığı da korunmuş olur (Radulescu, 2007: 23).

İkili gelir vergisi yazınında sermaye gelirlerinin neden düşük ve tek oranda vergilendirilmesi gerektiğine dair türetilen argümanların teorik temelleri, optimal vergi teorisinin sermaye vergilerine ilişkin yaklaşımlarına dayanmaktadır.

Neo-klasik teoride sermaye vergilerinin yansız olması, yani yatırımlara ilişkin sektörel tercihleri değiştirmemesi gerektiği vurgulanmaktadır. Optimal vergi teorisinde de bu anlayış takip edilerek daha çok etkinlik amacı önemsenmiş ve sermayenin vergilenmesine karşı argümanlar geliştirilmiştir (Albayrak, 2011) . Buna göre; sermaye gelirleri (faiz gelirleri) üzerine konulacak bir vergi, gelecek tüketimin vergilenmesi olarak da yorumlanmakta ve bu vergilerin bugünkü tüketim lehine bir sapma yaratarak tasarrufları azaltacağı sonucuna varılmaktadır. Burada bugünkü tüketim ve gelecekteki tüketim arasında tam ikamenin olduğu varsayılarak, eğer birey gelecekteki tüketime karşı duyarlı ise faiz gelirlerinin daha düşük oranlı vergilenmesi ya da hiç vergilenmemesi gerekmektedir. Ayrıca sermaye hareketlerinin küreselleştiği bugünkü dünyada sermayenin vergiye duyarlılığının çok daha yüksek olduğu ve dolayısıyla vergileme sonucunda karşılaşılabilecek etkinlik kaybının daha yüksek olacağı vurgulanmaktadır (Mankiw vd. 2007; Sørensen, 2007; Stiglitz, 1987'den akt. Albayrak, 2011).

Bir vergi sisteminin temelini artan oranlı harcama vergisinin oluşturması gerektiğini öne süren optimal vergileme yaklaşımına göre; üniter gelir vergisinde bir yıllık gelir yerine yaşam boyu gelir vergileme açısından esas alındığında, gelirlerini hemen değil de, hayatının sonraki dönemlerinde harcayan bireylere karşı bir ayrımcılık yapılmakta ve dolayısıyla yatay eşitlik bozulmaktadır. Bu durumu Sørensen (1993: 7-8); A ve B olarak isimlendirdiği iki kişinin aynı yaşam süreleri içerisinde aynı gelire sahip olduğu varsayımından hareketle şöyle açıklamaktadır:

Tablo 6. Gelirini Kazandığı Dönemde Harcayan Kişi ile Sonra Harcamayı Tercih Eden Kişinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu.

	Kişi A		Kişi B	
	1. Zaman Dilimi	2. Zaman Dilimi	1. Zaman Dilimi	2. Zaman Dilimi
1. Ücret Geliri	2000	2000	2000	2000
2. Faiz Geliri	0	0	0	100
3. Vergi (1+2'nin %50'si)	1000	1000	1000	1050
4. Tasarruf	0	0	1000	-1000
5. Tüketim (1+2-3-4)	1000	1000	0	2050
Toplam Vergi Ödemelerinin Bugünkü Değerı*	1000+952,4**=1952,4		1000+1000***=2000	

*Toplam vergi ödemelerinin bugünkü değerine; 1. Zaman diliminde ödenen vergi ile 2. Zaman diliminde ödenen verginin bugünkü değerinin toplanması ile ulaşılmıştır. Vergi öncesi faiz oranı (r): %10; vergi oranı (t): %50; gelir vergisi tasarrufun getirisini (r)'den $(1-t) \times r$ ye düşürecekđi için %10 faiz üzerine %50 oranında gelir vergisi konuğunda, faiz oranı %5'e $(1-0,50) \times 0,10$ düşecektir.

** A'nın 2. Zaman diliminde ödediği 1000 lira verginin bugünkü değerı; $1000/1+0,05 = 952,4$ 'dir

*** B'nin 2. Zaman diliminde ödediği 1050 lira verginin bugünkü değerı; $1050/1+0,05=1000$ 'dir.

Tablo 6'dan takip edilecekđi üzere; B 1. zaman diliminde vergi sonrası gelirini biriktirdiğinden, 2. zaman diliminde bu birikiminden elde ettiği faiz geliri için vergi ödeyecektir. A ile karşılaştırıldığında B daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Her iki kişinin ödedikleri verginin bugünkü değerleri hesaplandığında dahi durum değişmemektedir.

Tablo 7. Gelirini Daha Önce Kazanan ile Sonra Kazananın Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

	Kişi A		Kişi B	
	1. Zaman Dilimi	2. Zaman Dilimi	1. Zaman Dilimi	2. Zaman Dilimi
1. Ücret Geliri	2000	0	0	2100****
2. Faiz Geliri	0	100	0	0
3. Vergi (1+2'nin %50'si)	1000	50	0	1050
4. Tasarruf	1000	-1000	0	0
5. Tüketim (1+2-3-4)	0	1050	0	1050
Toplam Vergi Ödemelerinin Bugünkü Değeri*	1000+47,6**=1047,6		1000***	

*Toplam vergi ödemelerinin bugünkü değerine; 1. Zaman diliminde ödenen vergi ile 2. Zaman diliminde ödenen verginin bugünkü değerinin toplanması ile ulaşılmıştır. Vergi öncesi faiz oranı (r): %10; vergi oranı (t): %50; gelir vergisi, tasarrufun getirisini (r)'den $(1-t) \times r$ 'ye düşüreceği için %10 faiz üzerine %50 oranında gelir vergisi konulduğunda, faiz oranı %5'e $(1-0,50) \times 0,10$ düşecektir.

** A'nın 2. Zaman diliminde ödediği 50 lira verginin bugünkü değeri; $50/1+0,05 = 47,6$ 'dır.

*** B'nin 2. zaman diliminde ödediği 1050 lira verginin bugünkü değeri; $1050/1+0,05=1000$ 'dir.

**** %5 iskonto oranı ile 2. zaman diliminde elde edilen 2100 birimlik gelirin bugünkü değeri; $2100/1+0,05= 2000$ 'dir.

Tablo 7'de yaşam boyu ücret gelirlerinin bugünkü değeri aynı olan her iki kişi de tüketimlerini 2. zaman dilimine ertelemişlerdir. Ancak A gelirini B'den daha önce kazanmaktadır. Faiz geliri vergiye tabi tutulduğu için, A'nın toplamda ödediği verginin bugünkü değeri B'nin ödeyeceği verginin bugünkü değerinden daha fazladır. Bu durumda gelirini sonraki dönemlerde elde eden kişi (B), gelirini önce elde eden kişiye (A) göre daha az vergi ödemektedir. Dolayısıyla sermayeden elde edilen gelir üzerinden vergi alınmasaydı aynı yaşam süreleri içerisinde aynı gelire sahip iki kişi arasındaki yatay eşitlik de bozulmamış olacaktı.

Bu anlayışla Nordik ülkeleri ikili gelir vergisi sistemiyle sermaye gelirlerini vergilendirirken üniter gelir vergisinde olduğundan daha az oranlı bir vergi önererek ekonomik birimlerin zamanlar arası tercihlerini (tüketim, tasarruf, kazanç) bozmamaya çalışması, sisteminin optimal olduğunu göstermektedir. Ayrıca bu

yönüyle ikili gelir vergisi sistemi, mükellefler arasında ortaya çıkan yatay eşitsizliğin azalmasına da yardım etmektedir.

Emekten elde edilen gelirler üzerine konulacak artan oranlı bir vergi de mükelleflerin çalışma ve boş zaman arasındaki seçimini, boş zaman lehine bozmaktadır. Vergi, çalışmadan elde edilen net marjinal geliri azaltarak; boş zamanın fırsat maliyetini düşürmektedir. Bir başka deyişle marjinal vergi haddinin, ortalama vergi haddinden pek farklı olmadığı vergi dilimlerinde ortaya çıkan “gelir etkisi”, marjinal vergi hadlerinin, ortalama vergi hadlerini giderek aşması ile; yüksek gelir düzeylerinde yerini, “ikame etkisine” bırakmaktadır. Ancak ikili gelir vergisi sisteminde emek üzerinden elde edilen gelirler artan oranlı vergiye tabi tutulmaya devam edildiği için; bu bir anlamda optimal politikanın sermaye gelirinden kaynaklanan bozulma yerine emek vergilerinden kaynaklanan bozulmayı tercih ettiğini göstermektedir (Turan, 2012: 102). Bu tercih ise emek ile sermaye kazançları arasında; ikame etkisi, esneklik, arbitraj olanakları yahut gelirlerin kazanılma safhasında sahip oldukları risk faktörleri açısından yapılan karşılaştırmalar sonucu yapılmaktadır.

Atkinson ve Sandmo (1980) ile King (1980)’ e göre, üniter gelir vergisinde olduğu gibi emek geliri ile sermaye gelirini – temsili bir tüketicinin faydasını en çoklaştırabilmek adına- aynı oranda vergilendirmek etkin değildir. Kamu gelirlerini belli bir miktar artırabilmek adına sermaye ve emek gelirleri üzerinden alınacak saptırıcı vergilere zorunlu olarak başvurmak gerektiğinde ise; her iki gelir kaynağının vergi karşısındaki durumları incelendikten sonra oran dağılımına karar verilmelidir. Örneğin 2. en iyi teoreme göre vergi sonrası faktör fiyatları değiştiğinde emekte ortaya çıkacak ikame etkisi nispeten az, tasarruflar üzerindeki ikame etkisi görece daha

baskınsa; etkinlik kayıplarını en aza indirebilmek için emek sermaye gelirlerinden daha yüksek oranda vergilendirilmelidir.

Buna paralel olarak Boadway (2005: 922), ikili gelir vergisinde gelir unsurları arasındaki oran dağılımının neden sermayede düz emekte artan oranlı olduğunu şu şekilde özetlemektedir: Sermaye gelirleri emek gelirinden daha esnek ve değişkendir. Vergileme aşamasında tüm sermaye gelirlerinin kavranarak matraha dahil edilmesi emek gelirlerine göre daha güçtür. Bu durum aynı zamanda mükelleflerin vergi arbitrajına yönelmesine neden olmaktadır ki özellikle sermaye gelirleri artan oranlı vergi tarifesinin yüksek dilimlerine girdiği zaman, mükellefler için vergi arbitrajı daha cazip bir seçenek haline dönüşmektedir. Emek gelirin nazaran sermaye geliri elde etmenin riski daha fazla olduğu için artan oranlı bir sermaye vergisi, kişilerin risk alma güdüsünü olumsuz etkileyerek azaltacaktır. Ayrıca vergi kaçakçılığı, emek gelirleri açısından kayıt dışı istihdam gibi çeşitli yollarla mümkün olsa da sermaye gelirleri için bu çok daha kolaydır.

İkili vergi sisteminde sermaye gelirlerinin düşük marjinal vergi oranına tabi tutulmasının dayanağı olarak ileri sürülen argümanlardan biri de sermaye gelirlerini enflasyona karşı korumaktır (Çelikkaya, 2010: 152) .

Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi sürecinde ortaya çıkan en büyük problemlerden biri, faiz geliri kazandıran varlıklardan elde edilen gelirlerin nominal ve reel getirileri üzerinden yapılan değerlendirmeler sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi kanunlarında faiz gelirleri, üniter gelir vergisinin standart uygulamasından hareketle vergilendirilebilir sermaye geliri olarak kabul edilse de doğru tespit edilmiş enflasyon oranı baz alınarak hesaplanan reel faiz gelirin, nominal faiz gelirleriyle aynı oranda vergilendirilmemesi gerekir. Reel faiz geliri arttığı takdirde servet artacağı için

sermaye de ancak reel faiz gelirinde bir artış olduğu zaman vergilendirilmelidir. Ne var ki vergi kanunlarının çoğunda elde edilen faiz gelirleri, çeşitli yönetsel zorluklardan dolayı enflasyona karşı hiçbir ayarlama yapılmadan gelir olarak kaydedilmektedir (Genser ve Reutter, 2007: 5). Diğer koşullar sabitken, pratik nedenlerden dolayı sermaye vergisi, reel getiri yerine nominal getiri üzerinden hesaplandığında ise enflasyon dönemlerinde sermaye gelirleri üzerindeki gerçek vergi yükü artar. Daha açık bir ifadeyle, vergi nominal sermaye geliri üzerine konulduğunda efektif vergi oranı (m) şu şekilde olacaktır: $m = t \times (r+p) / r$. Bu eşitlikte t nominal vergi oranı, r vergi öncesi reel getiri oranı, p de enflasyon oranıdır. Örneğin; reel getiri oranı %5, enflasyon %5 ve nominal vergi oranı da %50 olduğunda, sermaye geliri üzerindeki efektif vergi oranı %100 olacaktır. Bu durum, sermayeden elde edilen gelirin tamamının vergi olarak alınması anlamına gelmektedir (Sørensen, 1993: 9-10).

İkili gelir vergisinde emek kazançları üzerinden alınacak bir vergi ise, nakit akım tablosuna göre hesaplandığı için otomatik olarak enflasyona endeksli olduğu kabul edilmektedir. Bütün bu argümanlara dayanılarak da ikili vergi sisteminde sermaye, emekten daha düşük oranda vergilendirilmektedir. Örneğin bir ülkede sermayenin nominal getirisi %10 ve enflasyonun %2 olduğu bir ortamda, sermayenin reel getirisi üzerindeki gerçek vergi etkisinin %50 olması isteniyorsa; (nominal vergi oranı $\times 0.1$) / (0.1-0.02)=%50; nominal vergi oranı %40 olarak belirlenmelidir. Enflasyon etkisini hafifletebilmek için sermayenin emeğe nispetle daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiği yönündeki tez ikamet edilen konutun vergilendirilmemesinde olduğu gibi nominal sermaye geliri elde edilen bazı sermaye türleri söz konusu olduğunda ise zayıflamaktadır (Sørensen, 1993: 10).

2.5. İKİLİ GELİR VERGİSİNİ SAVUNANLARIN İLERİ SÜRDÜĞÜ ARGUMANLAR

İkili sistem savunucularının ekonomik etkinliği baz alarak yaptığı değerlendirmelere göre; 1980'lerdeki yüksek nominal vergi oranları ekonomik faaliyetleri olumsuz etkilemiş, özellikle emek arzı ve tasarrufların azalmasına neden olmaya başlamıştı. Çeşitli ülkelerin vergi yükü dağılımlarının analiz edildiği çalışmalara göre bu yüksek vergi oranları aynı zamanda gelir vergisinde artan oranlılığı da sağlayamıyordu. Vergi kanunlarında düzenlenen indirim, istisna ve muafiyet hükümlerinin çoğalması vergi matrahının aşınmasına neden olurken, kapsamlı gelir vergisine göre tanımlanan vergi yükü ile mevcut vergilendirilebilir gelir arasında farkın artmasına neden oluyordu. Dolayısıyla gelir vergisinde genellik ilkesi bozulduğu için vergide yatay ve dikey adalet de aşınmıştı (Garcia, Rodriguez ve Hernandez: 2006: 325).

Diğer taraftan ekonomik faaliyetlerin önemli ölçüde küreselleşmesi ve mali koordinasyon konusundaki uluslararası işbirliği eksikliği vergi rekabetini uluslararası düzeyde artırmıştır (Garcia, Rodriguez ve Hernandez: 2006: 330). Özellikle ülkeler üretim faktörleri içinde daha hareketli olan sermayenin kaçışını önlemek ya da ülkeye sermayeyi çekmek için aralarında rekabet etmekte ve sermaye vergilerini düşürmektedir. Aynı zamanda bu durum ikili sistemde sermayeyi düşük ve düz oranlı vergilemeye gitmenin temel motivasyonunu da oluşturmaktadır.

Sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi adalet ilkesi, vergilendirilmemesi ise etkinlik ilkesi gereği savunulmaktadır. Boadway (2005:914)'e göre sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi toplumsal refahı, milli geliri ve istihdamı olumsuz yönde

etkiler. Zira bu göstergelerin olumlu etkilenmesi için yatırımların artması; yatırımların artması için de tasarruf ve sermaye birikiminin artması gerekir. Yenilik ve yaparak öğrenme gibi olumlu dışsallıkların da ortaya çıkmasına yol açan yatırımların artırılması için vergi politikası tasarrufları teşvik etmelidir. Bu yüzden ikili vergi sistemi de sermaye birikimine sağladığı katkı ile yatırımları ve sonuçta ulusal refahı artırdığı ölçüde ikili gelir vergisi taraftarlarınca savunulmaktadır. Yine ikili sistemi savunanlara göre sermayenin düşük ve düz oranda vergilendirilmesi aynı zamanda yatay ve dikey adaleti iyileştirip, artıracak sonuçların ortaya çıkmasında ve üniter gelir vergisi sisteminin bazı problemleri azaltılmasında etkili olmaktadır. Buna göre ikili sistemin sağlayacağı mali ve ekonomik avantajlar şunlardır:

1. Sermaye geliri üzerine nispeten düşük yasal vergi oranları , çok uluslu şirketlerin vergiden kaçınmak amacıyla başvurduğu muhasebe hileleri ve finansal manipülasyondan kaynaklanan gelir kayıplarını büyük olasılıkla azaltabilecek ve ticari faaliyetlerin de en azından politik olarak arzu edilebilir bir şekilde vergilendirilmesini sağlayacaktır (Zodrow, 2006: 141). Yine sermaye gelirine düşük vergi uygulanması sayesinde sermaye kaçışının önlenip sermaye girişinin teşvik edildiği ve dolayısıyla vergi tabanının genişlediği söylenebilir. Vergi tabanını genişletmek gelir dağılımı üzerinde etkilidir. Vergi tabanını genişletmenin yatay adaleti artırması olasıdır. Bu da belli mükellefler açısından tercihli vergi anlaşmalarının sınırlandırılması anlamına gelmektedir. Vergi tabanını , aynı zamanda dikey adaleti pozitif etkiler. Belli tipteki vergi indirimlerinden ve vergi kredilerinden düşük gelirli hane halklarının yararlanmasına rağmen, pratikte bu vergi indirim ve krediler (tasarruflar, eğitim ve sağlık harcamaları, bağışlar) daha çok yüksek gelirli bireyler tarafından kullanılmaktadır. Ayrıca uygulamada çeşitli vergi indirimleri muhafaza edilse bile,

artan oranlı vergi sisteminden tek oranlı sisteme geçilmesiyle yüksek gelirli mükellefler açısından bu vergi indirimlerinin değeri azalır ve bundan dolayı bu tarz indirimlerden daha az yararlanma yoluna gidebilirler (Owens, 2006:151-152).

2. İkili sistemi savunanlara göre, sermaye kazançları genellikle realize olana kadar vergilendirilmediği için pratikte sermaye gelirleri (sermayenin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar dahil) üzerine uygulanacak marjinal vergi oranları düşük olmazsa sermaye gelirlerinin tutarlı bir şekilde vergilendirilmesi mümkün olmaz. Realizasyon prensibi telafisi mümkün olmayan kilitlenme etkisine yatkın olduğu için; sermaye kazançlarının yüksek marjinal vergi oranlarına tabi tutulması bireyleri mümkün olduğunca varlıklarını ellerinde tutmaya sevk eder ve bu durum sermaye piyasasında normal işlemlerin bile aksamasına neden olabilir. Eğer vergi politikalarına karar veren yetkililer sermaye gelirlerini yüksek oranda vergilendirmede ısrarcı olurlarsa, sermayenin realize olduğu durumda çeşitli muafiyet ya da imtiyaz türlerini kabul etmek zorunda kalacaktır (Sørensen, 1993: 14-15). Ki bu durumda artan oranlılık aşınacağı için dikey adalet de aşınabilir. O yüzden ikili sistemde sermayenin düşük ve düz oranda vergilendirilmesi, vergi tabanında aşınmalara ve çarpıklıklara izin verilmeden sermaye kazançlarının realize edilmesini kolaylaştırır (Sørensen, 2005: 7). Sermaye kazançlarının realize olduğu dönemde artan oranlı vergiye tabi olması, kazancın gerçekleştiği yılda mükellefleri üst dilimlere iterek çok yüksek vergilendirilmesine neden olacaktır. Bu durumu telafi etmek adına sermaye kazançları düşük ve düz oranda vergilendirilirse, sermaye gelirlerinin herhangi bir çeşidine karşı pozitif ayrımcılığa mahal vermemek için diğer sermaye gelirlerinin de düz oranda vergilendirilmesi gerekir . Ancak kabul etmek gerekir ki sermaye kazancı elde eden mükellefler, kazancın realize olma anına kadar bir yandan

da vergi ertelemesinden yararlanmış olacaktır. Bu açıdan değerlendirildiğinde ise mükelleflerin artan oranlı vergiden muaf tutulmaları vergi adaletini zayıflatmaktadır (Sørensen, 1993: 15).

3. İkili sistemde her bir sermaye gelirin aralarında ayırt edilmeksizin tek oranda vergilendirilmesi, mükelleflerin farklı sermaye vergisi oranlarından yararlanarak oluşturdıkları çeşitli vergi arbitrajlarını ortadan kaldırmaktadır. Şöyle ki; geleneksel gelir vergisi sisteminde, sermaye gelirlerinin artan orandan vergilendirilmesi nedeniyle bireyler, sermaye gelirlerini hane halkı bireylerine aktararak daha düşük bir düzeyde vergi ödeme yoluna başvurmaktadır. Oysa, ikili gelir vergilemesi nedeniyle sermaye gelirleri tek oranlı düşük bir tarifeye vergilendirildiğinde tüm bireyler aynı oranda vergilendirileceğinden, servetin aile bireyleri arasında transfer edilmesiyle sağlanılacak olan vergiden kaçınma imkanı azalmaktadır (Genser ve Reutter, 2007:4). Ayrıca ikili sistemde özellikle küçük ölçekli kazanç elde edenlerin emek gelirlerini sermaye gelirin dönüştürerek, arbitraj girişiminde bulunmalarının önüne geçilebilmesi için; emek gelirleri üzerinden alınacak en düşük marjinal vergi oranı, sermaye gelirleri üzerinden alınacak tek oranlı vergiye eşit olacak şekilde ayarlanmaktadır (Genser ve Reutter, 2007:5). Geleneksel gelir vergisinde borçlanma faiz giderlerini vergi matrahlarından indirebilen mükellefler, kurumlar vergisinin düşük gelir vergisinin ise yüksek oranda vergilendirildiği durumda; kuruma sermaye yerine borç vererek vergi arbitrajı yaratıp vergi yüklerini düşürmeye çalışabilirler. Ayrıca hisselerinden elde edecekleri sermaye kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiyi de realizasyon gününe kadar ertelemiş olurlar. Oysa ikili sistemin ideal uygulamasında kurum kazançları ile sermaye gelirleri aynı oranda vergilendirilerek mükelleflerin vergi arbitrajı yapmasının önüne

geçilebilir. Dolayısıyla büyük ölçüde vergi arbitrajı faaliyetlerine girişen mükellefler genellikle üst gelir diliminde yer aldığı için, ikili sistemdeki bu uygulama vergi arbitrajı nedeniyle bozulan dikey vergi adaletinin düzelmesini sağlayarak, vergi sistemini daha adil bir hale de getirebilir (Sørensen, 1993:15).

4. İkili sisteme ekonomide sağlayacağı iktisadi verimlilik yanında vergileme nedeniyle ortaya çıkan idari ve uyum maliyetlerini⁴ azaltacağı düşüncesiyle de rağbet edilmektedir. İkili sistemde her bir sermaye geliri aynı ve tek oranlı vergiye tabi tutulup sermaye gelirlerinin çeşitli vergi indirimlerinden yararlanmasına izin verilmeyerek vergi rejimi daha basit bir hale getirilirken, bu uygulama aynı zamanda kapsamlı gelir vergisi sisteminde yer alan sayısız vergi indirimlerinden kaynaklanan vergiden kaçınmayı da ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca sermaye gelirlerinin vergilendirilmesinde nihai stopaj usulü kullanıldığı için, kar payları ve faizden elde edilen gelirlerin düzenli bir şekilde raporlanmasına gerek kalmamaktadır. Bu da vergiye uyum ve vergi toplama maliyetlerini önemli ölçüde azaltabilir. Son olarak, bu maliyet azalışlarının vergi tabanının genişletilmesine bağlı olacağı unutulmamalıdır (Sørensen, 2009: 8; Genser ve Reutter, 2007: 8).

5. İkili sistem içerisinde sermaye gelirlerinin düz oranda vergilendirilmesinin yaratacağı adaletsizliği telafi edecek uygulamalara da bilhassa yer verilmektedir: Emegın tabi olduğu artan oranlı vergi yapısının bir dizi vergi dilimi, indirim, krediler içermesine izin verilirken tek oranlı vergilendirilen sermaye gelirlerinin bu tür vergi

⁴ Uyum maliyetleri, vergi mevzuatına uyum sağlamak için yükümlülerin katlandıkları maliyetleri içerir. Bu maliyetler arasında, yükümlülerin mevzuata uygun davranmak için kayıt tutma, gerekli bilgi-verileri elde etme ve aktarma, muhasebeci ve benzeri araçlara ödenen ücretler dolayısıyla üstlendikleri maliyetler ile vergileme işlemleri sırasında ortaya çıkan zaman maliyeti yer alır. İdari maliyetler, devletin vergi toplarken ve vergi mevzuatını uygularken katlandığı maliyetlerdir. Vergi toplama ile alakalı olan bu maliyetler devletin nihai finansman kaynağı olan vergilerle karşılanacağı için son aşamada vergi yükümlülerinin üstlenecekleri maliyetlerdir (Vural,2009:194).

avantajlarından yararlanmasına izin verilmeyerek ikili sistem içerisinde yatay ve dikey adalet tahsis edilemeye çalışılmaktadır. İGVS'ni savunanlara göre amaç gelir ve servetin yoğunluğunu vergi sistemini kullanarak düzenlemek olduğunda ise, nominal sermaye gelirleri üzerine yüksek marjinal vergi oranları koymak yerine, veraset ve intikal vergisi konmalıdır (Boadway, 2005: 923-924).

2.6. İKİLİ SİSTEME YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER

1. Serbest Meslek Faaliyetlerinden ve Az Ortaklı Şirketlerden Elde Edilen

Kazançların Vergilendirilmesine Yönelik Getirilen Çeşitli Eleştiriler: Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlar istigal ettikleri işte hem sermayedar hem de çalışan oldukları için; kazançlarının bir kısmı emek gelirinden diğer bir kısmı ise sermaye gelirinden oluşmaktadır. Eğer ikili sistem kapsamında serbest meslek kazancının tamamı emek geliri olarak kabul edilip artan oranlı vergilendirilirse, kazancın sermaye tarafı diğer sermaye gelirlerine nazaran aşırı vergilendirilmiş olur. Diğer yandan kazancın tamamı üzerinden düşük ve düz oranlı sermaye vergisi hesaplandığı takdirde de kazancın emek tarafı artan oranlı vergiden kaçmış olur. İkili sistemde ortaya çıkan bu adaletsizliğin önüne geçilebilmesi için serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen toplam kazanç emek ve sermaye geliri olarak ayrıştırılır. Vergi idaresi tarafından serbest meslek erbabının işi için ne kadar emek harcadığını, kaç saat çalıştığını tespit etmek zor iken; işletmenin varlık hesabındaki hareketlerin takibi çok daha kolay olacaktır. Bu yüzden ayırma işlemine başlarken ilk olarak işletmedeki varlılara bir getiri oranı atfedilmekte ve bu tutar üzerinden sermaye vergisi hesaplanmaktadır. Toplam işletme karının bu tutarı aşması halinde ise, aşan miktar emek geliri olarak kabul edilmekte ve ona göre vergilendirilmektedir (Sørensen, 2009: 12).

Ancak toplam kazancı bölme işlemi sırasında yeni soru işaretleri ortaya çıkmaktadır. Sørensen (1993: 22-23) ayırma işlemiyle ilgili sorunları şu şekilde sıralamaktadır: Öncelikle, işletmedeki varlıkların emsal değeri üzerinden sermaye geliri tespit edileceği için, işletmedeki varlıkların – çeşitli arbitraj olanaklarına sebebiyet vermemesi adına- özel amaçlı mı iş amaçlı mı kullanıldığının tespiti çok önemlidir. Diğer bir konu varlıklara belli bir getiri oranı atfedilmeden önce bunların değerinin tespiti çok önemlidir. Standart amortismanına tabi varlıklar için böyle bir değerlendirme problemi ortaya çıkmamaktadır. Ancak maddi olmayan varlıklarda bu değerlendirme işlemi problem olmaktadır. Üçüncü olarak da mesleki faaliyette kullanılan varlıkların emsal getiri oranına karar vermek gerekir. Yine bu işlem de piyasada tek bir faiz oranının olmaması ve getiri oranının temel riskleri de içermesi gerektiğinden dolayı oldukça zordur. Son olarak emsal gelir hesaplanabilmesi için varlık toplamına finansal varlık ve borçların dahil edilip edilmeyeceğine karar verilmesi gerekir. Eğer toplam varlıklardan finansal borçlar düşürülürse, serbest meslek kazancında emek geliri şu şekilde hesaplanması gerekir:

* Öncelikle faaliyet karından yapılan faiz ödemeleri düşülür.

* Sonra kalan toplam faaliyet karından, net varlığa (toplam varlık – borç) atfedilen emsal sermaye gelir indirilir.

* Nihayetinde ortaya çıkacak tutar ise emek geliridir. Bu şekilde yapılan hesaplama net yöntem denilmektedir.

Emek gelirinin hesaplanmasının bir başka yöntemi ise brüt yöntemdir. Buna göre vergilendirilecek emek geliri matrahına; faaliyet karından (faaliyet giderleri indirilmeksizin) – toplam varlıkların (finansal borçlar dahil) emsal getirisi indirilerek

ulaşılır. Bu her iki yöntem de mükelleflerin kendi içinde çeşitli arbitraj olanaklarından yararlanarak vergi yükünü düşürebileceği bir takım boşluklara sahiptir.

Sahibinin aktif olarak çalıştığı küçük şirketlerin vergilendirilmesinde serbest meslek faaliyetlerinde olduğu gibi problemler ortaya çıkmaktadır. Kişinin işletmeden kazandığı gelirin bir kısmı şirkete koyduğu sermayenin geliri olarak görülmesi gerekirken, diğer bir kısmı da yetenekleri ve çalışması karşılığında hak ettiği bir ödüldür. Eğer bu şirketlerle ilgili özel kurallar yoksa ikili sisteme göre olması gereken, kişinin sahip olduğu paydan kazandığı sermaye kazancı ve kar payları, sermaye geliri olarak kabul edilip vergilendirilmesi gerekirken, aktif olarak çalışan ortağa ödenen müdür maaşı da emek geliri olarak kabul edilip vergilendirilmelidir. Bu ayırma yönteminde eğer kar payı ve sermaye kazançlarına uygulanan kişisel vergi oranı ile kurumlar vergisi oranı, emeğe uygulanacak vergi oranından küçük olursa, kişi müdür maaşı almak yerine kar payı almayı tercih ederek vergi yükünü azaltabilir. Bu arbitraj kazancının önüne geçilebilmesi için de tıpkı serbest meslek faaliyetinde olduğu gibi kurumun toplam varlıklarına gelir atfedilmekte ve bu kazanç sermaye olarak vergilendirilirken; kurum kazancından emsal sermaye geliri düşüldükten sonra kalan kar ise emek geliri olarak vergilendirilir. Bu gelir ayırma işlemi aktif hissedarın payına düşen gerçek tutardan bağımsız olarak yapılmaktadır. Burada da amaç yine mükellefin gelir bileşimine müdahalede bulunularak vergi yükünü azaltmasının önüne geçebilmektir. Ancak bu uygulamada gelir ayırma tabi tutulacak aktif çalışan ortağı tespit etmek zor olduğu için arbitraj geliri elde edilmesinin önüne geçmek güçtür. Norveç 1992’de ikili sisteme geçtiğinde aktif ortak için bu ayırma işlemi zorunlu tutmuştu. Ancak 1992-2000 arası ayırma işlemine tabi olan şirketlerin oranı %55’den %32’ye düşmüştü ki bu da mükelleflerin zaman içinde artan bir şekilde şirket içinde

statülerini aktif ortaklıktan pasif ortaklığa dönüştürdüğüünün temel göstergesidir. Bu nedenle Norveç'te aktif- pasif ortak ayrımının neden olduğu sorunların önüne geçilebilmesi için 2006'dan beri bu ayrımı gerektirmeyen alternatif bir uygulamaya geçilmiştir. Buna göre; şirket ortağının kar payından elde ettiği gelirin belli bir tutarı (hisse senedinin emsal olarak belirlenen normal getirisi kadar) şirket bünyesinde kurumlar vergisine tabi olduğu için kişisel gelir vergisinden muaftır. Ancak kar payı kazancının belirlenen bu emsal tutarı aşması halinde kişisel kar payı vergisine (a personal shareholder income tax) tabi olmaktadır. Uygun bir vergi oranı seçimiyle, kurumlar vergisi ve kar payı gelir vergisi oranlarının toplamı, emeğin tabi olduğu en yüksek marjinal vergi oranına eşit olacak şekilde belirlenir. Bu yöntemle, hissedarlar ortaklıktan doğan gelirlerini emek gelirine dönüştürerek hiçbir kazanç elde edemeyecekleri için; ortaklar arasında aktif pasif ayrımına gitmeye gerek kalmayacaktır. Kar payı vergisi ise yalnızca şirket kar dağıtımına gittiğinde ya da sermaye kazancı olarak hisse senetleri üzerine gelir tahakkuk ettiğinde hesaplanır (Sørensen, 2008: 574-576).

2. Adalet İlkesi Temelinde Yöneltilen Eleştiriler: İkili gelir vergisi sisteminde vergilerin iktisadi davranışlar (yatırım, tasarruf ve istihdam konusundaki kararlar) üzerindeki saptırıcı etkilerini en aza indirmek için sermaye gelirleri düz oranda vergilendirilmektedir. Sermaye hareketlerinin küreselleştiği bugünkü dünyada sermayenin vergiye duyarlılığı çok daha yüksek olduğu için vergileme sonucunda karşılaşılabilecek iktisadi etkinlik kaybı daha fazla olmaktadır. Bu açıdan Nordik ülkelerinin uyguladığı ikili gelir vergisi sistemi adalet ve sermaye kaçışı arasında iyi bir uzlaşma olarak değerlendirilmektedir (Cnossen, 2002). Ancak bu durum sadece gelir ve servet eşit olarak dağıldığında ve aralarındaki bağlantı neredeyse hiç kopmadığında

geçerlidir . Bu yüzden sermaye gelirlerinin düşük oranda vergilendirilmesi, adalet ilkesi açısından sorunlara yol açabilmektedir (Bernardi, 2003: 498). Esasen ikili gelir vergisi sisteminde aynı düzeyde sermaye ve emek geliri elde eden mükellefler eşit şekilde vergilendirildiğinden bir derece yatay adalet sağlanmaktadır. Fakat bu sistem, toplam geliri aynı olmasına rağmen emek ve sermaye geliri bileşimi farklı olan vergi mükellefleri arasında yatay adaleti sağlayamamaktadır (Owens, 2006: 147). Sermaye geliri elde edenler yüksek gelir diliminde yer aldığından artan oranlı vergileme bu kesimin vergi yükünü artırarak servetin küçük bir azınlığın elinde toplanmasını engeller. Oysa ikili sistemde sermaye gelirlerinin düz oranda vergilendirilmesi yüksek gelirliler lehine servet birikimine olanak sağlamaktadır. Bu anlamda ise ikili sistem dikey adaleti bozduğu için de eleştirilmektedir (Vural, 2009: 198).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE İKİLİ GELİR VERGİSİNİN DURUMU VE UYGULANABİLİRLİĞİ

3.1. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİNİN TARİHÇESİ

Türkiye’de gelir vergisi reformu 20. Yüzyılın ikinci yarısında, 1950 yılında gerçekleştirilebilmiştir. Bununla birlikte, 1950 reformundan önce de çeşitli gelir vergisi uygulamalarına rastlanmaktadır. Osmanlı İmparatorluğu’nda 1863 yılından itibaren ticari ve sınai kazançlar ile serbest meslek erbabının ve ücretlilerin gelirlerini vergilendirmek için bazı denemelere girişilmiştir. Bütün bu çabalar ancak 1907 yılında bir sonuç vermiş ve böylece karine usulü bir temettü vergisinin uygulanmasına başlanmıştır. Temettü Vergisi yukarıda sözü geçen kazançlar üzerinden alınan objektif nitelikte bir randıman vergisidir (Nadaroğlu, 2000: 345).

Kamu gelirlerinde, 1925 yılında Aşar vergisinin kaldırılmasından doğan azalışı telafi etmek amacıyla 1926 yılında Temettü Vergisi kaldırılarak yerine Kazanç Vergisi konulmuştur. Gerçek kişilerin gelirlerinin yanı sıra kurum kazançlarını da konusu içine alan ve ağırlıklı olarak beyan esasına dayanan bu vergi, o dönemde iktisadi kalkınma ve sanayileşme sürecinin başlangıç aşamalarında bulunan ülkemizde başarılı olamamıştır (Bulutoğlu, 1976: 51). Kazanç Vergisi uygulamasında görülen aksaklıklar 1934 yılında yapılan değişikliklerle giderilmeye çalışılmış, bu çerçevede beyan usulünün uygulama alanı daraltılarak, karine usulü ve götürü usulün uygulama alanı genişletilmiştir (Oktar, 2016: 2). Yine bu değişikliklerle Kazanç Vergisi Kanunu birbirine karışmış gibi görünen şu dört vergiyi bünyesinde toplamıştır: Patent vergisi, Taahhüt vergisi, Hakiki kazanç vergisi ve Ücret vergisi. Bu dağınık vergileme düzeni

sonucunda bazı haksız durumlarla karşılaşmıştır: “Mesela senelik safi kazancı 100.000 lira olan üç tacirden beyanname esaslı üzerinden mükellef olanı 71.000 lira, iradlı olanı 1.000-2000 lira ödemekte, taahhüt vergisine tabi olanı ise hiç vergi vermemektedir; zira, mütahitlerin tabi oldukları mükellefiyet şeklinde taahhüt bedeli üzerinden %3,3 nispetinde kesilen vergi aynen muamele vergisi gibi satış bedeline ilave edilerek alıcıya intikal ettirilen ve kazançla bir ilgisi bulunmayan vasıtalı bir vergi mahiyetindedir”(Alaybek,1947:18).

Eskiyen ve ihtiyaçlara cevap veremeyen Kazanç Vergisi’nin Türkiye’nin 20. yüzyılın ikinci yarısındaki ihtiyaçlarına uygun hale getirilebilmesi mümkün olmayınca, 1945’den itibaren başlayan gelir vergisi ceryanı bazı çevrelerin, özellikle bir kısım tacir ve sanayicilerin direnmesine rağmen giderek kuvvet kazanmış ve 3.6.1949 tarih ve 5421 sayılı Kanunla Türkiye’de gelir vergisi sistemi kabul edilmiştir. Aynı zamanda Kurumlar Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu da kabul edilmiş ve bunlar 1950 yılında uygulanmaya başlanmıştır (Nadaroğlu, 2000: 345). 1949- 1950 reformunun temel özellikleri şu şekilde özetlenebilir. Kabul edilen üç kanun, Alman sistemi esas alınarak hazırlanmış ve bu kanunlaştırma hareketi ile gelirin vergilendirilmesi bakımından çağdaş bir adım atılmıştır. Ayrıca vergi tekniği alanında da bir kod niteliği taşıyan Vergi Usul Kanununun kabulü, ileri bir adım olarak düşünülmektedir. Bununla birlikte, gelirin vergilendirilmesi bakımından, gelişmiş-sanayileşmiş ekonomilerin özelliklerine uygun düşen kanunların Türkiye’de uygulamaya konulmasının yerinde olup olmadığı tartışma konusu yapılmıştır. Ancak yine de bu reformda tarım kazançları tümüyle vergi dışı bırakılmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014: 229).

5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) 10 yıl süreyle uygulandıktan sonra 1960 yılında yerini 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na bırakmıştır. Bu kanun halen uygulanmakla birlikte, 2013 yılında yeni bir “Gelir Vergisi Kanun Tasarısı” Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı'na gönderilmiştir. Söz konusu Kanun tasarısının görüşmelerine Plan ve Bütçe Komisyonunda başlanmış, komisyon ilk görüşmeden sonra tasarımı alt komisyona sevk etmiştir. Alt komisyonda tasarının görüşmelerine başlanmış ancak milletvekili seçimleri nedeniyle çalışmalar yarım kalmıştır (Yılmaz,2016). Halen uygulanmakta olan 193 sayılı GVK'nın, bugün bir çok maddesi değişen 126 maddesi, 85 geçici maddesi ve 217 genel tebliği, 99 sirküleri ve binlerce özelgesi bulunmaktadır.

Yıllar içinde yapılan bu değişikliklerde ise ülkenin siyasi yapısı, benimsenen iktisat politikaları, iç ve dış ekonomik baskılar ve bütçe zorunlulukları etkili olmuştur. Örneğin 46-60 arasında çok partili sisteme geçişle birlikte oy baskısının gelir vergisi düzenlemelerine etki ettiği görülmektedir. Dolayısıyla bu dönemde küçük toprak sahiplerine, küçük üreticilere ve esnafa yönelik iyileştirmelerin daha çok söz konusu olduğu gözlenmiştir. Gelir Vergisi Kanununda yer alan “esnaf muaflığı” ve tarımsal kazançların gelirin unsurları arasında yer almaması ekonomideki geniş üretici kesimlerini vergi dışı bırakmıştır ki tarım kesiminin doğrudan vergilendirilmesi sadece tutarı çok düşük olan hayvanlar vergisi ile olmuştur (Kirmanoğlu, 1994:63-64).

1960 – 1980 yılları arası Türkiye’de 1950’lerin ikinci yarısında başlayan ithal ikameci sanayileşme döneminin düzene sokulduğu ve sistemli bir hale getirildiği yıllar olması sebebiyle sanayileşme temel kalkınma hedefi olarak ilan edilmiştir. Bundan dolayı büyük sermaye sahipleri vergi yasalarında düzenlenen yatırım indirimi, hızlandırılmış amortismanın bir türü olan degresif amortisman, ihracatta vergi iadesi,

tarıma konulmuş gelir vergisi kapsamının daraltılması gibi araçlar ile önemli ölçüde korunmuştur (Nadaroğlu, 1981: 140). 1970- 1980 döneminde ise vergicilik alanında hemen hiçbir yenilik ya da düzeltme söz konusu olmamıştır. Vergicilik alanında dokuz-on yıl süreyle geçerli olan bu durgunluk esas olarak o dönem parlamento aritmetiğinin sonucunda kendini göstermiştir. Bu dönemde koalisyon hükümetleri ya da zayıf çoğunluklara dayalı hükümetler iş başında olduğu için siyasal iktidarlar hassas dengeler karşısında vergi gibi önemli boyutları olan konuları ele alamamaktaydılar yahut alınsa dahi, hazırlanan birkaç değişiklik paketi kadük olmuştur. 1970’li yılların ortalarına doğru yüksek oranlı enflasyonist süreç dünya ve ülke koşullarına bağlı olarak Türkiye’de de etkisini göstermeye başlamasıyla gelir vergisi dilimleri aşınmaya başlamış ve buna bağlı olarak vergi yükünün büyük bir kısmı ücretli kesimin üzerinde toplanmıştır. Ancak söz konusu dönemde bahsi geçen nedenlerden dolayı gerekli tedbirler alınamamıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2014: 230-231).

Ekonomide yeterli tasarruf yaratamadığı için sermaye birikimini her zaman dış kaynak yoluyla telafi etmiş ve dolayısıyla dünya konjonktürüne bu yönden çok bağlı olmuş olan Türkiye 1980 yılına da döviz darboğazıyla girmiştir. IMF politikaları ile iktisat politikalarını 180 derece değiştirerek, içe dönük, korumacı ve müdahaleci sanayileşme modelinden piyasa yanlısı neo-liberal politikalar ile ihracatın özendirilmesine yönelmiştir. Buna bağlı olarak gelir vergisi politikalarında yapılan değişikliklerin temel belirleyicisi de hakim paradigmaya bağlı olarak yabancı sermayenin, tasarrufların, yatırımların ve ihracatın teşvik edilmesi ile enflasyonun önlenmesine yönelik olmuştur. Örneğin 1980’den hemen sonra gayrimenkul sermaye iradı türündeki gelirlerin stopaja tabi tutularak beyanname dışına çıkarılmış ve stopaja tabi faiz gelirleri, bu dönem boyunca yapılan bütün oran düzenlemelerinde en düşük

gelir diliminin tabi olduğu vergi oranından daha düşük bir oranda vergilendirilmiştir. Faiz gelirleri, 1981 tarifi ile %30 oranında vergilendirilirken, bu oran 1985 yılında %20, 1989 yılında %10 ve daha sonra bazı durumlarda sıfır olarak belirlenmiştir (Kirmanoğlu, 1994: 76).

1990'ların sonuna kadar ise Türkiye'de ciddi kamu açıkları ile bir dizi kriz yaşanırken, 2000'lerin ortasında artık mali disiplin bir ölçüde sağlanmaya başlanmıştır. 2006 yılına kadar hareketli sermayenin ülkeye çekilebilmesi için uygulanan politikalar ortaya çıkan ekonomik sorunlara acil müdahale amacıyla genellikle kısa dönemli olarak tasarlanırken (Pınar ve Özügürlü, 2008: 58) 2006 yılından itibaren Türkiye sermaye gelirlerini stopaj yoluyla düşük oranda vergilendirmeye başlamış ve beyan esasından vazgeçmiştir (193 Sayılı GVK, Geç. Md., 67). Dünya konjonktürüne paralel olarak gelir vergisi tarifesinin en üst dilimindeki vergi oranında indirim yaparken dilim sayıları da azalmıştır. 5422 sayılı Kurumlar vergisi kanunu, 60 yıla yakın bir süre yürürlükte kaldıktan sonra yerini 2006'da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na bırakmış böylece kurumlar vergisi oranı %20'ye inerken yatırım indirimi uygulaması yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla Türkiye'de 1980'lerden sonra özellikle 2006'daki değişikliklerden sonra stopajın sermaye gelirleri üzerinde nihai vergi halini almasıyla gelir vergisinin üniter yapısı açıkça bozularak sedülelere doğru kaydığı gözlenmektedir. Emek gelirleri ise tabi olduğu en yüksek marjinal vergi oranları düşürülmekle birlikte, artan oranlı tarifeye göre vergilendirilmeye devam edilmektedir. Netice itibariyle 1980 sonrası dünyada neo-liberal politikalara paralel olarak gerçekleştirilen vergi reformları Türkiye'yi de yakından etkilemiş ve gelir vergilemesinde İGVS modeline doğru bir eğilim baş göstermiştir (Çelikkaya, 2010: 173). Mevcut gelir vergisi sistemimizdeki bu eğilimin boyutlarının ne derece olduğu,

benzer yahut ayrılan yönleri konunun bundan sonraki bölümünde irdelenecektir.

3.2. İKİLİ SİSTEMLER BENZEYEN ve AYRILAN YÖNLERİYLE TÜRKİYE’DEKİ GELİR VERGİSİNİN DURUMU

Sedüler gelir vergisinin özel bir şekli olan ikili gelir vergisinde vergiye tabi gelir emek, sermaye ve bileşik olarak ayrılmakta; emek artan sermaye düz oranlı vergiye tabi tutulurken, bileşik gelir ise içerisindeki emek ve sermaye unsurları ayrılmak kaydıyla aynı şekilde vergilendirilmektedir. Genel sınıflama olarak ayrılan emek, sermaye ve bileşik gelirlerinden her birinin kapsamına hangi gelir türlerinin dahil olacağı da ayrıca belirtilmektedir.

Vergiye tabi geliri üç temel kategoriye ayıran ikili sistemin aksine Türk Vergi Sistemi'nde vergiye tabi olacak gelirler ayrı ayrı sayılmakta ve 193 sayılı GVK içerisinde her bir gelir unsuruna ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

GVK’nın 1. Maddesinde gerçek kişilerin gelirlerinin bu vergiye tabi olduğunu belirttikten sonra gelir için şöyle bir tanım verilmektedir: “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safı tutarıdır”. Vergiye tabi yedi irat ve kazanç türü ise GVK’nın 2. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

1. Ticarî kazançlar,
2. Ziraî kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Görüldüğü gibi GVK’da vergilendirilecek gelir unsurları sayılırken, ikili gelir vergisinde olduğu gibi **emek** ve **sermaye gelirleri** ile **her iki kaynaktan elde edilen gelirler** arasında bir ayırım yapabilmek için **kazanç** ve **irat** kavramları kullanılmıştır. Kazanç ile irat arasındaki ayırmda temel ölçüt, elde edilmelerinde emek unsurunun bulunup bulunmamasıdır. Buna göre **kazanç** bedeni ve zihni bir çalışma veya emeğin bir sermaye ile birleştirilmesiyle sağlanan değerler; **irat** ise böyle bir çalışmayı gerektirmeyen menkul ve gayrimenkul mallar dolayısıyla elde edilen değerler olarak tanımlanmaktadır (Erginay, 1984: 149). Dolayısıyla emek geliri sınıfına ücretler girerken sermaye gelirlerini menkul ve gayrimenkul gelirler ile diğer kazanç ve iratlar; bileşik gelir içerisine ise ticari, zirai ve serbest meslek kazançları girmektedir. Bu yönden ikili sisteme benzer bir ayırım olduğu söylenebilir. Ancak bileşik gelirlerin vergilendirilmesinde gelirler ikili sistemde olduğu gibi emek ve sermaye bileşenlerine göre ayrılarak vergilendirilmemektedir.

3.2.1. Ücretlerin Vergilendirilmesi

Ücret, üretime emeğiyle katılanların üretimden aldıkları pay ya da üretime katılan emeğin fiyatı olarak tanımlanabilir (Dinler, 2004: 256). 4857 sayılı İş Kanunu’nun 32. maddesine göre, “genel anlamda ücret, bir kimseye bir iş karşılığında iş veren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır”.

Vergi hukukunda ücretin tanımı yapılırken amaç hizmet sözleşmesini ya da işveren ile iş görenin karşılıklı sorumluluklarını belirlemekten ziyade hangi menfaatlerin “ücret” olarak vergilendirileceğini düzenlemektir. Dolayısıyla GVK’ya göre, “ücret, işverene tabi, belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir” (GVK,

m.6/f.1) şeklinde tanımlanmaktadır. “Ücretin, ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adalar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez” (GVK,m.61/f.2). Kanunda ücret tanımı bu şekilde analiz edildikten sonra üçüncü fıkrada ayrıca hangi ödemelerin ücret kapsamına gireceği açıkça sayılarak belirtilmiştir.

GVK’da ücretlerin vergilendirilmesinde vergi matrahı iki usule göre tespit edilmektedir: Gerçek usul ve diğer ücretler.

Ücretlerde ilke olarak matrah gerçek usule göre saptanmaktadır. Bir gelir unsurunun gerçek tutarı, gerçekten elde edilen belgelere dayalı gelirden, o geliri elde etmek için yapılan ve kanunun izin verdiği giderlerin indirilmesi sonucunda bulunan tutardır (Oktar, 2016: 53). Buna göre GVK’da ücretliler açısından gerçek ücretin bulunması için işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından GVK’nın 63. maddesinde belirtilen indirimler yapıldıktan sonra safi değeri hesaplanmakta ve bu tutar üzerinden vergilendirme yapılmaktadır (GVK,m.96/2)⁵ Gerçek usule tabi ücretler stopaj yöntemiyle vergilendirilirken, bu yöntem nihai vergilendirmeye takabül etmektedir⁶. Aynı zamanda vergilendirmede ücretin yıllık toplamı esas tutulduğundan (GVK, m.104) sonuç olarak ücretler artan oranlı tarife tabi tutulmaktadır.

⁵ Gerçek ücretin bulunması için kanunun izin verdiği indirimlerin diğer gelir unsurlarına kıyasla çok sınırlı olduğu dikkate alındığında, ücret matrahının tespitinde tam bir gerçek usulden söz edilemez. Örneğin, ticari, zirai ve mesleki kazançlarda olduğunun aksine, ücretin elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılması mümkün değildir (Oktar, 2016: 53-54).

⁶ Ancak GVK’nın 95. maddesinde sayılan ücretlerin vergilendirilmesinde stopaj yöntemi uygulanmazken, bu ücretlerin vergilendirilmesinde yıllık beyanname esası uygulanır.

GVK, m.64’de ise 5 bent içinde sayılan bazı hizmet erbablarının ücretleri “diğer ücretler” olarak nitelendirilmiş ve bu ücretlerin götürü usule göre tespit olunarak vergilendirilmeleri esası kabul edilmiştir.

Tüm bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere gerçek usule tabi ücretliler tıpkı ikili sistemde olduğu gibi artan oranlı vergiye tabi iken sosyal ve idari nedenlerle diğer ücretliler götürü usule tabi olmaktadır (Öz, 2006: 117). İkili sistemde ayırma kuramının aksine sermaye düz ve düşük oranda vergilendirilirken emek artan orana tabi olmakta ve vergi adaleti bozulmaktadır. Sistem içerisinde emek aleyhine ortaya çıkan bu adaletsizliği nispeten telafi etmek adına, emeğin tabi olduğu artan oranlı vergi yapısının bir dizi vergi dilimi, indirim, krediler içermesine izin verilmektedir. Özellikle alt sosyal sınıflar lehine olacak şekilde artan oranlı tarifenin basamak yapısı makul düzeyde tutulmaya çalışılmaktadır. Benzer şekilde GVK’da matrah belirleme aşamasında diğer ücretli tanımına gidilmesinin nedeni bu kapsamda değerlendirilebilir. Buna ek olarak GVK’da ücret gelirlerine bazı indirimlerin tanındığı ve bu gelirler için düşük oranlı vergi tarifesine uygulanmasına yönelik düzenlemelere yer verildiği de görülmektedir. Bu uygulamalar ise asgari geçim indirimi, farklı vergi tarifesine uygulamasıdır.

3.2.1.1. Asgari (En Az) Geçim İndirimi, Asgari Ücret Üzerindeki Vergi Yükü Ve Değerlendirilmesi

Genel olarak, kişilerin en az düzeyde geçimini sağlamaya yetecek miktardaki gelirlerinden vergi alınmaması şeklinde ifade edilen asgari geçim indirimi, gerçek anlamda vergi ödeme gücünün kişinin varlığını sürdürebilmesi için gerekli kaynaklara sahip olmasından sonra başlayacağı düşüncesine dayanmaktadır. Asgari geçim indiriminin belirlenmesinde; fizyolojik, kültürel veya medeni asgari ihtiyaçlar gibi

farklı ölçütlerin kullanılması önerilirken bu indirimin bütün mükellefleri kavrayan bir kavram olduğu görülmektedir (Oktar, 2016: 26). Asgari geçim indirimi uygulamasının Türkiye’de ilk defa yürürlüğe konulduğu 1950 yılı ile 1986 yılları arasında bu tanıma uygun olarak bütün mükellefleri kavrayacak şekilde uygulanmıştır. Ancak 1986 yılından sonra sadece ücretlileri dikkate alan özel bir uygulama geliştirilmiştir. Nitekim en son 1.1.2008 yılından itibaren uygulanmak üzere 5615 sayılı kanun ile getirilen ve hala yürürlükte olan asgari geçim indirimi, ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde uygulanacak bir indirip olup; gerçek ücret gelirleri dışında kalan gelir unsurlarını kapsamadığından, düzenleme “asgari geçim indirimi”nden çok “ayırma ilkesi”nin bir uygulaması görünümündedir (Saraçoğlu, 2007).

GVK’nın 32. maddesi olarak yürürlüğe giren asgari geçim indiriminin tutarı “asgari ücrete” bağlı olarak belirlenmektedir. Buna göre asgari geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için %50’si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için %10’u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için %7,5; üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5’idir. İndirim tutarı hesaplanırken de medeni durum, eşin çalışıp çalışmaması ve çocuk sayısına göre oranlar toplanıp yıllık brüt asgari ücretle ve gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranla çarpılarak bulunan miktar, hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmamaktadır (Tablo 8).

Gelirin tutarı ne kadar olursa olsun, medeni durumu aynı olan bütün ücretliler için indirim tutarı aynı olduğu için asgari geçim indiriminin sağladığı vergi avantajı, ücret seviyesinden etkilenmemektedir (Saraçoğlu, 2007: 7).

Asgari geçim indirimi mantığına göre; vergi ödeme gücü, mükellefin varlığını devam ettirebilecek gelir düzeyinin üzerine çıktığında söz konusu olacaktır. Bu yüzden maddi imkanları ancak fizyolojik varlığını sürdürmeye yetecek düzeyde olanların vergi ödeme gücü bulunmadığı ve dolayısıyla vergi dışında bırakılmaları gerekmektedir. Türkiye açısında söz konusu bu tutar “asgari ücrete” tekabül etmesi gerekir. Çünkü 25540 sayılı Asgari Ücret Yönetmeliğinin 4. maddesinde asgari ücret “işçilere normal bir çalışma karşılığı ödenen ve işçinin gıda, konut, giyim, sağlık, ulaşım ve kültür gibi zorunlu ihtiyaçlarını günün fiyatları üzerinden asgari düzeyde karşılamaya yetecek ücret” olarak tanımlanmaktadır.

Dikkat edileceğı üzere söz konusu yönetmelik işçinin sadece kendi ihtiyaçlarını dikkate alan, ailesinin ihtiyaçlarına vurgu yapmayan bir tanımlama ortaya koymaktadır ⁷. Ücretlerin vergilendirilmesinde, tanıma aile dahil edilmeyerek belirlenen asgari ücretin tamamı en az geçim indirimi olarak kabul edilmesi mümkün olmamıştır. Bu durumun ardında yatan sebep miktara karar verilirken sosyal kaygılardan çok, mali kaygıların ön plana çıkması ve indirim tutarının yükseltilmesi halinde devletin önemli miktarda vergi kaybına uğrayacağı düşüncesidir.

Kişinin sadece kendi ihtiyaçlarına vurgu yapan bir asgari ücret tanımı yapılmasına rağmen, Türkiye’deki asgari geçim indirimi uygulamasında ücret sanki ailenin geçimini de sağlayacak şekilde ayarlanmış da bunda iyileştirme yapılıyor gibi düşünülmüştür. Buna göre kişi bekar ve çocuğı olmadığı durumda asgari geçim indirimi daha az iken, asgari ücrete tekabül eden gelir vergisinin tamamından (209,99

⁷ Oysa, asgari ücretin genel kabul görmüş tanımında işçinin ailesinin de ihtiyaçları dikkate alınmış, hatta “insan onuru” kavramı kullanılarak asgari ücretin çok önemli olduğu vurgulanmıştır. Avrupa Sosyal Şartı, asgari ücretin belirlenmesinde aile kriterinin dikkate alınmasını şart koşmasına rağmen, ülkemizde sadece işçi ihtiyaçları kriteri dikkate alınmaktadır (Korkmaz, 2004: 54).

TL) muaf olabilmesi için 2016 yılı baz alındığında evli ve eşi çalışmayanlar için en az 3 çocuklu olması ya da eşi çalışanlar için 5 çocuğu olması gerekmektedir (Tablo 8).

Tablo 8. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanmasına İlişkin Tablo

(Asgari Ücret; 2016 yılı için aylık 1.647 TL yıllık 19.764 TL olarak dikkate alınmıştır.)

		MATRAH	İNDİRİM TUTARI	AYLIK TUTAR
Ücretlinin Medeni Durumu [1]	Oran (%) [2]	(Yıllık Brüt Asgari Ücret×AGİ) [3]	[3]×%15 [4]	[4]/12 [5]
Bekar	50	9.882,00	1.482,30	123,53
Evli Eşi Çalışmayan	60	11.858,40	1.778,76	148,23
Evli Eşi Çalışmayan 1 Çocuklu	67,5	13.340,70	2.001,11	166,76
Evli Eşi Çalışmayan 2 Çocuklu	75	14.823,00	2.223,45	185,29
Evli Eşi Çalışmayan 3 Çocuklu	85	16.799,40	2.519,91	209,99
Evli Eşi Çalışan	50	9.882,00	1.482,30	123,53
Evli Eşi Çalışan 1 Çocuklu	57,5	11.364,30	1.704,65	142,05
Evli Eşi Çalışan 2 Çocuklu	65	12.846,60	1.926,99	160,58
Evli Eşi Çalışan 3 Çocuklu	75	14.823,00	2.223,45	185,29
Evli Eşi Çalışan 4 Çocuklu	80	15.811,20	2.371,68	197,64
Evli Eşi Çalışan 5 Çocuklu	85	16.799,40	2.519,91	209,99

Kaynak: <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/sikca-sorulan-sorular>. Erişim Tarihi: 26.07.2016

Tablo 9. 2016 Yılı İçin Evli, Eşi Çalışmayan, 2 Çocuklu Bir Aile İçin Asgari Ücretin Hesabı ve Vergi Yükleri

I. Brüt Asgari Ücret	1.647,00
A. Sigorta Primi İşçi Payı (%14)	230,58
B. İşsizlik Sigortası Fonu İşçi payı (%1)	16,47
C. Gelir Vergisi Matrahı (I-A-B)	1.399,95
D. Hesaplanan Gelir Vergisi (C×%15)	209,99
E. Asgari Geçim İndirimi	185,29
F. Gelir Vergisi (D-E)	24,70
G. Damga Vergisi (%07,59)	12,50
H. İşçiden Kesintiler Toplamı(A+B+F+G)	284,25
II. Net Asgari Ücret	1362,75

Kaynak: İşçi payları için sigorta primi, işsizlik sigortası fonu oranı ve damga vergisi oranı “http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/damga_asgari.html’dan” den alınarak hesaplanmıştır. Erişim Tarihi: 26.07.2016

Türkiye’de tamamı vergi dışı bırakılmayan asgari ücretin üzerindeki vergi yükleri incelendiğinde ise: Tablo 9’da görüleceği üzere asgari geçim indirimi uygulaması ile 4 kişilik asgari ücretli bir ailenin gelir vergisi yükü üzerinde belirgin bir indirim gerçekleşmiş ve nihai vergi 209,99 TL’den 25 TL’ye düşmüştür. Bununla birlikte genel bir değerlendirme yapılabilmesi için yine aynı ailenin toplam mali yükü de ayrıca sorgulanması gerekir.

Tablo 10. Asgari Ücret Üzerindeki Toplam Mali Yükler (2016 Yılı İçin Evli, Eşi çalışmayan, 2 Çocuklu Bir Aile İçin)

Mali Yükümlülük Türü	Vergi Yüğü* (%)
Gelir Vergisi	1,49
Damga Vergisi	0,0759
Sosyal Güvenlik Kesintisi	14
İşsizlik Sigortası	1
Dolaysız Mali Yükler Toplamı	16,57
Dolaylı Vergi Yüğü**	10
Asgari Ücretli Üzerindeki Toplam Mali Yük	27,57

* Brüt asgari ücret üzerinden hesaplanmıştır. Tablo 9’dan yararlanarak hesaplanmıştır.

** 2016 yılında net asgari ücret 1362,75 TL’dir. Asgari ücretlinin gelirinin tamamını harcaması durumunda toplam KDV ve ÖTV oranı ortalama %10 alındığında asgari ücretlinin ödeyeceği aylık dolaylı vergi miktarı 136 lira olacaktır.

Tablo 10 ve 2016 yılı asgari ücrete ilişkin resmi veriler dikkate alındığında asgari ücretin gerçek vergi yükü brüt ücret üzerinden %16,57, net ücret üzerinden ise %20,8 olarak hesaplanmaktadır. Bahse konu olan vergi yüklerine asgari ücretlinin tüm gelirlerini tükettiği ve toplam %10 dolaylı vergi ödediği (KDV,ÖTV vb.) varsayımı altında; brüt ücret üzerindeki gerçek vergi yükünün % 27,57’ye net ücret üzerinden gerçek vergi yükünün ise %30,8’e çıktığı görülmektedir. 2016 Temmuz ayı açlık ve yoksulluk sınırı araştırmalarına göre dört kişilik bir ailenin açlık sınırı⁸1.370 TL,

⁸ Dört kişilik bir ailenin sağlıklı, dengeli ve yeterli beslenebilmesi için yapması gereken aylık gıda harcaması tutarıdır (Türk-İş, 2016: 1) .

yoksulluk sınırı⁹ ise 4.462 TL ve bekar bir çalışanın aylık yaşama maliyeti ise 1.704,70 TL olarak gerçekleşmiştir (Türk-İş, 2016: 1). Dört kişilik bir ailenin eline geçen net asgari ücret miktarı 1362,75 TL'dir. Mali yüklerin de eklenmesiyle birlikte asgari ücretlinin eline geçen miktar açlık sınırı düzeyinde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de bir ailenin sağlıklı yaşayabilmesi için asgari ücretin düşüklüğünün yanı sıra asgari ücret üzerine konulan birçok vergi ve benzeri mali yükümlülük ile birlikte vergi sonrası gelir daha da azaltılmaktadır (Şener, 2010:283).

Oysa ikili gelir vergisi gibi ayırma ilkesiyle taban tabana zıt bir uygulamada dahi yoksulluk sınırı altında kalanlar için -en az geçim düzeyini devam ettirecek bir gelir sağlayabilmeleri için- negatif gelir vergilemesi ya da vergi tarifelerinde ilk gelir diliminin vergi oranını sıfır ya da düşük oranda saptanması ön görülmektedir. Türkiye'de de bu amaçla sadece ücretlilerin yararlanabildiği asgari geçim indirimi uygulanmaktadır. Ancak indirim fizyolojik asgarinin altında tespit edilmekte dolayısıyla asgari ücretin tamamı indirim konusu yapılmamaktadır. Asgari ücret ailenin geçimini sağlayacak şekilde ayarlanmadığı halde bu ücret üzerinden hesaplanan asgari geçim indirimi eşlerin durumu ile çocuk sayısının artışına göre basamaklandırılmıştır. Türkiye'de düşük asgari ücretin yanında yeter düzeyde uygulanmayan asgari geçim indirimine bir de diğer ek mali yükler eklenince alt gelirli sınıfın nihai mali yükü artmakta net ücreti azalmaktadır. Bu da Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) Anayasası'nda benimsenen vergi yükünün hakkaniyetli dağılımına ilişkin iki temel ilkeyle¹⁰ bağdaşmamaktadır.

⁹ Gıda harcaması ile birlikte giyim, konut (kira, elektrik, su yakıt), ulaşım, eğitim sağlık ve benzeri ihtiyaçlar için yapılması zorunlu diğer aylık harcamaların toplam tutarıdır (Türk-İş, 2016: 1).

¹⁰ T.C. Anayasası'nın 73. maddesinin 1. fıkrası, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür." 2. fıkrası "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."

Bu yüzden ücretlilerin vergilendirilmesinde asgari yaşam düzeyi standartları dikkate alınarak belirlenecek gelir tutarının -en az asgari ücretin yıllık tutarı kadar- vergi dışı bırakılması gerekirken, asgari ücretliler üzerindeki diğer vergi ve sosyal güvenlik prim kesintilerinde de çeşitli iyileştirmelere gidilerek asgari ücretlinin eline geçen net ücret artırılmaya çalışılmalıdır.

3.2.1.2. Farklı Vergi Tarifesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi

Ücretliler açısından vergi yükünü iyileştirmenin bir diğer yolu da farklı vergi tarifesi uygulamasıdır.

Ücretliler için farklı vergi tarifesi, gelir vergisi sistemimizde 1998 yılının ikinci yarısında elde edilen ücretleri kapsamak üzere uygulanmış, 1999-2002 yılları arasında 4444 sayılı Kanun ile benzeri uygulamaya geçici olarak (GVK, geçici 57. Madde) tekrar yer verilmiştir. Bu uygulamayla gelir vergisi tarifesindeki oranlar ücret dışı gelirler için 5 puan artırılarak uygulanmıştır. Böylece ücretlilerin tabi olduğu en düşük oran %15 en yüksek oran ise %40 iken; ücret dışındaki gelir unsurları için bu oranlar sırasıyla %20 ve %45 olmuştur. Toplam gelir vergisi içinde ücretlilerin payı yıllardır %50 ve daha üzerinde seyrederken; bu uygulama sonucunda 1999 yılı için %42,7'ye düşmüştür (Saraçoğlu, 2001: 66).

Vergi yükündeki benzer eğilim 2000 yılında da devam etmiş (%42,9) 2001'den 2003 yılına kadar ekonomik krizin de etkisiyle (krizin yarattığı işsizlik dalgası) gelir vergisi içinde ücretlilerin payı %36 olarak gerçekleşirken, nispeten krizin etkisinin geçtiği 2004 yılında %48,8 olmuştur. Ancak 2005 ile birlikte ücretliler üzerindeki vergi yükü tekrar %50'nin üzerine çıkmıştır [2008-2009 yılları hariç= küresel krizin etkisi] (Tablo 20). Bunun sebepleri ise şunlardır:

I. 2005 yılı başından itibaren geçerli olmak üzere, 5281 sayılı Kanun ile gelir vergisi tarifesindeki uzunluk farkı (134.000 TL'den 71.400'e düşmüş) kısaltılmış; dilim sayısı, yükseklik farkı (oran farkı) ve son dilime uygulanan oran düşürülmüştür.¹¹ Ayrıca tarifenin ilk dilimi asgari ücret ve tüketici fiyat artış oranı kadar artırılırken, ikinci ve üçüncü tarife dilimindeki oranlar enflasyon ve yeniden değerlendirme oranından daha düşük fakat dördüncü dilim ise daha yüksek oranda artırılmıştır. Bunun sonucunda:

1. İlk dilime giren vergi mükelleflerinin vergi yükü ve gelir durumları aynı kalmış,
2. İkinci ve üçüncü dilime girip ilgili dilim oranlarına tabi olacak gelirlerin dördüncü dilime girip daha yüksek orandan vergilendirilmesine neden olduğu için bu gruba giren mükelleflerin vergi yükleri artırılmış,
3. Yüksek gelirlilerin marjinal vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle vergi yükleri hafifletilmiştir (Yılmaz, 2006: 265).

¹¹ 2004 yılında 134.000 TL olan uzunluk farkı 2005 yılında 71.400 TL olmuş; dilim sayısı 6'dan 5'e indirilmiş; yükseklik farkı %25'den %20'ye; son dilime uygulanan oran 40'dan 35'e düşmüştür (Tablo 11).

Tablo 11. 2004 ve 2005 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2004 Yılı Tarifesi*			2005 Yılı tarifesi*		
Basamak Sayısı	Ücret Gelirleri (YTL'ye çevrilmiş)	Vergi oranları %	Basamak Sayısı	Ücret Gelirleri (YTL)	Vergi oranları %
1	0-6.000	15	1	0-6.600	15
2	6.000-14.000	20	2	6.600-15.000	20
3	14.000-28.000	25	3	15.000-30.000	25
4	28.000-70.000	30	4	30.000-78.000	30
5	70.000-140.000	35	5	78.000- Fazlası	35
6	140.000- Fazlası	40			

Kaynak:

<http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2800&AnnouncementCategoryId=8&>

Erişim Tarihi: 01.08.2016

* 2004 ve 2005 yıllarında ücret dışı gelirlerin vergilendirilmesinde, yukarıdaki tarifede yer alan vergi oranları 5 puan artırılmak suretiyle uygulanır.

II. Ücret gelirleri lehine farklılaştırılan vergi tarifesi 2005 yılı sonuna kadar uygulanmıştır. Ancak 2006 yılında 5479 sayılı Kanun ile diğer gelir unsurlarının farklı tarifeye göre vergilendirme anlayışından vazgeçilerek, ücret gelirleri de diğer gelir unsurlarıyla aynı nitelikte kabul edilmek suretiyle, tek tarife uygulamasına geçilmiş ve gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısı beşten dörde indirilirken vergi oranları azaltılmıştır (Tablo 12).

Söz konusu değişikliğe gidilmesinin amacı ise “gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılıp vergi tahsilatının artırılması” olarak belirtilmiştir. Ancak yapılan bu değişiklikle tüm gelirlerde değil ücret dışı gelirlerde vergi yükü azaltılmıştır. Dolayısıyla, böyle bir düzenlemeye gidilmesi, ülkemizde vergileme konusunda adalet ile ilgili kaygıların önemini kaybettiğini, bunun yerine etkinlik ilkesinin ön plana çıkarılmaya çalışıldığının göstergesidir (Gerçek, 2011:3).

Tablo 12. 2005 ve 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

2005 Yılı tarifesi			2006 Yılı tarifesi		
Basamak Sayısı	Ücret Gelirleri (YTL)	Vergi oranları	Basamak Sayısı	Ücret Gelirleri (YTL)	Vergi oranları
1	0-6.600	15	1	0-7.000	15
2	6.600-15.000	20	2	7.000-18.000	20
3	15.000-30.000	25	3	18.000-40.000	27
4	30.000-78.000	30	4	40.000-Fazlası	35
5	78.000-Fazlası	35			
6					

Kaynak:

<http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2800&AnnouncementCategoryId=8&>
Erişim Tarihi : 01.08.2016

Ancak bu artan oranlı tarife yapısının vergide adaleti tahsis etmekten uzak olduğu gerekçesiyle vergi tarifesinin son diliminde 40.000 YTL’den fazlasının %35 ile vergilendirilmesinin Anayasa’nın 2, 11 ve 73. maddelerine aykırı olduğu ve iptali gerektiği talebiyle 2006 yılında Anayasa Mahkemesi’ne dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesi ise itiraza konu olan GVK’nın 109. maddesindeki tarifeye ilişkin bu durumu 2009 yılında iptal etmiştir¹². Anayasa Mahkemesi bu iptal kararının gerekçesinde mali gücü dikkate alan ve ücret gelirinin özellikli ve ayırık durumunu gözetken düzenleme yapılmasının “mali güç” ve “adalet” ilkesi açısından gerekli olduğunu belirtmiş ve bu gerekliliğe ulaşmada en etkili araç olarak vergi oranı farklılaştırılmasına işaret etmiştir (Gerçek, 2011: 3-4). Böylece 6009 sayılı kanun ile ücretliler için düzenlenen tarifenin 1 ocak 2010’dan itibaren geçerli olmak üzere

¹² <http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a5f9f1cf-9b4a-4cfb-b283-78de023088c7?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> Erişim Tarihi: 11.08.2016

uygulanmaya başlanmasıyla tekrar ücret gelirleri diğer gelir unsurlarından farklı vergilendirilmeye başlanmıştır. Yeni tarife ise şu şekilde belirlenmiştir:

“ 8.8000 TL’ye kadar %15

22.000 TL’nin 8.8000 TL’si için 1.320 TL, fazlası %20

50.000 TL’nin 22.000 TL’si için 3.960 TL (ücret gelirlerinde 76.200 TL’nin 22.000 TL’si için 3.960 TL), fazlası %27

50.000 TL’den fazlasının 50.000 TL’si için 11.520 TL (ücret gelirlerinde 76.200 TL’den fazlasının 76.200 TL’si için 18.594 TL), fazlası %35”.

Bu değişiklikle beraber uygulanmaya başlanan tarife yapısı önceki uygulamalar gibi ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarından 5 puan daha az oranda vergilendirilmesi değil; üçüncü ve dördüncü gelir dilimlerinin uzunluğunun artırılması şeklinde yapılmıştır.

Tarifenin bu genel yapısı yıllar itibariyle güncellenen rakamlarla birlikte 2016 yılı itibariyle de uygulanmaya devam edilmektedir. Dolayısıyla 2016 yılı için de tarifenin üçüncü ve dördüncü diliminde yer alan vergi matrahının ücretliler lehine genişletilmeye devam edildiği görülmektedir. Bu durum ayırma ilkesi çerçevesinde olumlu karşılanabilecek bir düzenleme gibidir. Fakat burada esas sorun, düzenlemenin tüm ücret gelirlerine yönelik olmamasıdır. Bu düzenlemeden en fazla yararlanacak kesim kısmen orta gelirliler ile esas itibariyle üst gelir grubudur. Türkiye’deki ortalama ücret seviyesi göz önüne alındığında, bu düzenlemenin alt gelir grubunun, hatta milyonlarca asgari ücretlinin lehine olmadığı söylenebilir (Rakıcı ve Tuncer, 2011).

Nitekim 2016 yılı için net asgari ücret bir önceki yıla göre %25 artırılarak 1300 TL olarak belirlenmiştir. 2015 yılında 12.000 TL olan ikinci gelir vergisi dilimi sınırı %5’lik artışla 2016 yılı için 12.600 TL olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla gelir vergisi dilimi asgari ücrete yapılan artış oranından çok daha düşük oranda artırıldığı için, 2016 yılında asgari ücretli, Ekim ayında kümülatif olarak hesaplanan vergi matrahı (1399,95×10) 12.600 TL sınırını geçtiği için %20’lik ikinci gelir vergisi dilimine girecektir. Konuyla ilgili düzenleme yapılmadığı takdirde Ekim ayında net aylık ücret 1230, 95 TL olacak ve yıl sonuna kadar bu tutarda kalacaktır.

Tablo 13. İkinci Dilim Matrah Artış Oranlarının Yeniden Değerleme Oranıyla Karşılaştırılması

Tarife Yılı	İkinci Dilim Başlangıç Matrahı	Bir Önceki Yılın Matrahına Göre İkinci Dilim Matrahta Yapılan Artış Oranı	Yeniden Değerleme Oranları %	Yeniden Değerleme Dönemleri
2016	12.600	5	5,58	2015
2015	12.000	9,09	10,11	2014
2014	11.000	2,80	3,93	2013
2013	10.700	7	7,80	2012
2012	10.000	6,38	10,26	2011
2011	9.400	6,8	7,7	2010
2010	8.800	1,1	2,2	2009

Kaynak: Yeniden Değerleme Oranları İçin: <http://www.verginet.net/dtt/1/Yeniden-Değerleme-Oranlari.aspx> Erişim Tarihi: 05.08.2016; İkinci dilim matrahlarındaki artış oranı hesapları için; <http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2800&AnnouncementCategoryId=8&> Erişim Tarihi: 05.08.2016

Sonuç olarak 2005 yılından beri tarifeyle ilişkin düzenlemeler daha çok orta ve üst gelir gruplarının durumunu iyileştirmeye yönelik yapılmaktadır. 2006 yılında kaldırılan ücretlilerin ayrı tarifele vergilendirilmesi uygulaması, 2010 yılında tekrar yürürlüğe girmiş ancak yine alt gelir grubu için bir iyileştirme ön görmemiştir. 2010’dan sonra ikinci dilim sınırı için yapılan matrah artırımları -ortalama bir puanlık sapmayla- yeniden değerlendirme oranına göre artırılmakla yetinilmiştir.

3.2.2. Sermayenin Vergilendirilmesi

Ekonomik büyüme- tasarruf ve tasarruf- vergileme ilişkisi kapsamında Türkiye’de kronik bir hal almış olan düşük tasarruf eğilimi sorununun çözümünde vergi politikası her zaman bir araç olarak kullanılmış ve ülke içerisinde ekonomiyi canlandırma ve kalkındırıcı önlemler alma ve ülke içerisinde sermaye birikimini desteklemek adına sermaye gelirleri etkin bir şekilde vergilendirilememiştir. Aynı zamanda küreselleşme ile beraber ülkeler arasında sermaye hareketliliğinin artması, buna bağlı olarak yaşanan vergi rekabeti, ekonomik krizlerin etkisi ve giderek artan borçlanma gereği de sermaye gelirlerinden elde edilecek vergilerin gereği hızda artırılabilmesinin önünde büyük engel teşkil etmiştir. Sermayenin vergilendirilmesinde bu ulusal ve uluslararası kısıtların etkisiyle Türkiye’de hem finans hem de doğrudan yatırımların vergilendirilmesinde 2006 yılında önemli değişiklikler yapılmıştır. Değişikliklerin temel yönelişleri incelendiğinde ise sermayenin vergilendirilmesi konusunda ikili sisteme doğru evrilen bir uygulamanın olduğu söylenebilir. Sermayenin vergilendirilmesi özelinde yaşanan bu süreç incelenirken, finans sermaye ve sabit sermayenin vergilendirilmesi ayrı ayrı ele alınacak ve menkul sermaye iratlarının ve kurum kazançlarının vergilendirme yöntemleri incelenecektir.

3.2.2.1. Sermaye Kavramı

Gelirin iki fonksiyonu vardır : tüketim ve tasarruf. Tasarruf sermayenin kaynağını teşkil eder. İktisatta en genel tanımıyla sermaye denilince, malvarlığının (servetin) üretime ayrılan kısmı anlaşılır.

Adam Smith'e göre sermaye (stok) oluşması için bir ferdin günlük gereksinimlerinden fazla bir gelir elde etmesi ve bunu ek bir gelir elde etmek için kullanmaya çalışması gerekir.

Smith, bu şekilde oluşan sermayeyi, “sabit sermaye” ve “döner sermaye” olarak ikiye ayırır. **Sabit sermaye**; makine, araç-gereç, bina, toprak üzerindeki ıslah düzenlemeleri ile toplumu oluşturan bireylerin yeteneklerini geliştiren donanımları kapsar ve “el değiştirmeden bir gelir veya kar sağlar”. **Döner sermaye** ise ancak “dönerek veya sahip değiştirerek” bir gelir sağlar. Bu tür sermayenin içine; para, yiyecek stoku, hammaddeler, yarı mamul maddeler ve henüz tüketiciye satılmamış mamul maddeler girer. Bütün yararlı makinalar ve araçlar, ilk olarak döner sermayeden elde edildikleri gibi, bir gelir temin edecek hale gelmeleri de ancak döner sermaye tarafından desteklenmeleri ile mümkündür (Smith, 2012: 296-304). Ayrıca; Bütün sermaye, tasarrufun sonucudur. Ona göre sermaye tasarrufla artar, israf ve kötü kullanımla azalır. Gelirinden tasarruf yapan bir kimse, bunu sermayesine ekler veya belli sayıda üretken elin istihdamını sağlamak için kendisi kullanır yahut da faiz, yani bir kar payı karşılığında başkalarına kiralayarak onların aynı şeyi yapmaları için kullanır (Smith, 2012: 366). Ricardo da A. Smith gibi sermayeyi sabit sermaye ve döner sermaye diye ikiye ayırır. Bina, makine, araç ve gereçleri sabit sermaye olarak değerlendirir. Döner sermaye üretim sürecinin belli bir aşamasında kullanılır. Sahibine daha kısa bir süre de döner. Sabit sermaye ise üretim sürecinde bir çok kez kullanılır (Ricardo, 1969: 18-19). Marksa göre ise sermaye oluşu, önceden emeğin oluşturduğu değerlerin üretim araçlarına dönüşmesinden başka bir şey değildir. Marx, bu durumu şöyle ifade eder : “ Artık kıymetin kapital olarak kullanımı veya artık – kıymetin

kapitale dönüşümü, işte kapital birikimi denen budur. Kapitalist ne kadar fazla birikim yapmışsa, o kadar daha fazla birikim yapabilir” (Kazgan, 1974: 367).

Marx sermayeyi değişmeyen ve değişen sermaye olarak ikiye ayırır. Değişmeyen sermayeye tıpkı Smith ve Ricardo gibi makina ve tesisler gibi birden fazla üretim döneminde kullanılan dayanıklı malları dahil ettiği gibi onlardan farklı olarak bu gruba ara malları ve hammaddeler gibi bir üretim döneminde kullanılıp tüketilen dayanıksız malları yani dolaşan sermayeyi de eklemiştir. Yine klasik iktisadın öncülerinden farklı olarak Marx, emek gücünü değişen sermaye olarak tanımlamıştır. Buna göre sermaye bu iki unsurun toplamından oluşmaktadır. Üretim sürecinde değişmeyen sermaye olarak belirttiği girdilerin değerinde bir değişme olmaz yani nihai çıktıya ancak içerdikleri işgücü zamanı kadar bir değer aktarabilirler. Ancak değişen sermaye olarak tanımlanan emek gücüyle ise işçi tükettiğinden daha fazla değer yaratabilmektedir (Akyüz, 1980: 28-29). Marx bu ayrıma vurgu yaparak sermayenin kaynağını oluşturan artık değer emek gücü sayesinde ortaya çıktığını söyler. Toplam artı değer ne kadar fazla olursa, sermaye birikimi de o ölçüde fazla olacaktır. Düşününün kendi deyimiyle artık değer haddi veya sömürü oranı ne kadar yüksekse yani sermaye sahibi çalıştırdığı işçinin ürettiği hasıladan ne kadar fazlasını kendinde alıkoyuyorsa sermaye oluşumu o kadar fazla olacaktır (Ersoy, 2008: 449).

Bu çalışmada esas alınan sermaye kavramı ise; gerçek ve tüzel kişilerin sahip oldukları, iktisadi bir işletmeye dahil olsun veya olmasın, arsa, bina, makine, tesisat, demirbaş gibi fiziki (reel) sermaye ile mevduat hesapları, hisse senedi, tahvil gibi finansal (parasal) sermayeyi içine alan bir manada kullanılacaktır.

3.2.2.2. Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Geçici 67.

Madde

Bireylerin, servet niteliğindeki paralarını ödünç vermeleri, hisse senedi, tahvil ve benzeri varlıklara yatırımları gibi eylemleri karşılığında elde ettikleri gelirler, menkul sermaye iradı (MSİ) olarak kabul edilmektedir (Öz, 2006: 149).

Türkiye’de menkul sermayeden elde edilen gelirler üzerinden vergi alınması uygulaması ilk kez 5421 sayılı GVK ile başlamıştır. 193 sayılı Yasanın ilk uygulamaya giren haliyle 75. madde de MSİ olarak “her nevi hisse senetlerinin temettüleri, her nevi tahvilat faizleri, iştirak hisselerinden doğan kazançlar, her nevi alacak faizleri ve mevduat faizleri” olmak üzere beş, ayrıca daha sonra 75. maddeye alınan 76. maddedeki üç adet “MSİ sayılan haller” olmak üzere toplam 8 adet irat sayılmaktadır. Bugün ise GVK madde 75, 17 alt bentten oluşmaktadır. GVK’ya göre, “sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil eden değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır” şeklinde tanım yapıldıktan sonra bu 17 tane menkul sermaye iradı tek tek belirtilir. Ancak MS sayılan iratlar yalnızca bunlarla sınırlı değildir. Birinci fıkrada yer alan “kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar” ifadesi, maddede sayılan dışında bunlara benzer iratların da vergiye tabi olacağı anlamına gelmektedir (Öz, 2006: 154).

Türk vergi sisteminde, MSİ’nin vergilendirilmesi, hem aynı kıymet için farklı dönemlerde, hem de farklı kıymetler için aynı dönemlerde farklılıklar göstermektedir (Öz, 2006: 154). Özellikle 2006 yılı öncesinde uygulanan sistem temelde stopaja dayanmasına rağmen menkul sermaye iratları arasında uygulama birliği mevcut değildi. Çeşitli amaç ve hedefler çerçevesinde, farklı menkul sermaye iratları için

farklı stopaj oranları uygulanmış, bazı gelirler beyana tabi tutulurken bazıları beyan dışı bırakılmıştır. Beyana tabi olanlar için de farklı beyan sınırları uygulanmıştır (Çalçalı ve Yılmaz, 2013: 251). 1990’lar boyunca ciddi kamu açıkları ve bir dizi krizin yaşanması nedeniyle devletin menkul sermaye iratların vergilendirilmesinde birinci önceliği, daha kolay ve daha ucuz borçlanarak faiz yükünü azaltmak olmuş; vergi gelirlerini artırmak ve vergi adaletini gerçekleştirmek ise geri planda kalmıştır (Küsmenoğlu, 2012: 858). Örneğin; Devlet İç Borçlanma Senetlerinden elde edilen faiz gelirleri bir dönem vergi dışı tutulmuş, daha sonra bu gelirler vergi kapsamına alınarak yabancılar muaf tutulmuştur (Pınar ve Özügurlu, 2008: 58). Nitekim yıllar itibariyle değiştirilen oranlar Tablo 14’de gösterilmektedir.

Tablo 14. Türkiye’de Menkul Sermaye İratları Stopaj Oranları (%)

%	Menkul Sermaye İradı				
	TL Mevduat Faizi	Döviz Mevduat Faizi	DİBS Faizi	Kar- Zarar Ortaklığı Kar Payı	Repo
01.01.1989-88/13644 BKK	10	10	0	10	-
01.01.1993-92/3802 BKK	10	10	0	10	-
01.01.1994-93/5148, 94/5255 BKK	5	10	0	10	0
01.11.1996-96/8635 BKK	5	10	10	10	0
01.01.1997-96/8955 BKK	12	12	12	12	0
01.01.1998-97/10421 BKK	12	12	6	12	6
01.10.1998-98/11794 BKK	12	12	0	12	6
01.12.1999-99/13646 BKK	15	15	0	15	14
01.01.2001-2000/1713 BKK	16	16	0	16	16
18.08.2001-2001/2847 BKK	6; 10; 14; 16	16; 18	0	6; 10; 14; 16	20
31.12.2003-2003/6577	7; 12; 16; 18	18; 24	0	7; 12; 16; 18	22
01.01.2006-5286 sayılı Kanun	15	15	15	15	15
07.07.2006-527 sayılı Kanun	15	15	0; 15	15	15
23.07.2006-2007/10731 BKK	15	15	0; 10	15	15
2015 (güncel oranlar)	15;12;10	18;15;13	10	15;12;10	15

Kaynak: Yılmaz,2007:111

1.1.2006 tarihinden itibaren ise menkul sermaye iratlarının ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesinde farklı uygulamalar kaldırılmıştır. Uygulama birliğinin ve basitliğin sağlanması amacıyla GVK’ya 5281 Sayılı Kanunun 30.

maddesiyle eklenen Geçici 67. madde ile menkul sermaye iratları 2006 yılı başından itibaren 2015¹³ yılı sonuna kadar tek oranda (%15) ve stopaj yoluyla vergilendirilmesi öngörülmüş ve bu oran üzerinden hesaplanan vergi nihai vergi haline gelmiştir.

Ancak daha uygulamanın hemen başında, 2006 yılının Mayıs ve Haziran aylarında, meydana gelen finansal piyasalardaki dalgalanmanın etkisiyle borçlanma faiz oranları yükselmiş ve bu nedenle DİBS gelirlerinin ve hisse senedi alım- satım kazançlarının vergilendirilmesinde Temmuz ayından itibaren dar mükelleflere uygulanacak stopaj oranı %0'a, tam mükelleflerde ise %10'a düşürülmüştür¹⁴. Daha sonra da benzer düzenlemelerle sistemden sapmalar olmuştur. (Çalçalı ve Yılmaz, 2013: 253). Bunun son örneklerinden biri 24.12. 2012 tarih ve 2012/ 4116 sayılı Bakanlar Kurulu kararıdır. Bu kararda Gelir Vergisi Kanunu'nun 75. Maddesinin 2. fıkrasının 7. ve 12. bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarına ilişkin geçici 67, maddede yer alan stopaj oranlarında çeşitli belirlemeler yapılmıştır.

Bu düzenleme ile daha önce tüm vadeler için %15 olarak belirlenmiş olan vergi stopaj oranlarının bazı süreler için arttığı, bazıları için ise azaldığı görülmektedir. Bu uygulamayla altı aydan kısa vadeli bir mevduat ile 1 yıldan uzun bir mevduat arasında ikincinin lehine olmak üzere ciddi vergi farkı doğmuştur. Böylelikle bireylerin eğer daha avantajlı bir alternatif mevcut değilse tasarruflarını 1 yıldan uzun vadelerle bankalara yatırmaları yönünde bir özendirme ve kısa vadeli mevduatın artmış bulunan

¹³ Bu uygulama 01.01.2020 tarihine kadar uzatılmıştır (GVK 193, Geçici m.67,f.19) .

¹⁴ Ancak, yasada yer alan “Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır” ibaresi, Türk Vergi Siteminde tam ve dar yükümlüler arasında, elde edilen gelirin niteliği ve unsurları açısından bir farklılık bulunmadığı, tersine ayrımcılık yapılmasının “mali güç” ve “vergide eşitlik” ilkesine aykırılık oluşturduğu gerekçesiyle Anayasa Mahkemesi tarafından iptal edilmiştir.

vergi yükü nedeniyle de caydırma söz konusu olmuştur. Dolayısıyla bu karar yönlendirici vergilendirmenin¹⁵ tipik bir örneğini de oluşturmaktadır.

Sonuç olarak bu uygulama, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları için, GVK'nın genel ilkelerinden ayrı bir vergilendirme rejimi ön görmektedir. Son değişiklikle beraber menkul kıymetler vade yapısına göre farklı oranlarda vergiye tabi olmasına rağmen tıpkı ikili sistemde olduğu gibi düşük oranlarda vergilendirilmeye devam edilmekte ve stopaj bu kazançlar için nihai vergi olma özelliğini korumaktadır. İlk uygulamada ikili sistemin öngördüğü gibi bütün menkul kıymetler GV tarifesinin en alt dilimine uygulanan oranda (%15) vergiye tabi tutulurken bu oran 2013'den itibaren vadesi en kısa olan (6 aya kadar; 6 ay dahil) tasarrufların tabi olduğu bir vergi oranı (emek bir nevi kısa vadeli tasarrufların cezalandırıldığı oranda vergilendirilmekte) haline gelmiştir. 1 yıldan uzun menkul kıymetlerde; örneğin mevduat faizleri, katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları için bu oran %10'a kadar düşmektedir. Ayrıca ikili sistemde sermaye gelirlerine uygulanan nihai stopaj vergileriyle elde edilen avantajların sürdürülebilmesi için, bu kazançları elde edenlerin çeşitli indirim, istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanmasına izin verilmemektedir. Bu anlayışa paralel olarak 2006'dan önce menkul kıymetlerin tabi olduğu enflasyon indirimi uygulaması 01.01.2006 tarihinden itibaren kaldırılmıştır. 5281 sayılı kanun gerekçesinde bunun nedeni olarak enflasyon oranındaki düşme eğilimi gösterilirken bir diğer neden olarak da menkul sermaye iratlarının

¹⁵ Yönlendirici vergileme, devletin elde etmeyi planladığı gelirin yanında ya da sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı ya da doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bunun yanında bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına yönlendirici vergilendirme denilmektedir (Göker, 2011: 19).

vergilendirilmesinde geçici 67. madde uyarınca yeni sisteme geçilmesi olarak açıklanmıştır (Yılmazoğlu, 2014: 85).

Finansal yatırımlar için ayrı bir vergilendirme rejimi ve ayrı bir vergi oranı belirlenmesi sonucu, sermaye gelirlerinin çoğu, GVK'nın 103. maddesindeki tarifedeki en düşük orandan daha düşük oranlara göre ve elde edilen gelir tutarına bakılmaksızın vergilendirilmesi iktisadi verimliliği artıracığı beklentisiyle olumlu karşılanırsa da bu uygulamayla, bir yandan da artan oranlı gelir vergisi uygulamasından ve mali güce göre vergilendirme ilkesinden sapılmaktadır. Sermaye gelirleri, oransal olarak elde ettiği geliri potansiyel olarak tüketimden çok tasarrufa ayırma olanağına sahip kişilerce elde edildiğinden, bu kişilerin diğer gelir unsurlarını elde edenlere göre daha düşük oranlarda vergilendirilmesi mali güce göre vergi ödeme ilkesine uymamakta ve gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir (Yılmazoğlu, 2014: 84). Kaldı ki bu uygulamayla finansal yatırımlardan gelir elde edenlerin, diğer faaliyetlerinden dolayı özellikle GV tarifesinin ikinci ve üstü dilimlerinin uygulanacağı tutarda gelir elde eden mükelleflere göre daha az vergi ödeyeceği için yatay vergi adaleti de bozulmaktadır (Öz, 2006: 161).

3.2.2.3. Kurumlar Vergisi

Gelir üzerinden alınan vergilerin ikincisi kurumlar vergisidir. Başka bir deyişle, kurumlar vergisi de gelir vergisi gibi konusu “gelir” olan bir vergidir. Gelir vergisinde verginin konusu gerçek kişilerin gelirleri, kurum geliri vergisi olan kurumlar vergisinde ise verginin konusu vergiye tabi kurumların kazançlarıdır.

Kurumlar vergisi; bugünkü yapısıyla gerçek kişiler, bireysel işletmeler ve şahıs şirketleri gibi iktisadi faaliyetleri sonucunda kâr elde eden bir kısım tüzel kişilerle, tüzel kişiliği bulunmayan (dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, iş ortaklıkları) bir kısım oluşumların safî kazançları üzerinden alınan, objektif, dolaysız ve gelir

vergisinden farklı olarak düzenlenen genellikle tek oranlı tarife yapısına sahip bir vergidir.

2006'da 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na geçilmeden önce 60 yıla yakın bir süre 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu yürürlükte kalmıştır. Kurumlar Vergisinin yıllar içerisindeki uygulamasına bakıldığında ülkede yaşanan sermaye birikimi sorununun doğrudan yansımalarını bu vergi üzerinden okumak mümkündür. Çünkü devlet, sermaye birikim sürecinde her zaman öncü rol üstlendiği için kalkınma adına yaptığı kamu harcamalarındaki artış salt harcama biçiminde değil, kamu gelirlerinin gereği hızla artırılmaması anlamında vergi harcaması olarak da ortaya çıkmıştır. İktisadi kalkınmayı amaçlayan bu vergi politikaları içinde Kurumlar Vergisi de toplam yatırım ve tasarruf hacmi üzerindeki etkileri nedeniyle devletin elinde önemli bir mali araç olarak kullanılmıştır. Bu yüzden 1950 - 59 döneminde ithalatçılar, 1960- 1979 döneminde montaj sektöründe faaliyette bulunan sanayi firmaları 1980 ve sonrasında da ihracat ve finans kuruluşları vergi yasalarında yer alan çok çeşitli istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanarak vergi harcaması yoluyla maliyetlerini azaltmışlardır (Önder,2012:110). Tabi kurumlar vergisinin etkin bir şekilde uygulanmasında vergi idaresinin gelişmişliği, etkin bir denetim ve vergi toplama mekanizmasının oluşturulması da yadsınamaz derecede önemlidir. Bu yüzden Tablo 15'de 1982'ye kadar vergi oranları artmış görünse de bu ivme vergi hasılatına çok yansımamıştır. 1980'lerden itibaren ise düşen vergi oranlarına paralel olarak, toplam kurum karları üzerindeki vergi yükü oldukça azalmıştır.

Tablo 15. Türkiye’de Kurumlar Vergisi Oranlarının Değişimi (%)

YILLAR	Sermaye Şirketleri ve Kooperatifler	Diğer Kurumlar
1950-59	10	35
1960-67	20	35
1968-79	25	35
1980-1981	50	35
1982-1984	40	40
1985-1986	46	46
1987-1993	30;35;40;46	46
1994-1998	25	25
1999-2003	30	30
2004	33	33
2005	30	30
2006	20	20

Kaynak: Yılmaz, 2007: 116

2006’dan beri 5520 sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu ile %20’ye düşürülen vergi oranı uygulanmaya devam edilmektedir. Bu değişikliğe gidilmesinin nedeni küreselleşmenin etkisiyle , yurt dışı dolaysız yatırımlar ile Türkiye’de yerleşik kişi ve kurumların dış dünyayla ilişkisinin artması sonucunda uluslararası vergi rekabeti baskısının artmasıdır. Bu gelişmelerden hareketle yeni kanunda bir yandan vergi oranı düşürülürken, azalması muhtemel vergi hasılatını telafi etmek amacıyla indirim ve muafiyetlerin sayısı düşürülerek vergi matrahları genişletilmeye çalışılmış ve vergi cennetleriyle mücadele amacı taşıyan uygulamalara yeni bazı uygulamalar eklenmiştir. Kanun ile gerçekleştirilen düzenlemeler; kurumlar vergisi oranının düşürülmesi, kontrol edilen yabancı kurum (5520 sayılı KVK, madde 7), transfer fiyatlandırma (5520 sayılı KVK, madde 13), yeniden düzenlenen örülü sermaye (5520 sayılı KVK;madde12) ve vergi kesintisi uygulamaları olarak sıralanabilir (Öz,2006).

Yeni kurumlar vergisi ikili gelir vergisi açısından değerlendirmek gerekirse; hatırlanacağı üzere sistemin ideal uygulamasında sermaye gelirlerine uygulanan tek oranlı vergi ile emek gelirlerinin tabi olduğu artan oranlı vergi tarifesinin ilk dilimine tekabül eden vergi oranı ve kurumlar vergisi oranı birbirine eşittir. Bu son değişiklikle uygulamaya konulan %20’lik KV oranı ise hem değişikliğin gerçekleştiği 2006 yılında

(%15) hem de 2016 yılı için GV'nin ilk dilimindeki %15'lik oranla aynı belirlenmemiş fakat oranlar yakın tutulmuştur. Menkul kıymetler açısından da benzer durum söz konusudur. Bir de kurumlar vergisinde oran indirimine giden ülkeler, hasılat kaybını telafi etmek ve vergi kayıp ve kaçaklarını azaltabilmek için vergi kanunlarında indirim istisna ve muafiyet uygulamalarına sınırlı yer vermeye başlamışlardır. Türkiye'de ise yürürlükte bulunan kanunda oranların indirilmesine rağmen 17 adet muafiyet, 10 istisna, ve 5 adet indirim hükmüne yer verilerek, yaygın bir şekilde vergi harcamasına devam edilmektedir (KVK5520).

Ayrıca sistemin ideal uygulamasında gelir ve kurumlar vergisi arasında tam entegrasyon ön görülmektedir. Türkiye'deki uygulamada ise 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı kanun ile, elde edilen kar payının yarısı vergiden istisna edilmek suretiyle kar payı üzerindeki vergi yükü tamamen olmasa da önemli oranda düşürülmüş ve kar payı dağıtılan şirketin halka açık olup olmamasına göre farklı oranlarda stopaj uygulamasına son verilmiştir. 2003 tarihli bu uygulama 2016 yılı itibariyle de uygulanmaya devam edilmektedir: “Tam mükellef kurumlardan elde edilen ve kanunda sayılan kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar vergiye tabi gelir olarak dikkate alınacaktır. Beyana tabi başka gelirlerin bulunmaması halinde, vergiye tabi gelir 29.000 TL'yi aşıyor ise beyan edilecektir.

Beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, kurum bünyesinde karın dağıtımı aşamasında yapılan % 15 oranındaki vergi kesintisinin tamamı (istisnaya isabet eden kısım dahil) mahsup edilecek olup, mahsup sonrası kalan tutar genel hükümler çerçevesinde red ve iade edilecektir”.

3.3. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE EMEK VE SERMAYE GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜNÜN DAĞILIMI

Hem emek hem de sermaye gelirlerinin vergilendirilme yöntemlerinin incelendiği başlıklarda, bu faktörlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde izlenen politikaların birebir olmasa da 2’li sisteme benzer olduğu ortaya çıkmıştır. Bu açıdan özellikle 2006 yılına şerh konulmuş, bu tarihte hem gelir vergisi tarifesinde hem de menkul kıymet ve kurum kazançlarının vergilendirilmesinde, vergi sistemimizi ikili sisteme yakınlaştıracak değişiklikler yapıldığı görülmüştür. Bunların vergi yükümlüleri üzerine etkisine ilgili başlıklarda genel olarak değinilmiş olsa da, toplu bir değerlendirme yapılabilmesi için bu bölümde, Türk Vergi Sistemi içinde gelir vergisinin yeri ve bu verginin hangi gelir grupları tarafından ne oranda ödendiği incelenecektir.

3.3.1. Vergi Gelirlerinin Genel Dağılımı

Çağdaş devletin mali yapısını oluşturan gelir kaynaklarından en önemlisi vergilerdir. Piyasa ekonomisine dayalı kapitalist sistemlerde vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirlerine oranı %70 civarındadır. Sanayileşmiş batı ekonomilerinde ise bu oran %90’a ulaşmıştır (Turhan, 1998: 20). Türkiye ekonomisi içerisinde de bütçe gelirleri içerisinde en önemli pay vergi gelirlerine aittir. 2010-2015 yılları arasında vergi gelirlerinin toplam bütçe gelirlerine oranı ortalama %87; vergi dışı gelirler ise toplam bütçe gelirleri içerisinde ortalama %15’lik paya sahiptir¹⁶.

¹⁶ 2016 Mali Yılı Bütçe Gerekçesi, Bütçe Performansları Bölümündeki Genel Bütçe Gelirler Tahsilatının Yüzdelik Dağılımı tablosundaki veriler kullanılmıştır.
<http://www.bumko.gov.tr/TR,54/butce-gerekcesi.html> 14.08.2016

Tablo 16. Vergi Gelirlerinin Dağılımı

Yıllar	Vergi Türleri*			
	Gelir ve Kazanç Vergisi	Servet Vergisi	Mal ve Hizmet Vergisi	Dış Ticaret Vergisi
1995	%39.9	%0.8	%39.58	%18
2000	%39.6	%1.31	%42.88	%16
2001	%39.35	%1.06	%45.56	%13.97
2002	%32.42	%1.22	%50.42	%15.91
2005	%28.6	%1.5	%49	%16
2010	%28.3	%2.3	%46.2	%17.3
2015	%28	%2.2	%45	%18.5

Kaynak: 1995-2002 Yılları için <http://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/istatistikler/> Bütçe Gelirleri/ Tablo: 39 ve 44. Erişim Tarihi: 14.08.2016

2005 ve 2015 yılları için 2007-2016 Yılı Bütçe Gerekçeleri/ <http://www.bumko.gov.tr/TR,54/butce-gerekcesi.html>. Erişim Tarihi: 14.08.2016

* Damga vergisi, harçlar ve başka yerde sınıflandırılmayan diğer gelirler bu tabloya dahil edilmediği için %100'e ulaşamamaktadır.

Türk vergi sisteminde yer alan vergilerin yapısı ve bileşimi incelendiğinde ise, sistemin tüm çağdaş vergi sistemleri gibi gelir, servet, mal ve hizmetler ve dış ticaret üzerinden alınan vergilerden oluştuğu görülmektedir (Susam ve Oktayer, 2007:114) . Tablo 16’da, 1995-2015 yılları arasında, söz konusu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki nispi paylarının yıllar itibariyle gelişimi yer almaktadır. 1995 yılından yaklaşık günümüze kadar geçen dönemde, özellikle gelir üzerinden alınan vergiler ile mal ve hizmetler üzerinden alınan tüketim vergilerinin bileşimi itibariyle önemli bir yapısal değişim göstermiştir. 1995 ve takip eden ilk yıllarda gelir ve tüketim vergilerinin sistemdeki payları ortalama %40’lar civarında seyretmiştir. 2000 yılına kadar yaklaşık değerlerle devam eden bu yapı, 2001 yılından itibaren farklılaşmış ve denge, tüketim vergileri lehine olmak üzere değişmiştir.

2015 yılında ise toplam vergi gelirlerinin % 45’i mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerden elde edilirken, gelir üzerinden alınan vergilerin payı ise %28 düzeyindedir. Dış ticaret vergisi %18.5 iken, 1995 yılından bu yana, kendi içinde

oldukça önemli bir artış kaydeden servet vergilerinin sistem içindeki payı ise oldukça düşük bir düzeyde olup %2’ler civarında seyretmektedir.

Tablo 17. Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Dönemler Arasında Gerçekleşen Ortalama Oranları

Dönemler	Dolaylı Vergiler	Dolaysız Vergiler
1985-1994	50	50
1995-2001	58	42
2002-2006	68	32
2007-2009	66	34
2010-2015	69	31

Kaynak: 1985-2007 yılları için;(Tekin ve Çelikkaya, 2009:42). 2008- 2015 yılları için; Bütçe Gerekçeleri/<http://www.bumko.gov.tr/TR,54/butce-gerekcesi.html>. Erişim tarihi: 15.08.2016

Vergi gelirlerindeki bu dağılımın dolaylı ve dolaysız vergilere olan yansıması ise tablo 17’de yer almaktadır. Buna göre: 1985-1994 arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin dağılımı dengeli bir şekilde seyrederken, bu yıldan sonra dolaylı vergilerin payı hızla artmaya başlamıştır. 1995 yılında toplam vergi gelirlerinin %42’si dolaysız vergiler, %58’i ise dolaylı vergiler üzerinden elde edilirken günümüze kadar olan süreçte söz konusu vergiler arasındaki denge daha da bozulmuştur. Dolaysız vergilerin payı %31’e inerken dolaylı vergiler ise %69 seviyesine ulaşmıştır. Dolayısıyla ortaya çıkan bu tablo, bugün itibarıyla toplam vergi gelirlerinin 2/3’ünden daha büyük bir kısmının dolaylı vergilerden sağlandığını göstermektedir.

Hükümetlerin önemli bir finansman aracı olarak kullandığı dolaylı vergiler, faiz dışı fazla hedefine ulaşmak ve vergi gelirlerini artırmak için kısa vadede en iyi sonuç veren bir finansman kaynağı olarak görülmektedir. Ancak dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının %70’lere gelmesi vergi adaletini ortadan kaldırmaktadır. Vergi yükündeki artışın dolaylı vergiler ile gerçekleştirilmesi, gelirinin tamamını veya büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda kalan alt ve orta gelir grupları üzerindeki vergi baskısının artmasına neden olmaktadır. Ayrıca, başta enerji olmak üzere bir çok girdi üzerindeki vergi yükünün hızla artması, üretimde

maliyetlerin artmasına ve uluslararası rekabet kaybına yol açmaktadır (Ay ve Talaşlı, 2008: 146).

3.3.2. Gelir Vergisi İçinde Yer Alan Gelir Grupları Arasındaki Vergi Yükünün Dağılımı

Vergi sistemimizin değerlendirilmesi açısından önem taşıyan bir konu da, dolaysız vergiler içinde yer alan gelir vergisinin hangi gelir grupları tarafından ödendiği konusudur. Genel bütçe vergi gelirleri içinde gelirden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi olarak ayrılmaktadır. Tablo 18’de görüldüğü üzere toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisinin payı giderek düşmektedir. 2006’dan itibaren gelir vergisinin payı ortalama % 22 ve kurumlar vergisinin payı ise ortalama %9 olmuştur.

Tablo 18. Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Gelirden Alınan Vergilerin Dağılımı

YILLAR	GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)	KURUMLAR VERGİSİ TAHSİLATI	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%)
1999	4.936.551	30,4	1.549.525	10,5
2000	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9
2001	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3
2002	13.717.660	23,0	5.575.495	9,3
2003	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3
2004	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5
2005	22.817.529	19,1	11.401.986	9,6
2006	31.727.644	20,9	12.447.354	8,2
2007	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2
2008	44.430.339	23,3	18.658.195	9,8
2009	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5
2010	49.385.289	21,0	22.854.846	9,7
2011	59.885.000	21,0	29.233.725	10,3
2012	69.671.645	22,0	32.111.820	10,1
2013	78.726.008	21,4	31.434.581	8,6
2014	91.063.306	22,6	35.163.517	8,8
2015	105.393.946	22,7	37.009.483	8,0

Kaynak:

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_65.xls.htm Erişim

Tarihi: 12.07.2016

Tablo 19’da ise tahsil şekline göre ayrımının yapıldığı gelir vergisinin, -stopaj ve beyan yolu- dağılımına yer verilmiştir. Buradan çıkan tabloya göre, verginin üniter yapısının gerektirdiği beyan usulünden stopaj usulüne dönüştüğü açıkça ortaya çıkmakta ve gelir vergisi beyan üzerinden alınan vergi özelliğini yitirmiş bulunmaktadır. Tablo 19 incelendiğinde %90’nın üzerindeki kısmının stopaj yoluyla tahsil edildiği görülmektedir. 1995’de %84 olan stopaj payı 2015 yılında yaklaşık %94 olarak gerçekleşmiştir. Dolayısıyla 2015 yılında 100 liralık bir gelir vergisinin 94 lirası stopaj yoluyla elde edilmiştir.

Tablo 19. Gelir Vergisinin Alınma Şekline Göre Dağılımı (%)

	1995	1996	2000	2005	2010	2014	2015
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	%9,7	%9,5	%5,5	%5,5	%4,9	%4,1	%4,2
Gelir Vergisi Stopajı	%84,2	%85	%90,2	%90,4	%92	%93,6	%93,6

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporları: <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> Erişim Tarihi: 12.07.2016

Tablo 20’de ise gelir vergisinin kendi içindeki dağılımı incelenmektedir. Bu tabloya göre ise tahsil edilen gelir vergisinin oldukça önemli bir kısmının ücretliler tarafından ödendiği ortaya çıkmaktadır. Ücretliler üzerindeki hesaplanan vergi yükü 2000 yılında %43 iken 2005 yılında %50’nin üzerine çıkmış, bu tarihten sonra da ekonomik krizin yaşandığı yıllar hariç %50’nin üzerinde seyretmiştir. 2015 yılı

itibariyle de yaklaşık %60 seviyesine ulaşmıştır. Yıllar içinde ücretliler üzerindeki vergi yükü artarken menkul sermaye geliri elde edenlerin vergi yükü ise azalmaktadır. 2000 yılında %33 olarak gerçekleşen oran 2007’de %20’ye gerilemiş, devam eden yıllarda da düşmeye devam etmiştir. Nitekim 2015 yılında bu oran beyana tabi olan menkul kıymetler hariç %14 olarak gerçekleşmiştir ki, genel olarak beyan esası, stopaj uygulamasının başladığı 01.01.2006 tarihinde önce ihraç edilen tahvil ve bonolar ile 01.01.2006 tarihinden önce edinilen menkul kıymetlerden doğan gelirlerin vergilendirilmesi ile ilgili olduğu için bu yolla toplanan vergi toplam yüke çok az etki etmektedir. Basit usulde tespit edilen ticari kazancın vergi yükü neredeyse yok seviyesindeyken, gerçek usulde tespit edilen ticari kazanç üzerindeki vergi yükü 13 yılda %50 azalarak, 2000 yılında %10,3 seviyesinden 2013 yılında %5,2’ye gerilemiştir. İktisadi anlamdaki sermaye kazançlarındaki bu düşük vergi yükleri kurumlar için de geçerliliğini korumaktadır. 1980’li yıllardan sonra azalan bir seyir izleyen kurumlar vergisi oranı en son 2006’da %20’ye düşürülmesine rağmen ortalama vergi yükü %9’lar seviyesinden yukarı çıkamamıştır.

Tablo 20. Gelir Grupları Arasında Vergi Yükünün Dağılımı

YILLAR	TOPLAM GELİR VERGİSİ TAHSİLATI	ÜCRETLİLER ÜZERİNDEKİ [HESAPLANAN] VERGİ YÜKÜ*(%)	MENKUL SERMAYE İRADI ÜZERİNDEKİ [HESAPLANAN] VERGİ YÜKÜ (%)*	BASİT USULDE TESPİT EDİLEN TİCARİ KAZANÇ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ (%)*	GERÇEK USULDE TESPİT EDİLEN TİCARİ KAZANÇ ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ (%)*	İKTİSADİ ANLAMDA SERMAYE KAZANÇLARI ÜZERİNDEKİ VERGİ YÜKÜ (%)
2000	6.212.977	43,0	33	0,1	10,3	19,3
2001	11.579.424	33,4	45	0,2	6,9	16,4
2002	13.717.660	36,7	25	0,3	5,6	15,2
2003	17.063.761	38,8	19	0,2	6,2	16,7
2004	19.689.593	48,0	23	0,3	0,9	10,7
2005	22.817.529	56,1	19	0,5	7,9	18
2006	31.727.644	49,4	18	0,5	6,2	14,9
2007	38.061.543	50,4	20	0,5	6,0	15,7
2008	44.430.339	45,2	18	0,5	5,3	15,6
2009	46.018.360	46,3	16	0,5	5,4	16,4
2010	49.385.289	56,5	15	0,5	5,6	15,8
2011	59.885.000	55,8	17	0,5	5,3	16,1
2012	69.671.645	57,2	15	0,4	4,8	15,3
2013	78.726.008	59,2	14	0,4	5,2	14,2
2014	91.063.306	58,6**	14**	0,3	**	9,1
2015	105.393.946	58,13**	14**	0,3	**	8,3

Kaynakça: *Stopajla vergilendirilmiş ücretlilerin (asgari ücretli ve diğer ücretler ile ücret sayılan ödemeler) vergileri Gelir İdaresi Başkanlığı/ (2000-2015) Faaliyet Raporları'nda yer alan muhtasar beyannameden alınmıştır. Beyana tabi ücretlilerin ise Beyanname Özetlerinden yararlanılarak hesaplanmıştır. Beyan ile bildirilen ücret gelirlerinden birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki iş verenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103. maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükellefler beyanname vermek zorunda oldukları için, bundan kaynaklanan mükerrer hesaplama yapılmış olabilir. Bu ihmal edilmiştir.

*Stopaja tabi menkul kıymetlerin vergileri de muhtasar beyannameden alınmış; beyan edilmiş olanlar da beyanname özetlerinden yararlanılarak hesaplanmıştır. Basit usulde tespit edilen ticari kazancın vergileri faaliyet raporlarından, gerçek usulde tespit edilen ticari kazancın vergisi de beyanname özetlerinden yararlanarak hesaplanmıştır. Faaliyet raporları için: <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-vonetim/faaliyet-raporlari>
Beyanname Özetleri için: <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>

** 2014-2015 yılı Türkiye Geneli Beyanname Özetleri yayımlanmadığı için ücret ve menkul sermaye geliri için beyan yoluyla tahakkuk eden ortalama vergileri hesaplanamadığı için toplama dahil edilmemiştir. Aynı sebepten dolayı gerçek usulde vergilendirilen ticari kazançların beyan ettikleri gelire tahakkuk eden vergi hesaplanamamıştır.

3.4. İKİLİ SİSTEMİN TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİNE

YÖNELİK DEĞERLENDİRMELER

1990'lı yılların başında Nordik ülkelerinde uygulanmaya başlanan ikili gelir vergisi üniter gelir vergisinin engelleyemediği sermaye kaçışının önlenmesi için geliştirilmiştir. Sistemde sermaye daha hareketli olduğu için düşük ve düz oranda

vergilendirilirken, iş gücü ise -yüksek düzeyde kalifiye olan dar bir kesim ve göç dışında- genellikle hareketli olmadığı için artan oranda vergilendirilmeye devam edilmektedir. İkili sistem ile vergi tekniği açısından üniter gelir vergisinin neden olduğu çeşitli arbitraj faaliyetlerinin önüne geçilebilse de emek ve sermayenin farklı oranlarda vergilendirilmesi yeni arbitraj olanakları yaratmaktadır. Dolayısıyla vergi tekniği açısından ideal vergi olma iddiası olmayan bu sistem ile hedeflenen birincil öncelikler; etkinliğin sağlanması, ekonomik büyüme ve refah artışı, yabancı sermaye yatırımlarının artması- yerli sermayenin kaçışını engellemek ve vergi tabanının genişletilmesini sağlamak olmuştur (Demirli ve Güran, 2009: 186). Genel anlamda vergilemenin temel hedefleri ise; rekabet gücü yüksek bir ekonomi, kaynak dağılımında etkinlik, yatay eşitlik (vergilemede genellik), artan oranlılık (dikey eşitlik) olarak özetlenirse, belirli bir vergi gelirini hedefleyen bir kamu idaresi bu dört hedefin tümünü bir arada gerçekleştiremez (Pınar ve Özügurlu, 51). Dolayısıyla ikili sistemin önceliği etkinliğin sağlanması olduğu için bu uygulamayla gelir vergisinin teorik gerekçesinden sapılmakta ve özellikle emek gelirine sahip mükellefler açısından adalet ilkesinden taviz verilmektedir.

Boadway (2005: 923-924) sistemin daha adil hale gelmesi için şunları önermektedir: Emegın tabi olduğu artan oranlı vergi yapısının bir dizi makul vergi dilimi, indirim, krediler (oturulan evin emsal kirasının, mortgage kredi faizlerinin, emekli maaşları, borç faizleri, işsizlik sigortası primlerinin matrahtan indirilebilmesi) içermesine izin verilip tek oranlı vergilendirilen sermaye gelirlerinin bu tür vergi avantajlarından yararlanmasına izin verilmeyerek ikili sistem içerisinde yatay ve dikey adalet tahsis edilemeye çalışılabilir. Amaç gelir ve servetin yoğunluğunu vergi sistemini kullanarak düzenlemek olduğunda ise, nominal sermaye gelirleri üzerine

yüksek marjinal vergi oranları koymak yerine, veraset ve intikal vergisi konmalıdır. Ancak bir yandan sermaye üzerindeki vergi oranlarını düşürmek diğer yandan ise adaleti tahsis etmek için emek gelirlerini makul seviyelere çekip telafi edici sosyal politikalar uygulamaları bir taraftan vergi gelirlerinin düşmesine, diğer taraftan da kamunun finansman ihtiyacının artmasına neden olabilir (Demirli, 2009: 118). Fakat ikili sistemi savunanlara göre ortaya çıkabilecek bu finansman sorunu sermaye kaçışının önlenip ülkeye yeni sermaye girişi sağlanmasıyla artacak vergi tabanı sayesinde aşılacaktır.

Nordik ülkeleri de uluslararası vergi rekabeti nedeniyle ikili sisteme geçerek yatay eşitlikten vazgeçmişlerdir. Ancak yine de bu ülkeler vergi hasılatı ve vergi yükü dağılımında eskisine nazaran (kişi başına gelirin yüksek olmasından dolayı vergi yükünün de yüksek olması ve yük dağılımındaki ağırlığın doğrudan vergilerde olması) derin farklılıklar yaşamamışlar, doğrudan vergilerin ağırlıkta olduğu yapıyı koruyabilmişler ve nispeten bozulan vergi adaletini telafi edebilecek politikaları da hayata geçirmeye devam edebilmişlerdir.

Nitekim vergi yatırımcıların ne kadar tasarruf edeceğini ve yatırım yapacağını etkileyen bir çok faktörden sadece biridir (Nazalı, 2006: 163). Dolayısıyla örneğin kurumlar yatırım kararlarına karar verirken verginin yanında ülkelerin sağladığı alt yapı, eğitim, sosyal koordinasyon gibi sosyo- ekonomik özellikler, sosyal, siyasal ve ekonomik istikrar ile iyi işleyen bir hukuk sistemi aradığı da açıktır. Nordik ülkelerinde ise bu yapılar sağlam olduğu için; söz konusu ülkelerin vergi rekabetiyle sermaye üzerindeki vergi oranlarını düşürmeleri, arz yanlı iktisat kuramcılarının iddia ettiği üzere yatırımlarının artmasını sağlamıştır. Dolayısıyla sermaye üzerindeki vergi

oranlarının düşmesi ekonomik büyümeyi tetiklediği için vergi hasılatlarında konjonktürel dalgalanmalar hariç keskin düşüşler olmamıştır. Tablo 21’de görüldüğü üzere, Nordik ülkelerinde sermaye kazançları, gelir ve karlar üzerinden elde edilen vergi gelirlerinin GSYH’ya oranlarında yıllar içinde dalgalanmalar olmuşsa da oranlar OECD ortalamasının üstünde gerçekleşmiştir.

Tablo 21. Nordik Ülkeleri ve Türkiye’de Sermaye Kazançları, Gelir ve Karlar Üzerinden Elde Edilen Vergi Gelirlerinin GSYH’ya Oranları- OECD Ortalaması ile

Ülkeler/Yıllar	1996	2005	2010	2013
Finlandiya	17,7	16,1	14,5	15,2
İsveç	18,5	18,2	15,3	14,8
Norveç	21,3	20,9	19,8	18,7
Türkiye	4,8	5,3	5,6	5,9
OECD Ortalaması	11,6	11,9	10,9	11,5

Kaynak: <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV> Erişim Tarihi: 17.08.1016

Öte yandan Nordik ülkeleri sosyal demokrat refah modeli olarak adlandırılan kendilerine özgü bir refah devleti modeli benimsedikleri için kriz dönemleri hariç kamu harcamaları ve bu harcamalar içerisinde sağlık ve sosyal bakım hizmetlerine ayrılan pay devamlı yüksek olmuş; finansmanı da vergiler yoluyla olduğu için emeğin üzerindeki vergi yükü de buna mukabil yüksek olmuştur (Armağan ve Dikmen, 2015). Dolayısıyla ikili sistemle emek aleyhine ortaya çıkan bu adaletsiz durum da yine demokratik süreçlerin ve sosyal hukuk devleti anlayışının hakim olduğu bu yapı içerisinde telafi edilebilmiştir. Tablo 22’de görüldüğü üzere kamu harcamaları Finlandiya’da 1996-2014 yılları arasında %60 ile %49 bandında seyretmiş ve 2014 yılında %58 seviyesinde gerçekleşmiştir. İsveç’de kamu harcamaları ise 90’lar boyunca ortalama %60’lar seviyesindeyken, 2000’ler boyunca %50’lerde kalmış;

2014’de 51,8 olarak gerçekleşmiştir. Norveç de kamu harcamalarında %45’ler seviyesini korumuştur. Ücretler üzerindeki vergi yükleri (eşi çalışmayan iki çocuklu) ise yine bu ülkeler için 2000-2015 yılları arasında OECD ortalamasının üstünde gerçekleşmiş; örneğin 2015’de OECD ortalaması %26,70 iken bu oran Finlandiya için %39,25; İsveç için %37,83 ve Norveç için ise %31,88 olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 22. Kamu Harcamalarının GSYH Oranı (%)

Ülkeler/Yıllar	1996	2005	2010	2014
Finlandiya	59,5	49,3	54,8	58,1
İsveç	61,4	52,7	51,17	51,8
Norveç	47,9	42,1	45,0	45,6
Türkiye	26,6	30	26,8	25,7

Kaynak: Türkiye için 1996 ve 2005 yılları için Kalkınma Bakanlığı Ekonomik ve Sosyal Göstergeler (1950-2014) GSYH_cari fiyatlarla /Kamu Harcamaları : http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Yaynlar/Attachments/654/Ekonomik%20ve%20Sosyal%20Gostergeler_1950_2014.pdf. 15.08.2016; 2010-2014 tarihleri için: Yıllık Ekonomik Rapor 2015/Temel Ekonomik Göstergeler. Nordik Ülkeleri için; <https://data.oecd.org/gga/general-government-spending.htm#indicator-chart> 15.08.2016

Tablo 23. Nordik Ülkeleri ve Türkiye’de Ücretliler Üzerindeki Vergi Yüğü-OECD Ortalaması ile (Eşi Çalışmayan İki Çocuklu/ 2000-2015)

Ülkeler/Yıllar	2000	2005	2010	2015
Finlandiya	40.28	38.04	37.05	39.25
İsveç	44.32	42.60	37.18	37.83
Norveç	28.44	29.56	30.69	31.88
Türkiye	40.36	42.80	35.42	36.87
OECD Ortalaması	27.51	26.73	25.09	26.70

Kaynak: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP> 15.08.2016

Sonuç olarak Nordik ülkeleri tek başına değerlendirildiğinde ikili sistem gibi ayırma ilkesine aykırı bir vergi modeline geçerek vergi sistemlerini etkinlik temelinde şekillendirmeyi tercih etmişlerse de sahip oldukları güçlü ekonomileri ve demokratik yapıları sayesinde, etkinlik ve eşitlik arasında siyasal istikrarı sağlayabilecekleri maliye politikalarını uygulayabilmişlerdir.

Türkiye’de ise modern anlamda gelir vergisi 1950 yılında yürürlüğe girdiği ilk yıldan beri etkin bir şekilde uygulanamamıştır. Bu yüzden yıllarca genel vergi yükü OECD ülkeleriyle kıyaslandığında oldukça düşük kalmıştır. 1985 yılında KDV’nin yürürlüğe girmesiyle genel vergi yükünün seyri artış yönünde değişmiş ancak bu sefer de vergi kompozisyonu dolaylı vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapıya dönüşmüştür. Doğrudan vergiler içerisinde ise vergi yükünün paylaşımında ücretliler aleyhine oluşan adaletsiz yapı yukarıda ortaya konulmuştur. Ki Türkiye’de genel anlamda sermaye kazançları, gelir ve karlar üzerinde kalan vergi yüklerindeki bu genel eğilim, OECD ortalaması ve Nordik ülkeleriyle kıyaslandığında da çarpıcı bir şekilde ortaya çıkmaktadır. Buna göre Tablo 21’de görüldüğü üzere 1996-2013 yılları arasında Türkiye’deki sermaye kazançları, gelir ve karlar üzerindeki vergi yükü OECD ortalamasının yarısı kadar hatta bazı yıllar yarısından daha da az iken Nordik ülkeleriyle arasındaki fark çok daha fazladır.

Türkiye’deki bu yapı OECD’deki gelişmiş ülkelere ziyade orta gelir grubundaki gelişmekte olan ülkelere benzemektedir. Ve bu sonucun ortaya çıkması, tipik gelişmekte olan ülkelerdeki benzer nedenlere dayanmaktadır. Bu açıdan Türkiye’de kişi başına düşen gelirin düşük ve eşitsiz olması, gelir belirleme sorunları, idari kapasite yetersizliği, yetersiz muhasebe teknikleri, işletmelerin takibinin zor ve böylece gelirlerin yakalanmasının güç olduğu tarım ve diğer küçük ölçekli sektörlerin yaygınlığı (kayıt dışılık) (Musgrave 1969, Goode 1984, Bird & Oldman1990’den akt. Stern ve Burgess, 2007: 11), kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin büyümesine bağlı olarak kayıtlı sektörlerin ağır vergilerle karşı karşıya kalması sonucu ekonomik faaliyetlerin tekrar kayıt dışına çıkmasına yol açması, vergi hasılatının düşük kalmasına neden olmuş; sermaye birikimi süreçleri ise gelir vergisi politikalarının temel belirleyicisi

olmuştur. Küreselleşme sürecinde ise büyüme ve istihdam öncelikli iktisat politikası temel hedef olduğundan, sermaye birikimi ve tasarruf düzeylerinin de daha düşük olması nedeniyle uluslararası rekabete daha fazla yönelme olmuş ve maliye politikası tasarımlarında eşitlikten ziyade etkinlik ilkesi ön plana çıkmıştır (Pınar ve Özügürlü, 2008). Bundan dolayı 2005’den itibaren gerek vergi tarifelerinde gerekse sermayenin vergilendirilmesinde ikili sisteme benzer yapı oturtulmaya çalışılmıştır. Ancak gelişmiş ülkelerin aksine Türkiye’de yarı ikili sistem uygulamaya konulduktan sonra arz yanlı iktisatçıların öne sürdükleri gibi sermaye üzerindeki vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi tahsilatının artacağı iddiası gerçekleşmemiştir. Bunda örneğin uluslararası yatırımcıların diğer beklentilerini - sosyal, siyasal ve ekonomik istikrar, iyi işleyen bir hukuk sistemi gibi- Türkiye’nin yeterince sağlayamamasının ve yukarıda anılan gelir vergisini etkinsiz kılan temel sorunların da hala aşılamamış olmasının payı büyüktür. Dolayısıyla 2007- 2009 arasında doğrudan vergilerin payı %34 olarak gerçekleşmiş, bu oran 2010-2015 aralığında ise %31’e düşmüştür. Doğrudan vergilerin gelir grupları arasındaki dağılımında ise; menkul kıymet geliri elde edenlerin vergi yükü 2007’de %18’den %20’ye çıkmış ancak ilerleyen yıllarda bu oran azalarak ortalama %15’ler seviyesinde kalmıştır. 2006 sonrasında kurumların vergi yükü de 1999-2006 yılında gerçekleşen ortalama oran ile aynı kalmış ve %9,4 seviyesinde gerçekleşmiştir. 2006 sonrasında da sermaye gelir ve kazançlarında matrah artışı olmayınca, alt sosyal gruplar için asgari geçim indimi gibi müesseseler etkin bir şekilde uygulanamamış; dolayısıyla doğrudan vergilerde yük ağırlıklı olarak ücretliler üzerinde artarak kalmaya devam etmiştir.

Türkiye’deki ücretlilerin vergi yükü OECD ortalaması ve Nordik ülkeleriyle karşılaştırıldığında durum daha da netleşmektedir. Tablo 23’e göre Türkiye’deki vergi

yükleri OECD ortalamasının devamlı üstünde gerçekleşmiş; gelişmiş Nordik ülkeleri ile de yaklaşık aynı seviyelerde seyretmiştir. Nitekim 2015 yılında ücretlilerin vergi yükü yüksekliği açısından Türkiye OECD'ye üye 34 ülke içinde 8. sırada yer almıştır. Aynı yıl içinde Finlandiya 4, İsveç 7, Norveç ise Türkiye'den daha alt sıralarda; 12. sırada yer almıştır.

Ancak Nordik ülkelerindeki yüksek vergi yükü kamu harcamalarıyla paralellik arz etmekte bu yüzden ikili sistemde ücretliler aleyhine ortaya çıkan ekstra vergi yükü, sosyal devlet anlayışı içinde, yüksek oranda sosyal güvenlik sağlanarak telafi edilebilmektedir. Türkiye'de ise böyle bir bağlantı bulunmamakta aksine 1990'lardan bu yana uygulanan istikrar programlarıyla kamu harcamalarının kontrol altına alınması (faiz dışı fazla hedefi) temel bir politika hedefi halini almıştır. 2000 yılından itibaren azalma trendine giren kamu harcamalarının GSYİH'ya oranı faiz harcamaları dahil 2005 yılında %30, 2014 yılında ise %27'ye gerilemiştir (Tablo 22). Söz konusu bu yapıda Türkiye'de Nordik ülkelerine kıyasla ailelere yönelik sosyal harcamaların oldukça yetersiz olduğu dikkate alındığında ücretliler üzerindeki vergi yükünün yüksek kalmaya devam ettiği söylenebilir (Gök ve Yalçın; 2015: 241).

Sonuç olarak Türkiye'de ikili gelir vergisi uygulamasıyla 2006 sonrasında sermaye gelirinden elde edilen vergi matrahı genişletilememiş, buradan yeterince gelir elde edilemediği için ücretliler üzerinde veri yükü yüksek kalmaya devam etmiştir. Kamu harcamaları da azaltıldığı için emek geliri sahiplerine yüksek oranda sosyal güvenlik sağlanarak bu olumsuz yapı harici olarak da telafi edilememektedir. Bu yüzden gelişmiş ülkelerin aksine Türkiye'de etkinlik ve adalet arasında denge kurulamamıştır. Bu yapı sürdürülebilir görülmemektedir. Öte yandan Türkiye'de cari açık ve tasarruf açığı hala devam etmekte olduğu için Türkiye'nin uluslararası

piyasalarda rekabet edebilmesi için uzun vadede sermaye gelir ve kazançlarına uygulanan vergi oranlarını artırması mümkün görünmemektedir. Bu yüzden vergi sisteminin yük dağılımı açısından daha makul seviyelere getirilebilmesi için; -mevcut kısıtlar dahilinde- doğrudan vergiler içinde ücret dışı gelir unsurlarının vergi matrahının genişlemesini sağlayacak önlemler alınması gerekir. Ücretlilerin vergileri stopaj yoluyla tahsil edildiği için, bunların vergi kaçırma veya vergiden kaçınma olanakları yoktur. Ancak ticari kazanç sahibi veya serbest meslek erbabı gelirlerini, kurumlar ise kazançlarını tam olarak göstermeme olanaklarına (muhasebe hileleri, indirim, istisna, muafiyet ve gider müesseseleri gibi) her zaman sahiptirler (Ay ve Talaşlı, 2008: 151-152). Bu açıdan değerlendirildiğinde Türkiye’de vergi yükü dağılımında ortaya çıkan adaletsiz yapıda, kayıt dışı ekonominin yeterince kontrol edilememesinin payı büyüktür.

Dolayısıyla Türkiye’nin gelişen ekonomik yapısıyla birlikte, kayıt dışılığı asgari düzeye çekmesi ve vergi idaresi güçlendirecek önlemleri alması çok önemlidir. Bu çerçevede; beyana dayalı bir kişisel gelir vergisi sistemini topluma benimsetmede bir süre gelir kaybını da göze alarak radikal kararlar alınmalı, kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması için gelir vergisi mükellefleri sistematik vergi güvenlik uygulamalarına tabi tutulmalı, gereken bilgi işlem altyapısı ve veri tabanının oluşturulması ve sorgulanabilmesi çok daha hızlı geliştirilmeli ve Türk vergi sistemi çağdaş bir vergi sisteminin gerektirdiği, verginin sosyal boyutunun göz ardı edilmediği sağlıklı bir yapıya kavuşturulmalıdır (Susam ve Oktayer, 2007: 122).

Ayrıca vergi kanunları şeffaf, kalıcı ve istikrarlı olmalıdır. Vergi reformlarına ilişkin düzenlemeler, uygulama öncesinde duyurulmalı ve mümkün olduğunca etkilenen taraflarca uzlaşılmalıdır (özel sektör kuruluşları, sendikalar, çiftçiler gibi).

Kaçakçılık cezaları şeffaf ve başlangıçtan beri caydırıcı olmalıdır. Maliye politikasının başarısı kritik bir şekilde hükümetin kredibilitesine bağlıdır. Geçici vergilerin, oranların, kanunların gelişi güzel uygulanması mükellef direncine neden olur. Bu açıdan gerek vergilerin gerekse vergi yoklama ve denetim mekanizmalarının hükümetlerce çeşitli mükellef gruplarına gelişi güzel uygulanmasının önüne geçilmelidir (Stern ve Burgess , 2007: 37).



SONUÇ

Gelir vergisi, ülkelerde yaşanan üretime ve gelir artışına paralel olarak uygulanmaya başlanmış, vergileme tekniğinde, idari yapıda ve muhasebe alanlarında yaşanan gelişmelere bağlı olarak da uygulamada etkinliği artmış; liberal demokrasi yönünde atılan adımlar da özellikle artan oranlı gelir vergisine meşruiyet ve uygulamada süreklilik kazandırmıştır. Bu yüzden gelir vergisi ilk olarak İngiltere, Almanya gibi sanayileşmiş ülkelerde uygulama alanı bulmuştur. Ancak bu ülkelerde 1929 krizi ve 2. Dünya Savaşı öncesine kadar klasik maliye anlayışı geçerli olduğu için, gelir vergisi uzun yıllar boyunca olağanüstü hal vergisi niteliğinde bir randıman vergisi olarak kalmıştır. Devletler açısından düzenli gelir kaynağına dönüşmesi ise refah devleti döneminde olmuştur. Bu dönemde gelir vergisi hem artan bütçe harcamalarının önemli bir finansman aracı hem de artan oranlı yapısı sayesinde, toplumda sosyal adaleti sağlamanın bir aracı olmuştur. Bu amaçla vergi tekniği açısından gelir vergisi tarifelerinde, gelir dilimleri arasında mesafe uzun tutulmuş ve tarifenin ilk dilimine tekabül eden vergi oranı ile son dilimdeki vergi oranı arasındaki fark yüksek belirlenmiştir.

Gelir vergisinin gelişmekte olan ülkelerde uygulanış şeklinde ise mali amaç ikinci planda tutulmuş; öncelik sermaye birikimine verildiği için vergi de yatırımların karlılığını azaltmayacak şekilde tasarlanmıştır. Gelir vergisinin etkin bir şekilde uygulanmasını sağlayacak idari, teknik yapılar da tam gelişmediği için gelir vergisi bu ülkelerin bütçe gelirlerinde stratejik bir paya sahip olamamıştır.

1980'lerden sonra ise gelişmiş ve gelişmekte olan ülke ekonomileri farklı saiklerle de olsa arz yanlı iktisat politikasını çevreleyen küreselleşme söylemi altında bir araya gelmeye başlamışlar; bu yüzden ülkelerin benimsedikleri gerek iktisat

gerekse maliye politikalarında yakınsama olmaya başlamıştır. Bu gelişmenin gelir vergisine yansımaya bağlı olarak 1960’larda ve 70’lerde ödeme gücünü kavramanın ve vergi adaletini sağlamanın en uygun aracı olarak görülen gelir vergisi, 70’lerden sonra vergilemede tarafsızlık anlayışı paralelinde, verginin ekonomik faaliyetler üzerindeki saptırıcı etkisi ve yeniden dağıtıcı rolü üstünde durulmaya başlanmış; gelir vergisinde yapılan değişiklikler bu düşünce etrafında şekillenmiştir. Böylece dilim sayıları azaltılmış; vergi tarifelerinde üst marjinal vergi oranları indirilmiştir. Ülkelerin üniter olarak tanımladıkları gelir vergileri, vergi rekabetinin etkisiyle sermaye gelirlerini daha düşük oranda vergilendirdikleri için pratikte sedüler görünüm kazanmıştır.

Gelir vergisinde yaşanan bu dönüşüm yeni oluşturulan vergi rejimlerinde kendini açıkça göstermiştir. Bunun en çarpıcı örneklerinden biri de Nordik ülkelerinde uygulanan İkili Gelir Vergisi sistemidir. Bu vergi sistemi en kaba haliyle sermaye gelirlerinin tek oranlı, emek gelirlerinin ise artan oranlı vergilendirilmesi üstüne inşa edilmiştir. İkili gelir vergisi yazınında sermaye gelirlerinin neden düşük ve tek oranda vergilendirilmesi gerektiğine dair türetilen argümanların teorik temelleri ise, optimal vergi teorisinin sermaye vergisine ilişkin yaklaşımlarına dayanmaktadır. İkili sistem ile vergi tekniği açısından üniter gelir vergisinin neden olduğu çeşitli arbitraj faaliyetlerinin önüne geçilebilse de emek ve sermayenin farklı oranlarda vergilendirilmesi yeni arbitraj olanakları yaratmaktadır. Dolayısıyla vergi tekniği açısından ikili gelir vergisinin ideal vergi olma iddiası yoktur. Bu vergide esas olan etkinliğin sağlanması olduğu için uygulamayla gelir vergisinin teorik gerekçesinden sapılmakta ve özellikle emek gelirine sahip mükellefler açısından adalet ilkesinden taviz verilmektedir. Sistem içerisinde emek aleyhine ortaya çıkan bu adaletsizliği

nispeten telafi etmek adına, emeğin tabi olduğu artan oranlı vergi yapısının bir dizi vergi dilimi, indirim, krediler içermesine izin verilmektedir. Özellikle alt sosyal sınıflar lehine olacak şekilde artan oranlı tarifenin basamak yapısı makul düzeyde tutulmaya çalışılmaktadır. Sermayeye ise bu tür vergi avantajlarından yararlanmasına izin verilmemektedir. Sistem bu haliyle bir yandan vergi gelirlerinin düşmesine diğer yandan kamunun finansman ihtiyacının artmasına neden olabilir. İkili sistemi savunanlara göre de bu durum bir yandan sermaye kaçışının önlenip diğer yandan ülkeye yeni sermaye girişi sağlanmasına bağlı olarak genişleyecek olan vergi tabanı sayesinde aşılabacaktır. Nitekim öne sürülen bu denklem Nordik ülkeleri için geçerli olmuştur. Çünkü bu ülkelerde alt yapı, eğitim, sosyal koordinasyon gibi sosyo-ekonomik özellikler, sosyal, siyasal ve ekonomik istikrar ile iyi işleyen bir hukuk sistemi olduğu için; söz konusu ülkelerin vergi rekabetiyle sermaye üzerindeki vergi oranlarını düşürmeleri, arz yanlı iktisat kuramcılarının iddia ettiği üzere yatırımların artmasını sağlamıştır. Dolayısıyla sermaye üzerindeki vergi oranlarının düşmesi ekonomik büyümeyi tetiklediği için vergi hasılatlarında konjonktürel dalgalanmalar hariç keskin düşüşler olmamıştır. Ayrıca bu ülkeler sosyal demokrat refah modeli olarak adlandırılan kendilerine özgü bir refah devleti modeli benimsedikleri için; ikili sistemin emek aleyhine yarattığı adaletsiz durum da yine demokratik süreçlerin ve sosyal hukuk devleti anlayışının hakim olduğu yapı içerisinde telafi edilebilmiş; etkinlik ve eşitlik arasında siyasal istikrarı sağlayabilecekleri maliye politikalarını uygulayabilmişlerdir.

Ağırlıklı olarak gelişmiş, sanayileşmiş kapitalist ülkelerde uygulanan ikili sistem, özellikle 2005 yılından sonra Türk vergi sistemine de uyarlanmaya başlanmıştır. Türkiye her ne kadar AB'ye üye olmaya çalışan, bir taraftan OECD üyesi

diğer taraftan G20 içinde yer alan bir ülke olsa da; gelişmiş ülkelerden ziyade orta gelir grubundaki gelişmekte olan ülkelere benzemektedir. Dolayısıyla gelişmiş ülkelerin aksine Türkiye’de yarı ikili sistem uygulamaya konulduktan sonra arz yanlı iktisatçıların öne sürdükleri gibi sermaye üzerindeki vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi tahsilatının artacağı iddiası gerçekleşmemiştir. Bunda örneğin uluslararası yatırımcıların düşük vergi oranı yanında, diğer beklentilerini - sosyal, siyasal ve ekonomik istikrar, iyi işleyen bir hukuk sistemi gibi- Türkiye’nin yeterince sağlayamamasının ve idari yapıda olduğu gibi gelir vergisini etkinsiz kılan temel sorunların da hala aşılamamış olmasının payı büyüktür.

Sonuç olarak Türkiye’de ikili gelir vergisi uygulamasıyla 2006 sonrasında sermaye gelirinden elde edilen vergi matrahı genişletilememiş, buradan yeterince gelir elde edilemediği için alt sosyal gruplar için asgari geçim indirimi gibi müesseseler etkin bir şekilde uygulanamamış, vergi tarifelerinde iyileştirmeler yapılamamıştır. Dolayısıyla doğrudan vergilerde yük ağırlıklı olarak ücretliler üzerinde artarak kalmaya devam etmiştir. Kamu harcamaları da azaltıldığı için emek geliri sahiplerine yüksek oranda sosyal güvenlik sağlanarak bu olumsuz yapı harici olarak da telafi edilememektedir. Bu yüzden gelişmiş ülkelerin aksine Türkiye’de etkinlik ve adalet arasında denge kurulamamıştır.

KAYNAKÇA

Akalın, Güneri, Kamu Ekonomisi, Ankara, Akçağ Yayınevi, 2000.

Akdoğan, Abdurrahman, Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım, Ankara, AİTİA, 1980.

Akdoğan, Abdurrahman, Kamu Maliyesi, 15. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2013.

Akgül Yılmaz, Gülay, “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergi Adaleti İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”
Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 2006, C. XXI, S.1

Akyüz, Yılmaz, Sermaye, Bölüşüm, Büyüme, 2. Baskı, Ankara, Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, 1980.

Alaybek, Ali, Gelir Vergisi Davamız, İstanbul, 1947

Armağan, Ramazan; Dikmen, Süleyman, “İskandinav Ülkeleri Vergi Sistemleri ve Gelirlerinin Karşılaştırmalı Bir Analizi”, AKÜ İİBF Dergisi, 2015, C. 17, S. 2, s. 67-81.

Atkinson, A. Barnes; Sandmo, Agnar, “Welfare Implication of the Taxation of Savings”, Economic Journal, 1980, vol. 90, pp. 529-549.

Ay, Hakkı M.; Talaşlı, Esra, “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, Maliye Dergisi, Ocak- Haziran, 2008, S.154, s. 135- 155

Balseven, Hale, “Küreselleşme ve Kamu Maliyesi”, Tekin, Fazıl, Arslan, Oğuz, (Der.), Uluslararası Kamu Maliyesi, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2919, 2013.

Barreix, Albert, Jernimo Roca, “Strengthening a Fiscal Pillar: The Uruguayan Dual Income Tax”, CEPAL Review 92, August, 2007, s. 121-140.

Batirel, Ö. Faruk ve Uçkun, İlhan, Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü, İstanbul Ticaret Odası, 1991.

Batirel, Ö. Faruk, “Çağdaş Vergi Politikası”, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğluna Armağan, 1991-1992 S. 35, s. 217-237.

Bayramoğlu, Sonay, “Küreselleşmenin Yeni Siyasal İktidar Modeli: Yönetişim”, Praksis, 2011, S. 7, s. 85-116.

Berend, Ivan T., (Çeviren: Serpil Çağlayan) 20. Yüzyıl Avrupa İktisat Tarihi, 1. Baskı, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2011.

Bernardi, Luigi, “Tax Reforms in Europe: Objectives and Some Critical Issues”, 2003, http://www.bancaditalia.it/pubblicazioni/altri-atti-convegni/2003-tax-policy/491-502_bernardi.pdf?language_id=1 (Erişim Tarihi: 19.04.2016).

Bhaduri, Amit, “Implications of Globalization for Macroeconomic Theory and Policy in Developing Countries”, Baker, D., Epstein, G., Pollin, R., (Der.), Globalization and Progressive Economic Policy, Cambridge University Press, 1998.

Bird ,Richard M., Zolt, Eric M., “ The Limited Role of the personal Income Tax in Developing Countries”, Journal of Asian Economics, 2005, C.16, s. 928-946.

Bird, Richard; Zolt, Eric; “Dual Income Taxation: A Promising Path to Tax Reform for Developing Countries”, World Development, 2011, Vol.39, No. 10, pp. 1691-1703.

Boadway, Robin, “Income Tax Reform for a Globalized World: The Case For a Dual Income Tax”, Journal of Asian Economics, 2005, 16, pp. 910-927.

Boratav, Korkut, Türkiye İktisat Tarihi, 21. Baskı, Ankara, İmge Kitapevi, 2015.

Bulutoğlu, Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul, YKY, 2003.

Bulutoğlu, Kenan, Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, İstanbul, TEMAT, 1976.

Çalçalı, Önder; Yılmaz, Ahmet, “ Sermayenin Vergilendirilmesinde Adaletten Etkinliğe Doğru Yaşanan Kayma: Türkiye’deki Durum” Yönetim Ekonomi, 2013, C. 20, S.2.

Çelikkaya, Ali, “ OECD Ülkelerinde 1980 Sonrası Gelir Vergisi Reformlarının Değerlendirilmesi”, ESOGÜ Sosyal Bilimler Dergisi, 2010, C.11. S.1, s. 143-176.

Cnossen, Sijbren, “ Tax Policy in the European Union”, A Review of Issues and Options”, FinanzArchiv, 2002, No.4, pp. 1-93.

Demirli, Yunus, Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme, Doktora Tezi, Ankara, 2009.

Demirli, Yunus; Güran, M. Cahit; “ Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi”, H.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, 2009, C. 27, S. 2, s. 161-192.

Dikmen, M. Orhan, Asgari Geçim İndirimi, İstanbul, İstanbul Üniversitesi, 1956.

Dinler, Zeynel, İktisada Giriş, 9. Baskı, Bursa, Ekin Kitapevi Yayınları, 2003.

Edizdoğan, Nihat, Kamu Maliyesi, 9. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2007.

Edizdoğan, Nihat; Çelikkaya, Ali; Vergilerin Ekonomik Analizi, 2. Baskı, Bursa, Dora Yayınları, 2012.

Erginay, Akif, Kamu Maliyesi, 17. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 2003.

Erginay, Akif, Vergi Hukuku, 11. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 1984.

Erginay, Akif, Vergi Hukuku, 16. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1998, s.156.

Ersoy, Arif, İktisadi Teoriler ve Düşünce Tarihi, 3. Baskı, Ankara, Nobel Yayın Dağıtım, 2008.

Evelyn, Huber; Stephens, John, “Globalisation, Competitiveness and the Social Democratic Model” Social Policy & Society, 2002, 1 (1), pp. 47-57.

Frankel, Jeffrey A. “Globalization of the Economy” NBER Working Paper, No: 7858, 2000.

Garcia, S. Alvarez; Rodriguez, Juan Prieto, “Is the Dual Income Tax a Real Alternative to Traditional Income Taxes” International Journal of Public Policy, 2006, Vol. 1. No. 3.

Genser, Bernd, “The Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries”, Ekonomski Pregled, 2006, 57 (3-4), 271-288.

Genser, Bernd, “The Dual Income Tax: Implementation and Experience in European Countries”, International Center for Public Policy Working Paper Series, at AYSPS, GSU, 2006.

Genser, Bernd; Reutter, Andreas, “Moving Towards Dual Income Taxation in Europe”, İnternational Studies Program, 2007, 07-17.

Genser, Bernd; Schindler, Dirk; “Dual Income Taxation as a Stepping Stone Towards a European Corporate Income Tax”, Intereconomics, 2007, Vol.42, Issue 3, pp. 132-138.

Gerçek, Adnan, “ 6009 Sayılı Kanundan Sonra Ücretlilerin Vergilendirilmesi Adil mi?” Bursa Bilanço Dergisi, Ocak- Şubat 2011, S.131.

Gök, Musa; Yalçın, A. Zafer, “Türkiye’de Asgari Ücret Üzerindeki Gelir Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması”, 2015, C.13, S.1, s. 219-255

Göker, Cenker, “ Menkul Sermaye İratlarındaki Vergi Tevkifatı Oranlarında Yapılan Değişikliklerin Amaçları Bakımından Değerlendirilmesi” Vergi Sorunları Dergisi, 2013, S.295, s. 186-190.

Göker, Cenker, Yönlendirici Vergilendirme, Turhan Kitapevi, Ankara, 2011.

Karayılmazlar, Ekrem, Güran, M. Cahit, “Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz” Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 2005, C.60, S.2, s. 141- 169.

Kazgan, Gülten, İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi, 2. Baskı, İstanbul, Bilgi Yayınevi, 1974.

Kazgan, Gülten, Kazgan, Haydar, Türkiye’de Maliye Politikası, 1950-1960, İstanbul, Ekin Basımevi, 1964.

King, Mervyn, “ Savings and Taxation”, in G. A. Hughes and G.M. Heal (ed.),
Public Policy and the Tax System, Allen and Unwin.

Kirmanoglu, Hülya, “ Türkiye’de Vergi Reformları, Siyasal İktidarlar ve İktisat
Politikaları” İ.Ü. Maliye Araştırma Merkezi Konferansları Dergisi, 1994,
S.36, s. 55-82.

Korkmaz, Adem, “Bir Sosyal Politika Aracı Olarak Türkiye’de Asgari Ücret: 1951-
2003” Kocaeli Üniversitesi SBE Dergisi, 2004, C.1, S.7, 53-69

Küsmenoğlu, İlham, Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, Ankara, Oluş Yayıncılık,
2012.

Messere, Kenneth C., “ Tax Policy in Europe: A Comparative Survey”, European
Taxation, 2000, s. 526-541.

Milward, Bob Et al., Structural Adjustment Theory, Practice and Impacts, London,
Roudledge, 2000.

Morinobu, Shigeki, “Capital Income Taxation and the Dual Income Tax” PRI
Discussion Paper Series (No.04A-17), 2004, 1-27.

Musgrave, Richard A., Kamu Maliyesi Teorisi- Kamu Ekonomisi Alanında Bir
İnceleme, Çev. Orhan Şener, Yaşar Methibay, Ankara, Asil Yayın
Dağıtım, 2004.

Musgrave, Richard, Fiscal Systems, Londra, Yale University Press, 1960.

Mutluer, M. Kamil; Öner, Erdoğan; Kesik, Ahmet; Teoride ve Uygulamada Kamu
Maliyesi, 3. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniv. Yayınları, 2013.

Nadaroğlu, Halil, “Türkiye’deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi”
İstanbul İTİA Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları, 1981,
içinde s. 140.

Nadaroğlu, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, 11. Baskı, İstanbul, Beta Yayıncılık, 2000.

Nazal, Ersin, “ Gelir Vergisi Sistemlerindeki Değişimlerin Arkasında Yatan
Nedenler ve Dünyada Gelir Vergisi Uygulaması Konusunda
Uygulanmakta Olan Sistemler” Vergi Dünyası, 2006, S.304, s. 161-168.

Neumark Fritz, (Çeviren: Orhan Dikmen), Gelir Vergileri: Teori ve Pratik, İstanbul,
İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 256, Milli Mecmua Basımevi, 1945.

OECD Tax Database/ Personal income Tax/ Table I.1- Central government personal
income tax rates and thresholds (2000-2015) / Historical Table I.1. (1981-
1999) Erişim Tarihi: 20.04.2016.

Oktar, Ateş, Türk Vergi Sistemi, İstanbul, Türkmen Kitapevi, 2016.

Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami; 2014, Vergi Hukuku, Ankara, Turhan
Kitapevi, 2014.

Önder, İzzettin, “ Küreselleşme ve Sosyal Yabancılaşma”, Önder, İzzettin (Der.),
İktisat Üzerine Düşünceler, İstanbul, Yordam Kitap, 2012.

Önder, İzzettin, “ Küreselleşme ve Sosyal Yabancılaşma”, Önder, İzzettin (Der.),
İktisat Üzerine Düşünceler, İstanbul, Yordam Kitap, 2012.

Önder, İzzettin, “Emperyalizmin Türkiye’yi Dönüştürme Etkisi”, Önder, İzzettin (Der.),
İktisat Üzerine Düşünceler, İstanbul, Yordam Kitap, 2012.

Önder, İzzettin, “Küreselleşme Sürecinde Kamusal İşlevlerde Görülen Organik Değişim”, Aral, Fahri, Akgül, L. Hilal, (Der.), Küreselleşme ve Ulus Devlet- Gülten Kazgan’a Armağan, 3. Baskı, İstanbul, Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2002.

Ortaç, Fevzi Rıfat, “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması” Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, 1999, S.2, s. 105- 115.

Owens, Jeffery, “Fundamental Tax Reform: An International Perspective”, National Tax Journal, 2006, Vol. LIX, No.1, pp. 131-164.

Öz, N. Semih, “Tek Oranlı Gelir Vergisi Sistemi”, Mali Pusula, 2005, S.2, s. 22-23.

Öz, N. Semih, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Elde Etme, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Özdemir, Süleyman, Küreselleşme Sürecinde Refah Devleti, Doktora Tezi, İstanbul, 2004.

Özer, İlhan, Vergileme İlkeleri ve Türk Vergi Sistemi, Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 163, 1977.

Özlem ,Albayrak, “Optimal Vergi Teorisi: Bir Değerlendirme”, Falay Nihat; Pınar Abuzer; Köse, A. Haşim (Der), Kriz ve Maliye Düşüncesinde Değişim, İzzettin Önder’e Armağan, Sosyal Araştırmalar vakfı İktisadi İşletmesi, 2011.

Pamak, Mehmet, “Sosyal Adalet Açısından Türk Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi, Müterakkilik ve Ayırma Prensibi” Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 1975, S. 24, s. 187-229.

Pamuk, Şevket, Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi, 5. Baskı, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2015.

Pierson, Christopher, (Çeviren: Dilek Hattatoğlu), Modern Devlet, İstanbul, Çiviyazıları, 2001.

Pınar, Abuzer; Özügurlu Yasemin, “ Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapısındaki Dönüşüm: Türkiye Küresel Yapının Neresinde?” Maliye Sempozyumu, 2008.

Radulescu, Doina Maria, CGE Models and Capital Income Tax Reforms: The Case of a Dual Income Tax for Germany, Berlin, Springer, Verlag, 2007.

Rakıcı, Cemil; Tuncer Mehmet, “ Anayasa Mahkemesi'nin İptal Kararı Sonrası Yeni Tarifenin Ücret Gelirine Etkisi”, Vergi, Dünyası Dergisi, Ocak 2011, S.353.

Ricardo, David, The Principles of Political Economy and Taxation, New York, Introduction by Michael P. Fogarty, Everyman's Library, 1969.

Saraç, Özgür, Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları-Türkiye Değerlendirmesi, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.

Saraçoğlu, Fatih, “ Asgari (En az) Geçim İndiriminin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Açısından Önemi ve Türkiye’de Uygulama Açısından Gelişimi” <http://docplayer.biz.tr/158887-Asgari-en-az-gecim-indiriminin-vergi-odeme-gucunun-kavranmasi-acisindan-onemi-ve-turkiye-de-uygulama-acisindan-gelisimi.html>, Erişim Tarihi: 01.08.2016

Saraçoğlu, Fatih, “ Gelir Vergisi Sisteminde Ayırma İlkesi Uygulaması ve Değerlendirilmesi”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, 2001, Seri 40.

Şener, Orhan, Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi, İstanbul, Beta Yayınları, 2010.

Smith, Adam, Milletlerin Zenginliği, 6. Baskı, İstanbul, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2012.

Sørensen, Peter Birch, “Dual Income Taxation: A Nordic Tax System”, First Draft, 2009, pp. 1-34.

Sørensen, Peter Birch, “From the Global Income Tax To the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms In The Nordic Countries” EPRU Working Paper Series (Economic Policy Research Unit(EPRU) University of Copenhagen), 1993, Vol.07, pp.1-29

Sørensen, Peter Birch, “Neutral Taxation of Shareholder Income” International Tax and Public Finance, 2005, Vol. 12, No.6, pp. 777- 801.

Sørensen, Peter Birch, “Recent Innovations in Nordic Tax Policy: From the Global Income Tax to the Dual Income Tax” Sørensen, Peter Birch (Ed.), Tax Policy in the Nordic Countries, Palgrave Macmillan UK, 1998.

Sørensen, Peter Birch, “The Nordic Dual Income Tax Principles, Practices, and Relevance for Canada”, Canadian Tax Journal, Revenue Fiscale Canadienne, 2007, vol. 55, No. 3, pp. 557-602.

Steinmo, Sven, “ Globalization and Taxation Challenges to the Swedish Welfare State” Comparative Political Studies, 2002, Vol. 35, No. 7, 839-862.

- Stern, Nicholas; Burgess, Robin, (Çeviren: Mustafa Durmuş), “ Vergileme ve Kalkınma”, Maliye Dergisi, 2007, S.152/
http://dergiler.sgb.gov.tr/calismalar/maliye_dergisi/yayinlar/md/152/mustafa_durmus.pdf Erişim Tarihi: 02.03.2016.
- Susam, Nazan, Oktayer, Nagihan, “ Vergi Rekabetinin Türkiye Üzerindeki yansımaları” İstanbul Üniversitesi SBF Vergi Atölyesi, 2010.
- Susam, Nazan; Oktayer, Nagihan, “ Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)” Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi, 2007, C. 21, S.2, s. 105-125
- Tekeli, Esat, “En Az Geçim İndirimi ve Aile Tahsisatı”, Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi, 1960, S. 9-10-11, s. 84-94.
- Turan, Taner, “ Statik ve Dinamik Optimal Vergileme”, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar, 2012, C.49, S.565, s.97-107.
- Turhan, Salih, Vergi teorisi ve Politikası, 6. Baskı, İstanbul, Filiz Kitapevi, 1998.
- Türk, İsmail, **İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası**, Ankara, A. Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, No. 125/107, 1961.
- Türk, İsmail, Kamu Maliyesi, 8. Baskı, Ankara, Turhan Kitapevi, 2010.
- Türkkan, Ercan, “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Yapısının Değerlendirilmesi” DPT, 1994.
- Uluatam, Özhan, Kamu Maliyesi, 12. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2012.
- Vural, İ. Yaşar, “İkili Gelir Vergisi: Temel İlkeler ve Uygulamalar”, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, 2009, C.1, s. 179-210.

Vural, İ. Yaşar, “ Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri”, Maliye Dergisi, 2010, S.158, s. 179 - 200.

Yılmaz, Ahmet, “Türkiye’de Vergi Sistemi ve Uygulanan Vergi Politikaları”, Devlet Planlama Müsteşarlığı, Yayınlanmamış Planlama Uzmanlığı Tezi, 2007, Ankara.

Yılmaz, Mehmet, “ Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ve Getirdikleri” Yaklaşım Dergisi, Nisan 2016 , S.280.

Yılmazoğlu, Y. Emre, “Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkeleri Bağlamında Sermaye Kazançlarının Vergilendirilmesinde Hukuki Sorunlar”, Vergi Sorunları Dergisi, 2014, S. 306, s. 80-89

Zodrow, George R, “ Capital Mobility and Source- Based Taxation of Capital Income in Small Open Economies”, International Tax and Public Finance, 2006, 13, pp. 269-294.

İNTERNET KAYNAKLARI

“http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/damga_asgari.html’dan” Erişim Tarihi: 26.07.2016

2007-2016 Yılı Bütçe Gerekçeleri/ <http://www.bumko.gov.tr/TR,54/butce-gerekcesi.html>. Erişim Tarihi: 14.08.2016

AGİ Tablosu: <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/sikca-sorulan-sorular>. Erişim Tarihi: 26.07.2016

Anayasa Mahkemesi İptal Kararı,

<http://www.kararlaryeni.anayasa.gov.tr/Karar/Content/a5f9f1cf-9b4a-4cfd-b283-78de023088c7?excludeGerekce=False&wordsOnly=False> Erişim Tarihi: 11.08.2016

Beyanname Özetleri, <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler>

Finland Highlights 2016,

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-finlandhighlights-2016.pdf> , Erişim Tarihi: 13.07.2015

Gelir Vergisi Kanunu: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>

Gelirden alınan vergilerin payı :

GİB Faaliyet Raporları (2000-2015), <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> 12.07.2016

GVK Tarifeleri:

<http://www.yaklasim.com/BookList.aspx?AnnouncementId=2800&AnnouncementCategoryId=8&> Erişim Tarihi: 01.08.2016

http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_6_5.xls.htm Erişim Tarihi: 12.07.2016

<http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/istatistikler/> Bütçe Gelirleri/ Tablo: 39 ve 44. Erişim Tarihi: 14.08.2016

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-swedenhighlights-2016.pdf> Erişim Tarihi: 13.07.2015

<http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-norwayhighlights-2016.pdf> Erişim Tarihi: 13.07.2015

<https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart> Erişim Tarihi:
20.04.2016.

İş Kanunu: <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4857.pdf> Erişim Tarihi:
11.08.2016.

Kamu Harcamaları (Türkiye),
http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/Yaynlar/Attachments/654/Ekonomik%20ve%20Sosyal%20Göstergeler_1950_2014.pdf. 15.08.2016

Norway Highlights 2016,

OECD “General Government Spending; <https://data.oecd.org/gga/general-government-spending.htm#indicator-chart> 15.08.2016

OECD Tax On Personal Income /Total, %of GDP, <https://data.oecd.org/tax/tax-on-personal-income.htm#indicator-chart> Erişim Tarihi: 24.04.2016

OECD, Revenue Statistik, <http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV> Erişim Tarihi: 17.08.2016

OECD, Tax Database, http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_I1
Erişim Tarihi: 20.04.2016

OECD, Taxing Wages, <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=AWCOMP>
15.08.2016

Sweden Highlights 2016,

T.C. Anayasası: https://www.tbmm.gov.tr/anayasa/anayasa_2011.pdf Erişim Tarihi:
02.08.2016

Türk İş Haber Bülteni, <http://www.turkis.org.tr/AGUSTOS-2016-ACLIK-ve-YOKSULLUK-SINIRI-d1174>

Yeniden Değerleme Oranları, <http://www.verginet.net/dtt/1/Yeniden-Degerleme-Oranlari.aspx> Erişim Tarihi: 05.08.2016;



ÖZET

Doğan Aysel, İkili Gelir Vergisi, Türkiye’deki Durumu ve Uygulanabilirliği, Yüksek Lisans Tezi, Danışman Prof. Dr. N.Semih Öz, Ankara, 2016, s.

1980’lerden sonra ülkeler küresel piyasaya entegre olmaya çalıştıkları için gelir vergilerini serbest piyasayla uyumlu olacak şekilde revize etmeye başlamışlardır. Bu yönelişe paralel olarak ülkeler vergilendirme sistemlerini değiştirmek için artan oranlı vergi tarifelerini sorgulamaya, sermaye kazançları için ayrı vergi oranlarının olduğu “ikili yapı” ve “tek oranlı” vergi sistemlerini uygulamaya ya da bu sistemlerin uygulanabilirliği ile ilgili tartışmalara başlamışlardır. İkili sisteme karşı artan ilginin en önemli nedeni Nordik ülkelerinin 1990’lı yıllardan itibaren bu modeli fiilen uygulamaya başlamaları ve bundan olumlu sonuç almaları olmuştur. Söz konusu başarıya etki eden en önemli faktörler; ülkelerin güçlü ekonomi ve demokratik yapılara sahip olması, kayıt dışılığın asgari düzeyde olması ve vergi idarelerinin güçlü olmasıdır. İkili sistemin en önemli özelliği emek ve sermaye gelirlerini ayrı vergi tarifelerine tabi tutması ve sermaye gelirlerini emek gelirlerinden daha düşük oranda vergilendirmesidir. Ayrıca sermaye kaynaklı meydana gelebilecek vergi hasılatı kaybını önlemek için; indirim, istisna ve muafiyet hükümlerinden yararlanılmasına izin verilmemesidir.

Neo-liberal politikalara paralel olarak gerçekleştirilen vergi reformları Türkiye’yi de yakından etkilemiş ve gelir vergilemesinde İkili Gelir Vergisi Sistemi’ne doğru bir eğilim baş göstermiştir. Bu çalışmanın amacı ise mevcut gelir vergisi sistemimizde bu eğilimin boyutlarının ne derece olduğunu, ikili sisteme benzeyen ve ayrılan yönleriyle birlikte ele almak ve uygulanabilirliğine yönelik çeşitli değerlendirmeler yapmaktır.

Anahtar Kelimeler: Gelir Vergisi, İkili Gelir Vergisi, Nordik Ülkeleri, Türkiye, Sermayenin Vergilendirilmesi, Emegın Vergilendirilmesi.

ABSTRACT

After the 1980s, countries have begun to revise their income taxes to integrate into the compatible global markets. According to this tendency, countries challenge the sustainability of their progressive tax systems, the efficiency and the viability of dual or/and flat tax systems which have separate tax rates for capital gains. The most important reason of the increasing concern to the Dual Income Tax system has been the Nordic Countries practices and the positive results from these practices since 1990s. The most important factors about the positive results are the Nordic's stable economies, democratic structures, the minimum level of informal economies and powerful tax administrations. The most important feature of the dual system is; subjecting the different tax rates of labour and capital incomes and taxing the capital income lower rates than labour income. And also, to prevent loss of tax revenue reductions that may occur capital origin, it must not be allowed to benefit from the exemptions clauses.

Neo-liberal policies carried out in parallel with the tax reforms have affected Turkey closely and the tendency of the taxing income by Dual Income Tax System (DIT) has been arising. The aim of this study is to analyse Turkey's current income tax system and the current system's tendency to DIT, the similarities and differences from the DIT and the viability of the DIT to Turkey.

Key Words: Income Tax, Dual Income Tax, Nordic Countries, Turkey, Taxation of Capital, Taxation of Labour.