



ANKARA
HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN
VERGİLERE YÖNELİK VERGİ REFORMU ÖNERİSİ**

Alaattin DEMİR

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU

DOKTORA TEZİ

MALİYE ANABİLİM DALI

MALİYE BİLİM DALI

ŞUBAT 2025



**TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE YÖNELİK
VERGİ REFORMU ÖNERİSİ**

Alaattin DEMİR

**DOKTORA TEZİ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE BİLİM DALI**

**ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ**

ŞUBAT 2025

ETİK BEYAN

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında; tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi, kullanılan verilerde herhangi bir değişiklik yapmadığımı, bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

Alaattin DEMİR

20.02.2025

TEZ ONAY SAYFASI

Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Doktora Programı öğrencisi Alaattin DEMİR tarafından hazırlanan TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE YÖNELİK VERGİ REFORMU ÖNERİSİ başlıklı tez çalışması 20/02/2025 tarih ve saatinde yapılan tez savunma sınavında aşağıdaki jüri tarafından OY BİRLİĞİ ile DOKTORA TEZİ olarak KABUL edilmiştir.

	Kabul	Ret
Başkan (Prof.Dr.Hilmi ÜNSAL):	☒	☐
Üye (Prof.Dr.Işıl Fulya ORKUNOĞLU):	☒	☐
Üye (Prof.Dr.Hakkı ODABAŞ):	☒	☐
Üye (Doç.Dr.Debi KONUKCU ÖNAL):	☒	☐
Üye (Doç.Dr.Elif YILMAZ FURTUNA):	☒	☐

TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERE YÖNELİK VERGİ REFORMU ÖNERİSİ

(Doktora Tezi)

Alaattin DEMİR

ANKARA HACI BAYRAM VELİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

Şubat 2025

ÖZET

Vergi, kamu finansmanını sağlamak adına çeşitli kaynaklardan egemenlik gücüne ve yasalara göre alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler de bu kaynaklardan biridir. Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gelir vergisinin konusunu kazanç ve iratlar oluştururken; kurumlar vergisinin konusunu kurum kazancı oluşturmaktadır. Gelir vergisi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile düzenlenirken; kurumlar vergisi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmektedir. Her iki verginin de konusunu aynı kaynak oluştursa da vergi sistemimizde iki farklı kanun kapsamında yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu 1961, Kurumlar Vergisi Kanunu ise 2006 yılında yürürlüğe girmiştir. Her iki kanun da sürekli değişmekte, kanunlara geçici ve ek maddeler eklenmektedir. Bu durum, her iki kanunun da anlaşılmasını güçleştirmekte, vergi karmaşıklığını arttırmaktadır. Vergi karmaşıklığının artması, vergi rekabet edilebilirliğini azaltmaktadır. Karmaşık vergi mevzuatının varlığı, mükelleflerin kanunları anlayıp yorumlamasını güçleştirmektedir. Bu durum vergi kayıp ve kaçığını arttırmaktadır. Türkiye’de gelir vergisi için artan oranlı gelir vergisi tarifi uygulanırken; kurumlar vergisi için düz oran uygulanmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi tarifi vergilemede adaleti sağlama konusunda kabul görmüş bir tarifiedir. Ancak sürekli değişen kanunlar, yapılan vergi harcamaları vergide adaletin sağlanması amacına zarar vermektedir. Türkiye’de gerçek kişilerin daha fazla kazanması halinde bir üst dilimden vergilendirilme endişesi kayıt dışılığa neden olmaktadır. Türkiye’de dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilere göre daha fazladır. Bunun iki önemli nedeni bulunmaktadır. Birinci nedeni, gelir üzerinden etkin ve verimli bir vergilendirme yapılamamasıdır. İkinci nedeni ise, gelir üzerinden alınan vergilere yönelik önemli miktarda vergi harcaması yapılmasıdır. Vergi harcaması, devletin alması gerektiği halde mali ve mali olmayan amaçlarla almadığı vergilerdir. Türkiye’de yapılan vergi harcamasının %75’i gelir üzerinden alınan vergilere yönelik yapılan harcamalardan oluşmaktadır. Vergi mevzuatının karmaşık yapıda olması, vergi harcamalarının fazla olması, kanuni düzenlemelerin eski tarihlere dayanması küresel vergi rekabetinde Türkiye’nin öne çıkmasına engel olmaktadır. 1961 yılında yürürlüğe giren Gelir Vergisi Kanunu, tarım ekonomisinin ağırlıkta olduğu, Türkiye’nin gayri safi hasılasında tarımın payının yüksek olduğu, dış ticaretin tarım ve tarım ürünlerine dayandığı bir ekonominin ruhunu taşımaktadır. Türkiye’nin mevcut durumunda tarımın gayri safi milli hasıla içerisindeki payı önemli ölçüde azalmıştır. Hizmet sektörü ve sanayi sektörünün payı hızla artmaktadır. Bu sebeple, gelişen ve değişen ekonomiye ve bilişim çağına ayak uyduran güncel bir kanuna ihtiyaç duyulmaktadır. Açık, sade, anlaşılabilir bir kanun, kayıt dışılığı, vergi kayıp ve kaçığını azaltmada yardımcı olacaktır. Vergi karmaşıklığını ve vergi harcamalarını azaltan, kanunların tek bir kanunda toplandığı, açık, sade, anlaşılabilir, güncel bir gelir üzerinden alınan vergiler kanunu oluşturmak ülke ekonomisine önemli katkılar sağlayacaktır. Belirtilen bu sebeplerle gelir üzerinden alınan vergilere yönelik reform gereksinimi bulunmaktadır. Analiz ve çalışmalar sonucunda gelir üzerinden alınan vergilere yönelik reform ihtiyacının nedenleri, gerekliliği, buna ilişkin sonuç ve öneriler yer almaktadır.

Bilim kodu : 112005
Anahtar kelimeler : Gelir Vergisi Reformu, Kurumlar Vergisi Reformu, Vergi Reformu.
Sayfa adedi : 259
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU

TAX REFORM PROPOSAL FOR INCOME TAXES IN TÜRKİYE

(Ph. D. Thesis)

Alaattin DEMİR

February 2025

ANKARA HACI BAYRAM VELİ UNIVERSITY

THE INSTITUTE OF GRADUATE STUDIES

ABSTRACT

Taxes are collected from various sources in accordance with the sovereign power and laws in order to ensure public finance. Taxes on income are one of these sources. In Türkiye, taxes on income are divided into two: income tax and corporate tax. While the subject of income tax is profits and revenues, the subject of corporate tax is corporate profits. While income tax is regulated by the Income Tax Law No. 193, corporate tax is regulated by the Corporate Tax Law No. 5520. Although the subject of both taxes is the same source, they are covered by two different laws in our tax system. The Income Tax Law came into force in 1961, and the Corporate Tax Law came into force in 2006. Both laws are constantly changing, and temporary and additional articles are added to the laws. This makes both laws difficult to understand and increases tax complexity. Increasing tax complexity reduces tax competitiveness. The existence of complex tax legislation makes it difficult for taxpayers to understand and interpret the laws. This situation increases tax loss and evasion. While a progressive income tax tariff is applied for income tax in Türkiye, a flat rate is applied for corporate tax. The progressive income tax schedule is an accepted schedule for ensuring justice in taxation. However, constantly changing laws and tax expenditures harm the aim of ensuring tax justice. In Türkiye, the concern that individuals will be taxed at a higher rate if they earn more causes informality. In Türkiye, the share of indirect taxes is higher than direct taxes. There are two important reasons for this. The first reason is the lack of effective and efficient taxation on income. The second reason is that a significant amount of tax expenditure is made for taxes on income. Tax expenditures are taxes that the government does not collect for fiscal or non-fiscal purposes, although it should. %75 of tax expenditures in Türkiye consist of expenditures for taxes on income. The complex structure of tax legislation, high tax expenditures, and the fact that legal regulations date back to old times prevent Türkiye from standing out in global tax competition. The Income Tax Law, which came into force in 1961, carries the spirit of an economy where agricultural economy is dominant, agriculture has a high share in Türkiye's gross product, and foreign trade is based on agriculture and agricultural products. In Türkiye's current situation, the share of agriculture in gross national product has decreased significantly. The share of the service sector and the industrial sector is increasing rapidly. For this reason, there is a need for an up-to-date law that keeps pace with the developing and changing economy and the information age. A clear, simple and understandable law will help reduce informality, tax loss and evasion. Creating a clear, simple, understandable, up-to-date income tax law that reduces tax complexity and tax expenditures and combines laws in a single law will make significant contributions to the country's economy. For these reasons, there is a need for reform in taxes on income. As a result of the analysis and studies, the reasons for the need for reform of taxes on income, its necessity, and the related results and suggestions are included.

Science Code : 112005

Key Words : Income Tax Reform, Corporate Tax Reform, Tax Reform.

Page Number : 259

Supervisor : Prof. Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU

TEŞEKKÜR

Doktora eğitimim boyunca, akademik bilgi, birikim ve tecrübelerini paylaşan, değerli katkılarını, görüş, öneri ve düşüncelerini esirgemeyen, bu süreçte her zaman destekleyen ve yanımda olan, çok değerli tez danışmanı hocam, Prof. Dr. Işıl Fulya ORKUNOĞLU'na, tez yazım sürecinde değerli görüş, öneri ve düşüncelerini paylaşarak, bu tezin oluşmasında ciddi katkıları bulunan, çok saygıdğer hocalarım Prof. Dr. Hilmi ÜNSAL'a, Prof. Dr. Hakkı ODABAŞ'a, Doç.Dr. Debi KONUKCU ÖNAL'a, Doç. Dr. Elif YILMAZ FURTUNA'ya ve Prof. Dr. Ali DEĞİRMENDERELİ'ye teşekkürlerimi arz ederim.

Sadece akademik hayatımda değil, hayatımın her anında yanımda olan, varlığıyla güç ve huzur veren kıymetli eşim Lütfiye AYDOĞAN DEMİR'e, hayatının en güzel zamanlarını, en iyi oyun arkadaşıyla paylaşan, sevgisiyle, desteğiyle, birlikte kuracağımız cümleleri, geleceğe saklayan biricik kızım Eylül DEMİR'e, beni yetiştiren, büyüten, okutan hedeflerimin olmasını sağlayan, dualarını bir an olsun eksik etmeyen, emeğini ve hakkını ne yapsam ödeyemeyeceğim, değerli anneannem merhume Güngör ÖZDEMİR'e, sevgileriyle, merhametleriyle, dualarıyla, güvenleriyle her zaman destekçilerim olan annem Nuray DEMİR, babam Nail DEMİR ve kardeşlerime, güzel dilekleri, düşünceleri ve destekleriyle yanımda olan kıymetli eşimin ailesine, bana ilk kalem tutmayı öğreten ilkokul öğretmenim başta olmak üzere bugüne gelmemde emeği, desteği, bilgi, birikim ve tecrübeleriyle yoluma ışık tutan tüm değerli öğretmenlerime ve hocalarıma, hayatımda bulunan, her zaman iyilik ve güzellik dileyen güzel kalpli tüm insanlara, akademik çalışmalarıyla katkı sunan tüm araştırmacı ve bilim insanlarına, güzel ülkeme ve milletime teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLoların LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLERİN LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR	xiv
1. GİRİŞ	1
2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN KAVRAMSAL VE TEORİK ÇERÇEVESİ.....	5
2.1. Gelir Vergisinin Kavramsal Çerçevesi.....	5
2.1.1. Gelirin Tanımı	5
2.1.2. Gelirin Tanımına Yönelik Teorik Yaklaşımlar	6
2.1.2.1. Kaynak teorisi	7
2.1.2.2. Safi artış teorisi	8
2.1.2.3. Haig-simons teorisi	10
2.1.2.4. Kleinwatcher teorisi	11
2.2. Gelirin Özellikleri, Unsurları, Mükellefleri	13
2.2.1. Gelir Vergisi Türleri.....	14
2.2.1.1. Sedüler Gelir Vergisi	14
2.2.1.2. Üniter Gelir Vergisi	15
2.2.2. Gelir Vergisi Sistemleri.....	16
2.2.2.1. Kapsamlı gelir vergisi sistemi.....	16
2.2.2.2. İkili gelir vergisi sistemi	17
2.2.2.3. Yarı ikili gelir vergisi sistemi	20

2.2.2.4. Düz oranlı gelir vergisi sistemi	20
2.2.2.5. Kutu sistemi	29
2.2.3. Gelirin Özellikleri	30
2.2.3.1. Gelirin şahsiliği özelliği	31
2.2.3.2. Gelirin yıllık olma özelliği	31
2.2.3.3. Gelirin elde edilmiş olma özelliği	31
2.2.3.4. Gelirin gerçek ve safi olma özelliği	32
2.2.4. Gelir Vergisinin İlkeleri	32
2.2.4.1. Kanunilik ilkesi	33
2.2.4.2. Ödeme gücü ilkesi	34
2.2.4.3. Genellik ilkesi	34
2.2.4.4. Belirlilik ilkesi	35
2.2.4.5. Uygunluk ilkesi	35
2.2.4.6. Esneklik ilkesi	36
2.2.4.7. Verimlilik ilkesi	36
2.2.4.8. İstikrar ilkesi	37
2.2.4.9. Yeterlik ilkesi	37
2.2.5. Gelir Vergisi Kanununun Avantajları ve Dezavantajları	37
2.2.5.1. Gelir vergisi kanununun avantajları	38
2.2.5.2. Gelir vergisi kanununun dezavantajları	38
2.2.6. Gelir Vergisi Vergi Yüğü	40
2.3. Kurumlar Vergisinin Teorik Çerçevesi	42
2.4. Kurumlar Vergisinin Konusu, Kurum Kazancının Unsurları ve Özellikleri ..	51
2.5. Vergi Reformu'nun Kapsamı ve Teorik Çerçevesi	58
2.6. Gelir Üzerinden Alınan Vergilere Yönelik Vergi Reformu	62
3. TÜRK POZİTİF HUKUNDA GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ	65

3.1. Gelir Vergisinin Genel Görünümü	67
3.1.1. Gelirin Tanımı, Unsurları ve Mükellefiyete İlişkin Bilgiler	73
3.1.2. Ticari Kazanç	76
3.1.2.1. Ticari kazancın tespit edilme yöntemleri ve beyanı	77
3.1.2.2. Ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacak giderler .	79
3.1.2.3. Ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacak giderler	80
3.1.2.4. Ticari kazançla ilişkin istisnalar.....	80
3.1.3. Zirai Kazanç	81
3.1.3.1. Zirai kazancın tespit edilmesi ve beyanı.....	83
3.1.3.2. Zirai kazançla ilişkin istisnalar	86
3.1.4. Ücret Geliri.....	86
3.1.4.1. Ücret gelirinin tespit edilmesi ve beyanı	89
3.1.4.2. Ücret gelirine ilişkin istisna ve muafiyetler	91
3.1.5. Serbest Meslek Kazancı	92
3.1.6. Gayrimenkul Sermaye İradı	95
3.1.7. Menkul Sermaye İradı.....	99
3.1.8. Diğer Kazanç ve İratlar	103
3.1.9. Diğer İndirimler ve Gelir Vergisinin Beyanı	109
3.2. Kurumlar Vergisinin Genel Görünümü.....	114
3.2.1. Kurum Kazancının Tanımı ve Mükellefiyete İlişkin Bilgiler	116
3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Muafiyetler	118
3.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan İstisnalar	120
3.2.4. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan İndirimler.....	122
3.2.5. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri	123
3.2.5.1. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı	123

3.2.5.2. Örtülü sermaye.....	124
3.2.5.3. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı.....	125
3.2.6. Tasfiye, Birleşme, Devir, Hisse Değişimi.....	126
3.2.7. Kurumlar Vergisinin Beyanı, Oranı, Tarhı ve Ödenmesi	127
3.2.8. Kurumlar Vergisinde Tevkifat Sistemi	128
3.2.9. İndirimli Kurumlar Vergisi Sistemi ve Uygulaması	128
4. TÜRKİYE’DE VE DÜNYA’DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI VE REFORM ÖNERİSİ	131
4.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Reformu	136
4.1.1. Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Sorunlar ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Reformu Gereksinimi.....	138
4.1.1.1. Mevzuat hükümlerinin eski, karmaşık yapıda olması ve sıklıkla değiştirilmesi.....	143
4.1.1.2. Vergi harcamalarının elde edilen vergi gelirlerine oranla çok fazla olması	154
4.1.1.3. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunları arasındaki farklar sebebiyle hazine gelirlerinin azalması, tarife farklılıklarının vergiden kaçınmaya sebebiyet vermesi	174
4.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Reformunun Etkileri	179
4.3. Türkiye’de ve Dünya’da Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Karşılaştırılması	187
4.3.1. Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi	188
4.3.2. Dünya’da Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi	191
4.3.2.1. Estonya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi	191
4.3.2.2. Letonya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi	194
4.3.2.3. Litvanya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi	196
4.3.2.4. Macaristan’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi	199

4.3.2.5. Slovakya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi	201
4.3.2.6. Rusya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi	204
4.3.2.7. Romanya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi	206
4.3.2.8. Bulgaristan’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi	209
4.4. Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Reform Önerisi	215
4.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Tek Bir Kanunda Toplanması	215
4.4.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Azaltılması	217
4.4.3. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kanun Dilinin Sadeleştirilmesi, Anlaşılır, Açık ve Yalın Bir Kanunun Oluşturulması	218
4.4.4. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Düz Oranlı Tarifenin Kullanılması	219
4.4.5. Vergi Uyumı Bakımından Değerlendirilmesi	221
4.4.6. Vergileme İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi	226
4.4.6.1. Adalet ilkesi bakımından değerlendirilmesi	226
4.4.6.2. Basitlik ilkesi bakımından değerlendirilmesi	228
4.4.6.3. Etkinlik ilkesi bakımından değerlendirilmesi	229
4.4.6.4. Tarafsızlık ilkesi bakımından değerlendirilmesi.....	230
4.5. Literatür Taraması	231
5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ	237
KAYNAKLAR	247
ÖZGEÇMİŞ	259

TABLolarIN LİSTESİ

Tablo	Sayfa
Tablo 2.1. Düz Oranlı Vergi Sistemini Uygulayan Ülkeler, Uygulamaya Başlangıç Yılları ve Uygulama Başlangıç Yıllarında Uygulanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranları	23
Tablo 2.2. Çocuğu olmayan, ortalama bir ücretlinin vergi yükü	42
Tablo 2.3. Kazanç Vergisinin Alındığı Kaynakların, Kazanç Vergisi İçindeki Yüzdelik Payları.....	45
Tablo 2.4. Ülkeler ve Uyguladıkları Kurumlar Vergisi Oranları (2024)	57
Tablo 3.1. Menkul kıymet beyan durumu özet tablosu.....	103
Tablo 4.1. 2024-2026 dönemi merkezi yönetim bütçe kanununa eklenen vergi harcaması tahminleri (milyon TL)	157
Tablo 4.2. 2024 yılı merkezi yönetim bütçe dengesi	159
Tablo 4.3. 2024-2026 dönemi merkezi yönetim bütçe kanununa eklenen vergi harcaması tahminlerinin, kanunlar bazında yüzdelik dağılımı	162
Tablo 4.4. 2022-2026 dönemi vergi harcaması tahminlerinin GSYH'ye oranı.....	163
Tablo 4.5. 2023 yılı vergi harcamalarının aynı vergi türünden tahsilata oranı	165
Tablo 4.6. GVK gereği en çok vergi harcaması yapılan kanun maddeleri, tutarları ve gelir vergisi için yapılan vergi harcamaları içindeki payı (2022)	167
Tablo 4.7. KVK gereği en çok vergi harcaması yapılan kanun maddeleri, tutarları ve kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamaları içindeki payı (2022).....	171
Tablo 4.8. Vergi rekabet edebilirlik endeksi (2024)	183
Tablo 4.9. Kişi Başına Düşen Milli Gelire Göre Gelirin Sınıflandırılma Kriteri	187
Tablo 4.10. Türkiye'nin ve Seçilmiş Ülkelerin Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılması (2024).....	215
Tablo 4.11. Literatür Özeti.....	235

ŞEKİLLERİN LİSTESİ

Şekil	Sayfa
Şekil 4.1. Vergi Karmaşıklığı Endeksi Sıralaması, 2022.....	152
Şekil 4.2. Estonya Vergi Gelirleri, (1991-2022).....	193
Şekil 4.3. Estonya Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1996-2024).....	194
Şekil 4.4. Letonya Vergi Gelirleri, (1994-2022).....	196
Şekil 4.5. Letonya Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1988-2024).....	196
Şekil 4.6. Litvanya Vergi Gelirleri, (1991-2022).....	199
Şekil 4.7. Litvanya Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1991-2024)....	199
Şekil 4.8. Macaristan Vergi Gelirleri, (1981-2022).....	201
Şekil 4.9. Macaristan Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1969-2024)	201
Şekil 4.10. Slovakya Vergi Gelirleri, (1992-2022).....	203
Şekil 4.11. Slovakya’da Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1969-2024)	204
Şekil 4.12. Rusya Vergi Gelirleri, (1992-2022).....	206
Şekil 4.13. Rusya’da Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1969-2024).	206
Şekil 4.14. Romanya Vergi Gelirleri, (1981-2022).....	208
Şekil 4.15. Romanya’da Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1990-2023)	209
Şekil 4.16. Bulgaristan Vergi Gelirleri, (1990-2022)	210
Şekil 4.17. Bulgaristan’da Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (2000- 2024)	212

KISALTMALAR

Kısaltmalar

AATUHK

AB

BM

GSMH

GSYİH

GVK

KDVK

KVK

MTVK

OECD

ÖTVK

VİVK

VUK

Açıklamalar

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü
Hakkında Kanun

Avrupa Birliği

Birleşmiş Milletler

Gayri Safi Milli Hasıla

Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

Gelir Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü

Özel Tüketim Vergisi Kanunu

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Vergi Usul Kanunu

1. GİRİŞ

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gelir Vergisi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunuyla, Kurumlar Vergisi ise 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunuyla düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu (GVK), gerçek kişilerin bir yıl içinde elde ettikleri kazanç ve iratların safi tutarını dikkate alırken; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), kurum kazancını dikkate almaktadır. Kurum kazancı ise gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşmaktadır.

Türkiye’de gelir üzerinden alınan bu iki vergi aynı zamanda dolaysız vergi olma özelliğini de taşımaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerde, GVK’da istisna, muafiyet ve indirimlere yönelik hükümlerin ayrı ayrı sıralandığı gibi düzenlenmiştir. KVK’da da istisna, indirim ve muafiyetler ayrı ayrı sıralanmıştır. Ayrıca KVK’da, GVK’ya yapılan atıflarla bir kısım istisna, muafiyet ve indirimlerin de dikkate alınabileceği hususu belirtilerek kapsam genişlemesi yapılmıştır. Ayrıca Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerde, vergileme unsuru gelir olmakla birlikte gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi olmak üzere iki farklı vergileme olduğu görülmektedir. Bu farklılık sebebiyle aynı vergileme unsuru üzerinden birden fazla vergi alınması adına kanunlarda yapılan atıflarla mükelleflere mahsup ve indirim hakkı tanınmıştır.

Türkiye’de ve Dünyada vergi kayıp ve kaçakıyla mücadele edilmesi hususunda ciddi çaba sarf edildiği bilinmektedir. Vergi, artık sadece ulus devletin iç ilişkisinde kullandığı bir kamu finansman kaynağı olmaktan çıkmış, globalleşen dünyada, yatırımcıları, çok uluslu şirketleri ve tüm dünya devletlerini ilgilendiren küresel bir konu haline gelmiştir. Bu husus o kadar önemli bir sorun olarak değerlendirilmiş ki OECD Pillar 1 ve Pillar 2, küresel asgari vergi uygulaması planlarına taraf olan tüm devletlerin katılması zorunluluğu getirmiştir.

Ülkelerin, iktisadi gelişim göstermesi ve kalkınması adına yatırım çok önemlidir. Yatırım, gelişmenin ve kalkınmanın en önemli destekleyicisi niteliğini taşımaktadır. Yatırımın artması ve ülkelere döviz girişinin sağlanması adına ülkeler tarafından çeşitli destek, teşvik ve kolaylıklar sağlanmaktadır. Bu teşvikler, iktisadi olabileceği gibi mali teşvikler de olabilmektedir. Yatırımcıların, bir ülkeye yatırım yapma kararını verme aşamasında öncelikle dikkate aldığı husus o ülkenin vergi sisteminin yatırımcılara sağladığı kolaylık ve teşviklerdir. Vergi rekabeti, olarak da adlandırılan

ve mali literatürde sıklıkla adından söz ettiren bu olgu, özellikle gelişmekte olan ülkelerin daha cömert vergi teşvikleri vermesine sebebiyet vermiş, bu husus küresel rekabeti bozucu etki taşıyıp taşımadığı yönüyle eleştiri konusu olmuştur. Ancak OECD BEPS eylem planları arasında yer alan asgari küresel verginin %15 olma zorunluluğunun getirilmesi aslında küresel vergi rekabetini sınırlama konusunda yakın gelecekte önemli bir sınır olarak karşımıza çıkacaktır. Hem küresel vergi rekabetinden geri kalmamak ve küresel yükümlülükleri yerine getirmek hem de etkin bir vergileme yapmak adına gelir üzerinden alınan vergilerin reform ihtiyacı doğmuştur.

Gelir üzerinden alınan vergilerin gelir ve kurumlar vergisi olarak iki farklı vergi olarak alınması uygulamada çeşitli sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Öncelikle karşımıza oran farklılığı çıkmaktadır. Türkiye’de gelir vergisi tarifesi artan oranlı tarife dikkate alınmak suretiyle %15, %20, %27, %35 ve %40 olmak üzere farklı oranlarda vergiye tabi tutulmaktadır. Bunun yanı sıra vergi tarifesi içinde ayırma kuramı çerçevesinde ücret gelirlerine ayrıcalık tanındığı görülmektedir. Kurumlar vergisi, ise düz oranlı bir vergi yapısına sahip olup kurumlar vergisi genel oranı %25’dir.

Vergi kayıp ve kaçığıyla mücadele ederken, vergi kaçakçılığının bir suç olduğu ve Türk Ceza Kanunu kapsamında değerlendirildiği bilinmektedir. Oysaki vergi kaybına sebebiyet veren tek husus vergi kaçakçılığı değildir. Vergi kaybına, profesyonel vergi planlamasıyla, vergiden kaçınma yoluyla da gidilebilmektedir.

GVK’nın farklı vergi oranları uygulaması dahi artan oranlı tarifeden daha fazla vergilendirme olmasını önlemek adına, bazı gelirlerin kayıt dışı bırakılmasına, giderlerin ve maliyetlerin arttırılarak kazanç ve iratların safi tutarında erozyona uğratılmasına, farklı kanunlarda yer alan istisna, muafiyet ve indirimler dikkate alınarak vergi idaresinin denetim yaparken karmaşık mevzuat hükümlerinden faydalanarak idarenin kayıp ve kaçakla mücadelede işinin zorlaştırılmasına neden olmaktadır. Örneğin bir vergi mükellefi A kişinin ticari kazancını 10.000.000 TL olarak dikkate alırsak; bu A kişisi gelir vergisi mükellefi olduğundan artan oranlı gelir vergisi tarifesi dikkate alındığında en üst gelir vergisi oranı olan %40 oranından vergilendirilecektir. Bu A kişinin hesaplanan vergisi 2024 yılı ücret dışı gelirleri için 3.782.000 TL olmaktadır. Bu A kişisi vergi planlaması yaparak A Limited Şirketini kurup bu şirketin %100 ortağı olması durumunda kurumlar vergisi oranı olan %25’den vergilendirildiğinde; 2.500.000 TL vergi ödeyecektir. Bu basit bir modelleme

hesabıdır. Kurumlar vergisi mükellefi olması nedeniyle kazancından indirim konusu yapabileceği çok fazla vergisel avantaj hariç tutulsa bile bu farklılık ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, A kişisi A Limited Şirketi'nin %100 ortağı olsa bile kendisini şirket müdürü olarak atayabilmekte ve müdürüne yani kendine yaptığı ödemeleri de gider olarak dikkate alabilmektedir. Bu basit bir modelleme yaklaşık %51'lik vergi kaybının olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, vergi sistemlerinde mevzuatın fazla olması, karmaşıklığa ve uzmanlar dışında çok fazla anlaşılamamasına neden olmaktadır. Ancak bu hususun gelir üzerinden alınan iki farklı verginin olması, istisna, muafiyet ve indirimlerin bu iki kanunda ayrı ayrı düzenlenmesi karmaşıklığa neden olmaktadır.

Vergi reformunun olması, basit, anlaşılabilir, etkin ve verimli olması koşullarının varlığı halinde gerçekleşecektir. Gelir üzerinden alınan vergilerin tek bir vergi olarak uygulanması, oranının %15 düz oranlı olarak uygulanması ve istisna, muafiyet ve indirimlerin azaltılarak açık, basit ve anlaşılır bir vergileme anlayışının benimsenmesi hem küresel vergi rekabetinde Türkiye'yi bir adım öne taşıyacak hem de vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasında önemli bir rol oynayacaktır.

Gelir üzerinden alınan vergilerin, oran, tarife ve mevzuat hükümlerinin, istisna, muafiyet ve indirimlerinin ayrıntılı olarak analiz edilmesi, vergi harcamalarının azaltılarak etkinliğin sağlanması, vergi kayıp ve kaçığının azaltılması, küresel vergi rekabetinde önemli ve rekabetçi adımların atılması, vergi rekabetiyle yeni yatırımcıların kazanılması, iktisadi gelişme ve kalkınmayla vergi gelirlerinin artırılması, anlaşılır, sade ve açık bir vergileme modeliyle vergi gelirlerinin ve vergiye uyumun artırılması hususları tezin konusunu oluşturmaktadır.



2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN KAVRAMSAL ve TEORİK ÇERÇEVESİ

Gelir vergisi, tarihsel olarak, kurumlar vergisine göre daha eski bir kanundur. Dünya vergi tarihine bakıldığında da, kurumlar vergisinin, gelir vergisini tamamlayıcı bir rolü olduğu görülmektedir. Gelir vergisi, kişilerin kazanç ve iratları üzerinden alınırken; kurumlar vergisi kurum kazançları üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisinin de kurumlar vergisinin de aynı konu üzerinden alınmasına rağmen, bu ayrıma gidilmesinin önemli nedenlerinden birisi şüphesiz küresel vergi rekabetidir. Kurumlar vergisi genellikle düz oranlı uygulanan, objektif nitelikli bir vergi olarak dikkat çekmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerden gelir vergisi ise sübjektif karakterli bir vergidir. Kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate alması sebebiyle kişiye özgülünen sübjektif karakterli bir vergi olması yönüyle kurumlar vergisinden ayrılmaktadır. Vergi kanunlarında kurumlar vergisi ve gelir vergisinin konuları aynıdır, ortak unsur gelirdir. Vergileme tekniği, tarife yapısı, basamak sayısı, yükseklik farkları, marjinal vergi oranları birbirinden farklı olan bu verginin birçok konu dışında da ortak yönü bulunmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir vergisi ve kurumlar vergisinin tarihsel gelişimi ve kavramsal çerçevesi benzer ve aynı yönleri, avantajları ve dezavantajları, kurumlar vergisinin ve gelir vergisinin teorisi, vergileme tekniği, ilkeleri, vergi yükleri, türleri ve sistemlerine ilişkin bilgiler bu bölümde ilgili başlıklar altında açıklanmaktadır.

2.1. Gelir Vergisinin Kavramsal Çerçevesi

Gelir üzerinden alınan vergiler, kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlardan alınan kişisel gelir vergisi ve kurum kazancından alınan kurumlar vergisi olmak üzere temelde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Gelir vergisinde, verginin konusu kazanç ve iratlar olmasına rağmen, Türk vergi sisteminde, gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar 193 sayılı GVK'da, kurumların elde ettiği kazançlar 5520 sayılı KVK'da ele alınmaktadır. Bu iki vergi her ne kadar aynı kaynağı vergilendirmiş olsa da, verginin mükellefleri, tarifeleri, oranları farklılık taşımaktadır (Şen ve Sağbaş,186: 2016). Tezin bu bölümünde, gelir vergisinin kavramsal çerçevesi ele alınmaktadır.

2.1.1. Gelirin Tanımı

Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (GVK, 1961: madde 1). Geliri tanımlamaya yönelik teoride çeşitli yaklaşımlar

bulunmaktadır. Doktrinde geliri, üretim faktörleri sonucunda ortaya çıkan değer olarak tanımlayanlar bulunmakla birlikte, dönem başı ve dönem sonu arasında gerçekleşen net servet değerinde yaşanan artış olarak da tanımlayan yazarlar mevcuttur. GVK'ya göre ise gelirin tanımında aynı zamanda gelirin birçok unsuru yer almaktadır. Kanun koyucu geliri tanımlarken, gerçek kişi olması, bu gerçek kişi tarafından kazanç ve iratların elde edilmesi ve bunu bir takvim yılında elde etmesi esaslarını getirmiştir. Gelirin tanımından da görüldüğü üzere gelire dönemsel bir sınır getirilmiştir. Bu dönem sınırı kanunda belirtildiği üzere bir takvim yılıdır. Yine kanunda elde edilen vurgusu yapılarak kazanç ve iradın tahakkuk, tahsil, hukuki ve ekonomik tasarruf gibi değişik şekillerde elde edilmesi üzerinde durulmuştur. Vergilendirilebilir gelirin söz konusu olabilmesi için bu hususları taşıması şarttır.

2.1.2. Gelirin Tanımına Yönelik Teorik Yaklaşımlar

Gelir vergisinin konusunu saptamak ve üzerinden vergi alabilmek için öncelikle verginin konusunun belirlenmesi, gelirin ne olduğunun ve gelir üzerinden nasıl vergi alınması gerektiğinin sınırlarının çerçevesi çizilmelidir. Zira sınırları ve kapsamı belli olmayan bir unsur üzerinden vergi alınması düşünülemez. Verginin öncelikle konusu belirlenmeli ve bu konu kapsamına giren bir maddi olayın gerçekleşmesiyle verginin doğması gerekmektedir. Tüm bu hususlar gelir vergisinde verginin ne üzerinden alınacağına ilişkin soru işareti uyandırmaktadır. Gelir vergisi, şüphesiz adından da anlaşılacağı üzere gelir üzerinden alınmalıdır. Bir diğer anlatımla gelir vergisinin konusu gelir olmalıdır. Ancak vergilendirilebilir gelir nedir sorusu da beraberinde akıllara gelmektedir. İktisaden gelir, belli bir zaman aralığında sınırlandırılan, belli bir zaman aralığında kişilerin servetlerinde, tüketimlerinde, tasarruflarında artışa neden olan maddi olanakların genişlemesidir. Safi artış teorisine göre gelir, dönem başı ve dönem sonu arasında gerçekleşen net servet değerinde yaşanan artış olarak tanımlanabilmektedir. Gelirin tanımına yönelik birçok teorik yaklaşım bulunmaktadır. Doktrinde kimi yazarlar gelirin üretim faktörleri sonucu elde edilen değer, kimisi satın alma gücünde artış olarak görmüştür. Gelirin tanımına yönelik teorik başlıklar kaynak teorisi, safi artış teorisi, Haig-Simons Teorisi ve Kleinwatcher Teorisi kapsamında açıklanmaktadır.

2.1.2.1. Kaynak teorisi

Kaynak teorisine göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerini üretim sürecine sokmaları karşılığında elde ettikleri değerler akımıdır. Bu teoriye göre, üretim faktörlerinden elde edilen değerlerin gelir sayılabilmesi için iki önemli unsurun bir arada bulunması gerekmektedir. Bunlar, belirli bir kaynağa bağlılık ve devamlılıktır. Kaynak teorisi, belli bir üretim faaliyetine katılma sonucu elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak kabul eder. Diğer bir deyişle, üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulması karşılığında o dönem hasılasından sağladıkları payı karşılayan kazanç, gelir sayılmaktadır. Üretim faktörlerinden devamlı bir şekilde elde edilmeyen değerler ise, gelir olarak kabul edilmemektedir (Öncel vd., 2002: 239).

Kaynak teorisi, Alman iktisatçılardan Von Hermann tarafından ileri sürülmüş ve daha sonra Alman vergi hukukçusu Fuisting ve bazı eleştirileri olmakla beraber Adolph Wagner tarafından desteklenmiştir. Bu iktisatçılara göre gelir; belirli bir kaynaktan, üretim faktörlerinin üretim sürecinde yarattıkları düzenli ayni ve nakdi gelirleri ifade etmektedir (Plasscheart, 1977: 536; Aksoy, 1991: 358).

Herman, Gustav Cohn, Adolph Wagner, Neumann, Philippovich, Schaffle gibi klasik kaynak teorisyenlerine göre eğer gelir, sürekli gelir yaratan bir kaynaktan elde ediliyor ise vergi bakımından ödeme gücünün belirlenmesinde dikkate alınmalı ve gerekiyorsa vergilendirilmelidir (Akdoğan, 1985: 193).

Süreklilik, gelirin arızı ya da geçici olmamasını, yani zaman içerisinde belirli sıklıklarla tekrarlanmasını ifade etmektedir. Bu durumda herhangi bir gelir akımı sürekli gelir yaratma özelliğini haiz ise, vergilendirme yoluna gidilecektir. Kaynak teorisi, üretim sürecinde üretim faktörlerinden elde edilen geliri (ücret, faiz, rant ve kâr) gelir olarak kabul etmektedir (Edizdoğan vd., 2011: 294).

Gelir nakdi olabildiği gibi ayni de olabilmekte, faktör sahiplerince ayni olarak elde edilen değerler bizzat kendi tüketimlerine ayrılmış olursa bile gelir olarak kabul edilmektedir. Bir diğer anlatımla bir kimsenin, kendi üretimi üzerinden yaptığı tüketimler (öz tüketim) gelir sayılmaktadır. Kaynağın kendi değerinde meydana gelen artışlar ile üretim fonksiyonuna bağlı olmaksızın elde edilen değerler ve varlıklar (miras, kumar, piyango ve ikramiye gibi) gelir kavramı içine alınmamaktadır. Görüleceği üzere gelir kaynağının değerindeki artışlar da sahiplerine ek harcama gücü verdiği halde gelir kabul edilmemekte; yine, hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın,

arızı olarak elde edilen gelirler ile üretim faktörlerinin kullanımı sonucunda oluşmayan transfer niteliğindeki değer akımları (miras, piyango ikramiyeleri, bağışlar vb.) gelir olarak nitelendirilmemektedir (Edizdoğan vd., 2011: 295).

Kaynak teorisinin geliri bu şekilde tanımlaması, bazı eleştirilere konu olmuştur. Kaynak teorisinin gelir tanımı kapsamına almadığı, belli kaynaktan sürekli olarak elde edilmeyen bir geliri elde eden kişi, vergi sisteminin belirlediği esaslara göre vergi ödeme gücüne sahip olsa bile vergilendirilmeyecektir. Çok dar bir kapsama sahip olan kaynak teorisini adalet ilkesi ile bağdaştırmak pek olanaklı görülmemektedir.

Vergileme ilkelerinden vergi eşitliği ilkesi; aynı durumda olanların aynı, farklı durumda olanların ise farklı vergi yüküne tabi olmalarını öngörmektedir. Vergi ödeme gücü ise, kişinin kendisinin ve ailesinin yaşamını sürdürmeye yetecek kadar olan gelirin üzerindeki gelir kısmını ifade etmektedir. Kaynak teorisinin gelir tanımı kapsamına almadığı belli kaynaktan sürekli olarak elde edilmeyen bir geliri elde eden kişi, vergi sisteminin belirlediği esaslara göre vergi ödeme gücüne sahip olsa bile vergilendirilmeyecektir. Bir başka deyişle; emekten, sermayeden veya her ikisinin belli oranda bileşiminden ve üretim yapılarak elde edilen gelirden, vergi sisteminin belirlediği esaslara göre vergi ödeme gücü vardır gerekçesiyle vergi alınırken, aynı miktar geliri üretim fonksiyonu dışından elde eden aynı özellikleri taşıyan başka bir kişi vergilendirilmeyecektir (Ortaç, 1999: 107).

2.1.2.2. Safi artış teorisi

Bu teoriye göre, hangi kaynaktan doğarsa doğsun, satın alma gücünde belli bir dönemde ortaya çıkan artış gelir kapsamında düşünülmektedir. Net artış teorisi uyarınca belli bir döneme ilişkin gelir miktarının bulunması için bir denklem kurulması gerekirse, dönem başı ile dönem sonu arasında servette ortaya çıkan artış miktarı ile kişinin dönem boyu yaptığı tüketim harcamalarının toplamı, incelenen dönem için gelir toplamını verecektir (Öncel vd., 2002: 240).

Geliri daha geniş tanımlayan net artış teorisine göre ayrıca vergiye tabi gelir kavramının belirlenmesinde “kaynak” ve “devamlılık” ölçütlerinin kullanılmasına ihtiyaç yoktur.

Bir kişinin geliri, belli bir dönemde yaptığı tüketim ile yine aynı dönemde net varlığında gerçekleşen değişimin toplamından ibarettir. Burada gelir, gelirin ancak

tüketim veya tasarrufa veya her ikisine birden konu olabileceği gerçeğinden hareketle kavranmaktadır. Dolayısıyla kaynak teorisinin aksine, üretim faktörlerinin kullanımı sonucu ortaya çıkmayan transferler, arızı gelirler ve çeşitli nedenlerle servet unsurlarında ortaya çıkan değer artışları da net artış teorisine göre gelir kavramına girmektedir. Safi artış teorisi ilk defa 1891 yılında George Von Schanz tarafından ifade edilmiştir. Teori, geliri, belli bir dönemde mükellefin servetinde meydana gelen artış olarak ifade etmektedir. Mükellefin vergilendirme dönemi başındaki servet değeri ile vergilendirme dönemi sonundaki servet değeri arasındaki olumlu fark gelir olarak kabul edilmekte, vergilendirme dönemi içerisinde mükellef tarafından yapılan harcamalar bu gelire eklenmektedir (Plasscheart, 1977: 536).

Bu bakımdan safi artış teorisinde gelir, hem kaynak teorisinin tanımladığı devamlılık gösteren gelirleri, hem de sermayede meydana gelen (miras, bağış, ikramiye, kumar vb. nedenlerle) ve yapısı devamlı kaynaklara dayanmayan değerleri de kapsamakta ve daha geniş anlamda ele alınmaktadır (Edizdoğan vd., 2011: 296). Bazı bilim adamları, yaptıkları analitik çalışmalarla Schanz'ın bu yaklaşımına katkıda bulunmuşlardır. R.M. Haig'in (1921) yaptığı analitik çözümleme ABD'de çok büyük oranda kabul görmüş ve tartışılmıştır. Haig geliri; para ve parayla ifade edilen değerlerin, veri olan dönemde kişinin satın alma gücünde yarattığı artış olarak tanımlamaktadır. Diğer bir ifadeyle gelirin herhangi bir şekilde reel artışının vergilendirilmesi olduğunu ifade etmiştir (Quigley ve Smolensky, 1994: 169).

Henry Simons ise bireysel vergilendirilebilir geliri; gelirin tüketimde kullanılan kısmının gerçek pazar değerinin, elde tutulan malın vergilendirme dönemi başındaki değeri ile sonundaki değeri arasındaki farkla toplanması olarak tanımlamıştır (Baker, 1990: 510).

Teoriye göre; üçüncü kişiler tarafından sağlanan parayla ifade edilen hizmetler, miras, piyango gelirleri, ikramiye ödemeleri, kaynağı ne olursa olsun elde edilen tüm iktisadi değerler gelir kapsamı içerisinde. Gelir toplamından tüm faiz ödemelerini ve sermaye kayıplarını indirmek gerekir. Teori, gelirleri elde edildikleri kaynaklara göre bir tasnife tabi tutmadan vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Bütün bu yaklaşımların ışığı altında safi artış teorisi değerlendirildiğinde, toplam vergilendirilebilir gelirin aşağıda belirtilen üç unsurdan oluştuğu görülür (Ortaç, 1999: 107).

-Vergilendirme döneminde para ve mal olarak elde edilen değerler,

-Birey tarafından yapılan tüketim harcamalarının ve öz tüketimin gerçek pazar değeri, iii. Vergilendirme döneminde mevcutlarda bulunan varlıkların değerindeki artışlardır. Schanz tarafından kurulan teori, vergi adaletini sağlamada en iyi yöntem olarak gözüktüğü bile, uygulamada vergi tekniği açısından birçok güçlüğü beraberinde getirmektedir (Akdoğan, 1997: 208).

Bireyler tarafından gerçekleştirilen tüketim miktarının ve değerinin belirlenmesindeki güçlüklerle birlikte, bireyin ürettiği maldan öz tüketimi söz konusu olduğunda, bu tüketimin pazar değerinin belirlenmesindeki zorluklar bu teorinin uygulanabilirliğini güçleştirmektedir. Yine iktisadi sistemde görülen devamlı fiyat oynaklıkları servet birimlerinin değerinin tespitini zorlaştırmaktadır (Erginay, 1979: 98).

2.1.2.3. Haig-simons teorisi

Vergi literatüründe kazancın vergilendirilmesinde kaynak teorisi ve safi artış teorisiyle birlikte en çok kabul gören teorilerden bir tanesi de Haig- Simons Teorisi adı verilen teoridir. Bu teori asıl olarak mali bir tanımlama ve çerçeve çizmekten ziyade ekonomik temellere dayanan bir gelir tespit yöntemini içermektedir. Buna göre Haig-Simons yönteminde belli bir dönemde tüketim ve servette yaşanan artışın geliri oluşturduğuna yönelik yaklaşım mevcuttur. Yani gelir belli bir dönemde servette veya tüketimde artış olarak karşımıza çıkacağından dönemin başlangıcı ile sonu arasında tüketim ve servette yaşanan artışın geliri vereceğine yönelik görüştür (Rakıcı ve Aktuğ, 2020: 884).

Haig-Simons teorisinde paranın nereden geldiğinin, yasal olup olmadığının, enflasyondan arındırılıp arındırılmadığının bir önemi bulunmamaktadır. Gelirin tanımının, en kapsamlı yaklaşımla ele alınması gerektiğini savunan görüştür. Buna göre tüketim ve servette bir artışa sebep olan her türlü kazanç ve irat gelir olarak adlandırılır (Sağbaş ve Şen, 2016: 190).

Haig'in gelir tanımına göre gelir, "belirli bir zaman aralığında kişinin ekonomik gücünde artış meydana getiren değerdir." Bu hususun tespiti ve değerlendirilmesi vergilendirilebilir gelire ulaşılması adına oldukça güçtür. Ancak Haig'e göre vergilendirilebilir gelir ile elde edilen gelir arasında ne kadar uyum varsa vergide adaletin o denli fazla olacağı görüşünü savunmaktadır (Haig, 1921:28).

Haig-Simons'a göre gelir, kişinin tüketimi ve net servet artışlarının toplamından meydana gelmektedir. Yani formüle edersek;

Kişinin Geliri= Kişinin Tüketimi+ Kişisel Net Servet Artışı

Kişisel net servet artışı ise kişisel tasarrufların ve sermaye kazançlarının toplamına eşittir. Sermaye kazançlarından kasıt kişilerin belli bir dönemin başı ile belli bir dönemin sonu arasında kişisel servetlerinde yaşanan artış olarak tanımlanabilmektedir. Kişinin geliri aslında bu teoriye göre kapsamlı geliri oluşturmaktadır. Haig ve Simons kapsamlı geliri, gelir tanımı olarak kabul etmektedir.

Haig-Simons'a göre kapsamlı gelirin tanımına kişilerin elde ettikleri ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı gibi gelirlerinin yanında, ev sahibi olması sebebiyle kira ödemesi yapmadığı evinin emsal kira bedeli veya iktisadi kıymetlerinde ortaya çıkan artışları da kapsayan, çok kapsamlı bir gelir tanımıdır.

2.1.2.4. Kleinwachter teorisi

Avusturyalı ünlü ekonomist, Friedrich Kleinwachter tarafından ortaya atılan görüşlerin özellikle Anglo-Sakson ülkelerinin vergi teorilerinin gelişmesinde önemli etkisi bulunmaktadır. Kleinwachter yayımladığı kitabında, gelirin tanımının doğru yapılamayacağı, gelirin tam anlamıyla tanımlanamayacağı, tanımlanamayan gelirin ise vergilendirilmesinin doğru olamayacağına yönelik görüşü savunmuştur (Brooks, 2018:8).

Kleinwachter, gelirin sadece para olarak düşünülmesinin yanılgıya sebebiyet vereceği aslında gelirin paradan daha kapsamlı değerlere sahip olan bir içeriğe sahip olduğu görüşündedir. Kişi sadece elde ettiği, nakdi unsurlar sebebiyle gelir elde etmiş sayılmaz. Emsal gelir veya ücret ile aynı değerler de geliri oluşturan unsurlar arasındadır. Bu unsurların toplamı aslında geliri oluşturmaktadır (Rakıcı ve Aktuğ, 2020: 882).

Kişinin kazanç ve gelir unsurunun sadece nakdi olmadığını, bir kişinin evinde yardımcı olarak çalışan birinin lüks bir hanede yaşaması, orada konaklayabilmesi, orada yenilen yemeklerden yiyebilmesinin de gelir sayılması gerektiğini savunmaktadır. Yine kişilerin sadece somut varlıklarıyla değil, mülkiyet hakkı, taahhütname ve çeşitli sözleşmelerden kaynaklı haklar sebebiyle bir menfaat temini içinde olmasını da gelir olarak kabul etmiştir. Her türlü mal ve hakkı satın alınması

suretiyle temin edilmesi, nasıl gelir kapsamına alınıyorsa, bunlara temin etmeden sahip olunmasının da aslında gelirin bir unsuru olarak kabul edilmesi gerekliliğini savunan görüşe sahiptir (Brooks, 2018:11).

Kleinwatcher bu denli geniş kapsamlı geliri ele alınması gerekliliğinin aslında vergilendirilebilme adına imkansız olduğunu çeşitli örneklerle açıklamıştır. En çarpıcı örneği bir emir subayı ile bir ordu komutanının gelirin tespiti için nasıl yapılacağına ilişkin ortaya koyduğu paradokstur.

Bir prensin emir subayı, prensin gittiği davetlere gidebilmekte, yemek yediği sofralarda oturup yemeğini yiyebilmekte, sinema ve tiyatro gibi aktivitelere prensin yaveri olduğu için rahatlıkla katılabilmektedir. Bu sebeple aslında aynı bir menfaat elde edebilmektedir ve Kleinwatcher'a göre bunların emsali belirlenip, ücret geliri olarak sayılması ve vergilendirilmesi gerekir. Ancak yine aynı görüşe göre belki sinema ve tiyatrodan keyif almamasına ve kendi iradesi olsa bu organizasyonlara gitmeyecek birisinin vergilendirilmesine de karşı çıkmaktadır. Bu durumu geliri tanımlamanın ve vergilendirmenin imkansız olduğunu ortaya koymak adına yapmaktadır. Ordu komutanı ise hiyerarşik olarak daha üst bir konumda olmasına rağmen bu imkanlardan yararlanamamakta ve daha düşük bir vergiye tabi tutulmaktadır. Bu durumda vergide adaletten söz edilemeyeceğinden, vergilendirilebilir gelirin oluşması ve gelirin tanımının yapılmasının da kolay olmadığı söz konusudur (Simons, 1962:53).

Zengin ailelerde çocuklarının bakımı için bakıcı, evlerin temizliği ve ev işleri için hizmetli, araçla seyahat imkanı içinse şoför çalıştırma gibi imkanlar mevcut bulunmaktadır. Bu kişiler için ücret ödemesi yapılmakta, ücret ödenen bu kişiler ise ücret geliri elde edebilmektedir. Oysaki yoksul ailelerde çocukların bakımı aileleri tarafından yapılmakta, ev işleri ve temizlik ihtiyaçları kendileri tarafından karşılanmaktadır. Bu durumda aslında bu hizmetleri yapmanın karşılığı olmalı ve emsal bedel tespit edilmeli, tespit edilen bu bedel ise vergiye tabi kazancın matrahını oluşturmalı gibi bir yaklaşımdan bahsetmek tamamen anlamsız ve hakikatten uzak olacaktır. Bu sebeple Kleinwatcher gelirin tanımının yapılamayacağı, gelirin sınırının çizilmesinin ve kavranmasının mümkün olmadığı görüşünü savunmuş ve örnekleriyle kendi teorisini desteklemiştir (Simons, 1962:53).

Kleinwatcher teorisi, geliri vergilendirmenin imkansız olduğunu savunmuş ve bu sebeple gelir vergisi kavramına karşı tutum sergilemiştir. Bunun da gerekçelerini

ayrıntılı olarak ele almıştır. Birinci gerekçesi kişinin sadece kazançlarının değil, elde ettiği hak ve menfaatlerin de gelir kapsamında değerlendirilmesi gerekliliği ve bu gerekliliğin tespit edilmesinin imkansız olmasıdır.

Kazanç ve iratların tespit edilebilir olması halinde ise getirilerin öznel karakter taşıyan ve her bir kişinin özel durumuna bağlı olarak değerlendirilmesi gereken kavramlar olduğundan, nesnel ölçüler koyarak öznel bir durumun değerlendirilmesinin ve tespit edilip, ölçülebilmesinin imkansız olmasıdır.

Son gerekçe ise, gelirin öznel nitelikli karakteri sebebiyle hane halkı gelirlerinin karşılaştırma yapmaktan uzak olması durumudur (Brooks, 2018:10).

Özetlemek gerekirse, Kleinwachter gelir kavramına karşı üç temel eleştiri yöneltmekte ve bu noktadan hareketle gelir vergilerine karşı çıkmaktadır. İlk olarak, kişinin elde ettiği tüm menfaatlerin tespit edilmesi imkansızdır. İkinci olarak, tespit edilse bile bu menfaatler sübjektif ve heterojen olduğu için doğru bir gelir ölçümü yapılması imkansızdır. Son olarak, birinci ve ikinci problemler bir şekilde çözülsede dahi “gelir” hane halkları arasında karşılaştırmalar yapmakta “eşitlik endeksi” (index of equality) olarak kullanılamaz (Brooks, 2018:10).

Simons ve Kleinwachter elde edilen fayda ve menfaatlerin gelir olduğunu, aynı ve emsal gelirin, gelir tanımı kapsamında yer almasını savunmakla birlikte, Kleinwachter bunun tespit edilip sınırlandırılmasının ve vergiye tabi tutulmasının imkansız olmadığını savunmakta iken, Simons geniş kapsamlı gelir tanımı yapılır ve tespit edilebilen gelirler vergiye tabi tutulur, geliri tespit etmenin imkansız ve mümkün görünmediği hallerin ise kanun koyucu tarafından belirlenip vergi dışı bırakılması sağlanabilir görüşüne sahiptir. Her ne kadar, her iki görüş de gelirin tanımını ve kavramını çok geniş ele alsa da Kleinwachter ölçme, tespit etme ve değerlendirmenin imkansızlığını vurgularken, Simons bunun aslında imkansız olduğunu, tespitin öznel ve zor olduğu ancak sınırlarının doğru çizilerek kavranacağını, boşlukların olabileceği yerlerin ise kanun koyucu tarafından vergilendirilebilir gelir olarak kabul edilmeyip, dikkate alınmaması gerekliliğini ortaya koymaktadır (Simons, 1962:208).

2.2. Gelirin Özellikleri, Unsurları, Mükellefleri

Gelirin tanımı, 193 sayılı GVK 1. maddesinde yapılmış olup, aynı kanunun 2. maddesinde gelirin unsurları sırasıyla belirlenmiştir. 193 sayılı GVK 1. maddesinde

gelir şöyle tanımlanmıştır. “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” (Gelir Vergisi Kanunu [GVK], 1961: madde 1).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere gelirin bir gerçek kişi tarafından elde edilmesi gerekliliği belirtilmiştir. Aynı zamanda gelirin bir takvim yılında elde edilmesi gerekliliği belirtilerek gelirin sınırsız bir zaman aralığında olması durumunun önüne geçilmiş ve zaman sınırları açıkça belirtilmiştir.

Kazanç ve iratlar üzerinden vurgulama yapılarak gelirin sadece kazanç ve iratlardan oluşması gerekliliği vurgulanmıştır. Son olarak gelirin safi olma özelliği belirtilmiştir. Gelirin safi olması elde edilen gelirin, bu geliri elde etmek için katlanılan giderlerin düşülmesi sonucunda ortaya çıkan net (safi) geliri belirtmesidir. Gelirin kanuni tanımı nispeten kısa olsa da gelirin özelliklerini içinde barındırması ve her bir kelimenin gelirin özelliklerine yönelik bilgiler içermesi sebebiyle belli bir derinliği bulunmaktadır. Gelirin tanımı ve özellikleri kadar önemli olan bir husus da gelirin unsurlarıdır. Gelirin tanımına giren kazanç ve iratların aynı zamanda 193 sayılı GVK 2.maddesinde yer alan unsurlardan oluşması da gereklidir. 2.maddede belirtilen kazanç ve iratların konusuna girmeyen gelirin üzerinden gelir vergisi alınmaması gerekir. Bu sebeple gerek tanımı gerekse unsurları gelirin vergilendirilmesi adına dikkate alınması gereken öneme sahiptir. Dolayısıyla tezin bu bölümünde ilgili hususlar ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

2.2.1. Gelir Vergisi Türleri

Gelir vergisi kazanç unsurlarından oluşmaktadır. Geliri oluşturan unsurların bir arada değerlendirilip toplanarak beyan edilmesi uygulamada görülebileceği gibi, ayrı ayrı unsurların vergilendirmeye tabi tutulduğu da görülmektedir. Gelirin toplanarak beyan edilmesi üniter gelir vergisini, her bir kazanç unsurunun ayrı ayrı vergilendirilmesi ise sedüler gelir vergisi sistemini oluşturmaktadır. Bu bölümde sedüler ve üniter gelir vergisi açıklanmaktadır.

2.2.1.1. Sedüler Gelir Vergisi

Sedüler gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarının, her bir kazanç ve iradın ayrılarak, farklı tarifelerle vergilendirildiği gelir vergisi sistemidir (Yılmaz, 2016:57).

Sedüler gelir vergisinde, sedüller yani bölümler itibarıyla ayrı ayrı değerlendirme söz konusudur. Sedüler sistemde her bir sedül ayrı değerlendirilir ve kendi içinde tarife ve

oranlarla vergilendirilir. Bu sistemde kişinin elde ettiği gelir unsurları olan ticari ve zirai kazanç, serbest meslek kazancı, ücret geliri, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar ayrı kaynak bölümleri olarak dikkate alınıp ayrı ayrı değerlendirilerek vergilendirilir.

Sedüler gelir vergileri Belçika, Fransa, İtalya ve birçok Latin Amerika ülkelerinde uygulanmıştır. Ancak sedüler gelir vergisinde kişinin ailevi ve şahsi durumları çok fazla dikkate alınmadığından bu husus da eleştiri konusu yapılmıştır (Edizdoğan,2006:274).

Bununla birlikte sedüler sistemde kişinin elde ettiği kazançlar sedüller yani bölümler itibariyle değerlendirildiğinden toplama yapılmamakta, her bir kazanç unsuru ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Bu durum mükellefin tam olarak gelir durumunun vergilendirilmesini önlemektedir. Örneğin ticari kazanç üzerinden 10.000 TL kazanç elde eden mükellef mevcut oran ve tarife üzerinden vergilendirilmekteyken aynı zamanda mesleki kazancından 20.000 TL zarar eden mükellef mesleki kazancı sebebiyle vergi ödemese de bütçesinden ticari kazançtan elde ettiği kar sebebiyle vergi ödeyecektir. Bu gelirlerin toplanmasına imkan tanınan üniter sistem de olsa herhangi bir vergi ödemesi yapmayacaktır. Bu durum sedüler vergi sisteminin en önemli eleştirileri arasında yer almaktadır.

2.2.1.2. Üniter Gelir Vergisi

Üniter gelir vergisi, gelir üzerinden hesaplanacak olan verginin tüm gelir ve kazanç unsurlarının toplamı sonucu oluşan gelir vergisi matrahı üzerinden alınan, gelirin tamamını kavramayı, gelir vergisi mükellefinin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate alan vergilendirme sistemi olarak adlandırılabilir (Edizdoğan,2006:275).

Üniter gelir vergisinde belli bir dönemde elde edilen, bu dönem genellikle bir hesap dönemi veya bir takvim yılı olarak adlandırılmaktadır, elde edilen kazanç ve iratların toplanarak beyan edildiği sistemdir. Türk vergi sistemi üniter yapıya sahip gelir vergisi sistemidir. Bu sistemin kişinin bireysel ve ailevi durumunun daha fazla dikkate aldığı gelir ve kazançların, daha etkin ve verimli kavradığı gerekçeleriyle modern vergi sistemlerinde sıklıkla tercih edildiği görülmektedir.

Üniter gelir vergisi sistemi kendi içinde iki temel ayrıma tabi tutulmaktadır. Tek elemanlı üniter gelir vergisi “Cermen Tipi” gelir vergisi ve “Anglo-Sakson Tipi” çift

elemanlı gelir vergisi sistemi olarak ikiye ayrılmaktadır. Cermen tipi gelir vergisi ilk kez İsviçre kantonlarında uygulanan, 1891 yılında Prusya’da görülmeye başlayan ve oradan da tüm Alman devletlerine yayılarak “reich” gelir vergisini oluşturan ve Türk vergi sisteminde de kullanılan, tüm kazanç ve iratların toplanarak tek bir vergilemeye tabi tutulduğu sistemdir. Çift elemanlı “ Anglo-Sakson Tipi” gelir vergisinde öncelikle elde edilen kazanç ve iratlar tek oranlı tarifeye göre vergiye tutulmaktadır. Belli bir tutarın üzerinde beyan edilecek gelirin oluşması durumunda, yeni bir vergi alınması haline çift elemanlı üniter sistem adı verilmektedir. İngiltere ve ABD’de uygulanan bu sistemle, Almanya’da uygulanan tek elemanlı gelir vergisi sistemindeki farklılıklar, indirim, istisna ve muafiyetlerin dikkate alınması sebebiyle giderilmiş olup, temelde çok farklılıkları bulunmamaktadır (Edizdoğan,2006:277).

2.2.2. Gelir Vergisi Sistemleri

Gelir vergisi uygulamaları, ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bazı ülkeler gelir unsurlarını ayrı ayrı vergilendirmekte, bazıları ayırma kuramı çerçevesinde emek lehine vergilendirme yapabilmekte, bazıları artan oranlı, bazıları ise düz oranlı bir vergi sistemine sahip olabilmektedir. Bu farklılıklar mevcut olsa da tüm bu vergilerin ana konusu gelirdir. Elde edilen gelir üzerinden alınmaktadır. Elde edilen gelirden kasıt bazen tahsil esası, bazen tahakkuk esası bazen de hukuk ve ekonomik tasarruf esasına dayanmaktadır. Özellikle İskandinav ülkelerinde ikili gelir vergisi uygulaması mevcuttur.

Kapsamlı gelir vergisi sisteminde gelir safi kazanç üzerinden toplanarak vergilendirilir. Yarı ikili sistem tam anlamıyla ikili gelir vergisi sistemi uygulanmayan ve kapsamlı gelir vergisi sistemi ile ikili gelir vergisi sistemi arasında bir vergi sistemi olarak dikkat çekmektedir. Düz oranlı gelir vergisi sistemi özellikle Doğu Avrupa ülkelerinde sıklıkla görülmektedir. Tüm bu vergi sistemleri kendi içinde bazı avantaj ve dezavantajlara sahip olmakla birlikte, her birinin kendi içinde üstünlükleri ve eleştiriye açık yanları mevcuttur. Bu bölümde dünya üzerinde uygulanan gelir vergisi sistemleri açıklanmaktadır.

2.2.2.1. Kapsamlı gelir vergisi sistemi

Kapsamlı gelir vergisi sistemi, dünyada uygulanan ve literatürde sıklıkla yer bulan bir gelir vergisi sistemi olma özelliği taşımaktadır. Kapsamlı gelir vergisi sisteminde, gelir

unsurları herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın, safi kazanç üzerinden toplanarak, gelir vergisi matrahının oluşumunun sağlandığı vergi sistemidir (Demirli, 2009:162).

Bu sistem yaygın uygulama alanı bulmakla beraber, emek gelirinden elde edilen gelirle, sermaye üzerinden elde edilen gelirlerin net bir ayrıma tabi tutulamaması, istisna, muafiyet gibi uygulamalarla ayırma kuramına uygun hareket edilse de yeterli farklılığın ortaya konulamadığına yönelik eleştirilerin olduğu bir sistem olarak görülmektedir. Sistemin pozitif ve negatif yönleri olmakla birlikte, bu yöntem dünyada en çok kullanılan gelir vergisi sistemi olma özelliği taşımaktadır.

Türk vergi sisteminde gelir vergisi, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarından alınırken, kurumlar vergisi, kurumların kazancı üzerinden alınmaktadır. Bu durum hem mevzuatın daha karmaşık bir yapı içermesine hem de gerçek kişiler ile tüzel kişiler arasında bazı farklılıkların olabilmesine neden olmaktadır.

2.2.2.2. İkili gelir vergisi sistemi

Küreselleşmeyle birlikte ülkeler için sermaye hareketliliği ve bu hareketlilik sebebiyle yatırım ve üretim pozisyonlarının kaybedilmesi endişesi çeşitli öneriler getirilmesine, ülkeler arasında iktisadi ve mali teşvikler verilmesine, ülke pozisyonlarının korunması adına bir takım önlemlerin alınmasına neden olmuştur. Küresel vergi rekabetinde, sermaye gelirleri üzerinden daha düşük oranda vergi alınması ülkeleri vergi rekabetinde öne çıkarmaktadır. Bu amaçla, sermaye üzerinden alınan vergilerin, emek üzerinden alınan vergilere oranla daha düşük uygulanması, küresel sermayenin tercih sebebi olabileceğinden, ülkeler emeğe ayrı sermayeye ayrı oranlarda vergi uygulamasını benimsemişlerdir.

Dünyada birçok ülkede ikili gelir vergisi sistemi uygulanmakla birlikte, bu sistemin hem en eski hem de istikrarlı uygulayıcıları İskandinav ülkeleri olmuştur. Bazı ülkeler sermaye kazançları üzerinde daha düşük vergi ve stopaj uygulamasında bulunmuştur. Ancak bu tam anlamıyla ikili gelir vergisi sistemine örnek teşkil etmemektedir. İkili gelir vergisi sistemini ilk uygulayan ülke 1987 yılında bu sistemi uygulayan Danimarka'dır. Danimarka'yı 1991 yılında bu sistemi uygulayan İsveç, 1992'de uygulayan Finlandiya ve 1999 yılında uygulayan Norveç izlemiştir (Karakurt, 2010:140).

Özellikle 21.yüzyıldan itibaren Doğu Avrupa ülkelerinde tek ve düz oranlı vergilemeye yönelik bir eğilim bulunmakla birlikte, bu tam anlamıyla ikili gelir vergisi sisteminin uygulanması anlamına gelmemektedir. İkili gelir vergisi sistemini uygulamanın önemli avantajları bulunmaktadır. Bu avantajlardan kısaca bahsedecek olursak, gelir ve kurumlar vergisinin tek bir vergi olarak alınmasıdır.

İkili gelir vergisini öne çıkaran ve dünya ülkelerinde uygulamada yer bulmasını sağlayan en önemli özelliği basit bir niteliğe sahip olmasıdır. Burada basitlikten anlaşılması gereken husus verginin ortalama bir vergi bilincine haiz yurttaşlar tarafından kolaylıkla anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasıdır. Kapsamlı gelir vergisi sisteminin aksine, bu vergi sisteminde öncelikle sermaye ve emek üzerinden elde edilen gelirler tespit edilmektedir. Bu sağlandıktan sonra kanun koyucunun belirlemiş olduğu farklı oranların uygulanmasıyla, elde edilen gelirin matrahı, sermaye geliriyle, emek gelirinin ayrışması sonucunu doğurmaktadır. Sermaye gelirlerine genellikle düz ve sabit oranlı bir vergi uygulanmaktadır.

Düz ve sabit bir oranda vergilendirilmenin sağlanmasının sağladığı avantajlar sebebiyle, bu vergi sisteminde istisna ve muafiyetler de uygulanmamaktadır. Böyle bir sistemin varlığı da vergilendirmede sadeleştirmeyi beraberinde getirmektedir. Kurumlar ve gelir vergisinin bir arada uygulanması bu vergiler arasında mükerrer vergilemenin önlenmesi sorununu da bertaraf etmektedir. Aynı kaynak üzerinden birden fazla vergilendirme olması önlenmektedir. Sermaye gelirlerine daha düşük oranda vergi uygulanması, vergi rekabetinde bulunan ülkelere sermayenin mobilizasyonunu engellemektedir. Bu durum, ikili gelir vergisi sistemi uygulayan ülkelere vergi rekabetinde avantaj sağlarken, özellikle gelişmekte olan ülkelerde, yatırım ve büyüme için olmazsa olmaz fon girişine de destek olmaktadır. Sermaye sahiplerinin sermayelerini vergi nedeniyle sınır dışına taşımalarının önüne geçilmekte, vergisel avantajların sağlamış olduğu vergi arbitrajının da önüne geçilmektedir.

Düz oranlı uygulanan verginin niteliği sebebiyle vergide eşitlik ilkesine azami uyum gerçekleşirken, gerçek ve tüzel kişiler arası ayırım yapılmaması nedeniyle de tarafsız vergilemeye destek olmaktadır. Vergi oranının düşük, sabit ve düz oranlı olması sebebiyle ekonomide vergi kayıp kaçığının ve buna yönelik reflekslerin azalmasına neden olmaktadır. Vergi, kayıp ve kaçığı azalan ülkelerde vergi gelirlerinde artış

yaşanmakla birlikte, vergi suçu, idareyle olan vergi uyuşmazlıkları asgari düzeye gerilerken, vergiye gönüllü uyumda azami düzeyde artış oluşacaktır.

İkili gelir vergisi sisteminin olumlu özellikleri olduğu gibi olumsuz bir takım özellikleri de bulunmaktadır. Emek gelirlerinin, sermaye gelirlerine göre daha fazla vergilendirilmesi, emeğin daha fazla vergilendirilerek, ikame ve gelir etkisiyle daha az emeğe yönelmeye sebebiyet vermesi, sermaye kazancının bir nevi teşvik edilerek, emekten ziyade sermaye kazancına yönelim sağlanması anlamına geleceğinden, bu hususlar bu sistemin eleştirel tarafını ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca ekonomik etkilerinin varlığı dışında, sosyolojik ve politik çeşitli sonuçları da olmaktadır.

Emeğin, sermayeye oranla daha fazla vergilendirilmesi, vergide adalet ilkesine de aykırılık taşımaktadır. Bununla birlikte bu sistemi uygulayan ülkelerde baskı grupları adı verilen grupların da tepkilerine neden olmaktadır. Emeğin cezalandırıldığı bir sistem olarak algılanmaktadır. Emek geliri elde edenlerin, sermaye geliri elde edenlere göre daha fazla vergilendirilmesi tasarruf birikimi yönünden de ikili bir ayrımın oluşmasına neden olur. Tasarruf ve tüketim eğilimleri bu iki tip geliri elde edenler arasında farklılığa neden olacaktır. Emeğin, sermayeye kıyasla daha fazla vergilendirilmesi, emek geliri elde edenlerin harcanabilir ve tasarruf edilebilir gelirlerinde azalmaya neden olacak birikim ve tüketim eğilimlerinin, sermaye geliri elde edenlere göre daha az olmasına neden olacaktır.

Bu gelir vergisi sisteminin olumlu ve olumsuz tarafları birlikte değerlendirildiğinde, küresel vergi rekabeti üstünlüğü, sermayenin ülke içinde kalması gayesinin sağlanması, basit, sade ve anlaşılabilir mevzuat hükümlerine sahip olunması, istisna ve muafiyetlerin az olması gibi üstünlükleriyle ikili gelir vergisi sisteminin olumlu taraflarının tercih sebebi olduğu anlaşılabilmektedir. Bununla birlikte emeğin, sermayeye göre artan oranlı vergilendirilmesi, emek gelirlerinin sermaye gelirin e oranla daha fazla çaba elde edilerek gerçekleşmesi ancak buna rağmen, emeğin vergilendirilmesinin, sermayenin vergilendirilmesine göre daha fazla oranlarda olması, tasarruf ve tüketim eğilimlerini bozucu ve değiştirici etkilerinin olması, gelir ve ikame etkisiyle emeğin sermayeye kaymasına neden olması gibi nedenlerle de bu sistem eleştirilerin odağı haline gelmiştir.

2.2.2.3. Yarı ikili gelir vergisi sistemi

Yarı ikili gelir vergisi sisteminde, kapsamlı gelir vergisi sistemi uygulayan ülkeler ile ikili gelir vergisi sistemi uygulayan ülkeler arasında geçiş yapan ülkelerin uyguladığı model olarak dikkat çekmektedir. Bu sistemde emek ve sermaye gelirlerinin ayrılmasının yanında, sermaye gelirlerini de sınıflandırmaya tabi tutan ve sermaye gelirlerinden bazılarına düz oran bazılarına ise artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanan sistem olarak, diğer sistemlerden ayrılmaktadır. Bu sistem salt olarak uygulanan bir gelir vergisi sistemi olmamakla birlikte, bazı ülkeler bu sistemi vergi sistemlerine uyarlamışlardır.

2.2.2.4. Düz oranlı gelir vergisi sistemi

Tahakkuk edecek gelir vergisinin hesaplanmasında, vergi matrahının sabit bir oranda uygulanmasıyla bulunan, matrahın miktarına bağlı olmaksızın sabit bir oranın söz konusu olduğu vergi sistemine düz oranlı gelir vergisi sistemi adı verilir (Şen ve Sağbaş, 2016: 131).

Düz oranlı vergide sabit bir oranın varlığı söz konusudur. Bu oran, matraha uygulanır. Matrahın ne kadar olduğunun bir önemi olmamakla birlikte, matrahta yaşanan artış sabit oranın varlığı sebebiyle alınan vergi miktarının da artması anlamına gelmektedir.

Düz oranlı vergi sistemini literatüre kazandıran iktisatçı, 1962 yılında yayımlanan “Kapitalizm ve Özgürlük” eserinde ayrıntılı tanım ve açıklamalarıyla Milton Friedman olmuştur. Ancak düz oranlı vergi sisteminin sistemsel olarak geniş bir yelpazeyle ele alan 1981 yılında Robert Hall ve Alvin Rabushka olmuştur. Özellikle 2000 yılı ve sonrasında düz oranlı vergileme seyrinde artış olmuştur. Düz oranlı vergi sistemi uygulayıcıları bu iki bilim insanının görüşlerinden etkilenmiştir (Şentürk, 2006: 19).

Hall ve Rabushka modelinde özellikle Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanan kurumlar vergisi ile kişilerin elde etmiş olduğu kazancı vergilendiren gelir vergisinin birleştirilerek tüketim vergisi oluşturularak alınması benimsenmiştir. İşletmelerden alınan kurumlar vergisiyle, emek geliri üzerinden alınan gelir vergisinin birlikte uyumlu hale getirilerek uygulanması gerekliliği üzerinde durmuşlardır. Bu model önerisinde emek geliri dışında kişilerin elde etmiş olduğu diğer gelirlerden vergi alınmamaktadır. Kişilerin elde ettikleri diğer gelirler olan gayrimenkul gelirlerinden

elde edilen gelirler ile faiz geliri gibi gelirlerin vergilendirilmemesi bu modelin önermeleri arasında yer almaktadır (Keen ve Varsano, 2006: 4).

Emek geliri üzerinden sabit bir oranda vergi alınmasında ise, belli bir tutar alt limit olarak belirlenip bu tutarın aşılması halinde vergilendirme yapılması gerekliliğini savunmuşlardır. Kurumlar üzerinden alınan vergilerde ise tüm kazanç ve iratların toplanarak tek bir oran üzerinden alınması esasının savunulduğu bir model önerileri bulunmaktadır (Vural, 2010: 183).

Düz oranlı vergi sisteminin uygulanması gerekliliğini savunanlar, bu vergileme sisteminin daha objektif kriterlerde olması, basit, yalın, anlaşılabilir bir sistem olması, sistemin anlaşılabilir olması sebebiyle, vergide kayıt dışılığın azalması adına katkı sunması, kayıp ve kaçağın önlenmesidir (Gerçek, 1999: 126).

Yabancı yatırımcıların sade, basit ve anlaşılabilir bir gelir vergisi sisteminin varlığı nedeniyle küresel vergi rekabetinde bu modeli uygulayan ülkeleri daha tercih edilebilir bir noktaya getirmesi, hazineye daha fazla kaynak girişinin sağlanması, kayıt dışılığın önlenmesi ve yabancı yatırımcıların yatırımlarında yaşanan artışla beraber ekonomik göstergelerde iyileşme, büyüme ve kalkınmanın sağlanmasına neden olacağı görüşünü benimsemektedirler.

Hall ve Rabushka modelinin en önemli özelliği mükerrer vergilemeye neden olmamasıdır. Mükerrer vergileme bilindiği üzere bir kaynak üzerinden birden fazla defa vergi alınmasıdır. Bu modelde tüm gelir kaynaklarının toplanıp, bir defada ve sabit bir oran üzerinden vergilendirilmesi sebebiyle, mükerrer vergileme bu modelde söz konusu olmamaktadır. Bu modelin diğer bir özelliği ise gelirlerin tamamı için tek bir vergi oranının uygulanmasıdır. Üçüncü özelliği yatırımlara yapılan harcama tutarları ile sermayeden elde edilen gelirlerin istisna olarak değerlendirilmesidir. Bu model sadece bir model önerisi olarak kalmayıp, Amerika Birleşik Devletlerin bazı eyaletlerinde, doğu bloğu ülkeleri olan ülkelerde uygulama alanı bulmuştur. Çekya, Estonya, Letonya, Romanya, Bulgaristan, Gürcistan, Litvanya gibi ülkelerde uygulanmıştır.

Düz oranlı vergi sistemi uygulamaları da yine kendi içinde çeşitlilik göstermektedir. Düz oranlı vergi sistemi uygulamaları, herhangi bir istisna veya muafiyet uygulanmaksızın tek bir vergi oranı uygulanarak, belirli bir matrah üzerinden uygulanacak nispette vergi hesaplanarak bulunan bir uygulama olabildiği gibi, belirli

bir tutar belirlenip, bu tutarın üzerinde gelir elde edilmesi halinde, bu geliri aşan kısmın belirli bir oranda vergilendirilmesi uygulaması da görülmektedir. Yine Hall ve Rabushka modelinde olduğu gibi, vergi kaybını asgariye indirecek bir vergi indirimi uygulanıp, kalan kısım üzerinden sabit bir oranda vergi alınması şeklinde de uygulanabilmektedir (OECD, 2006: 85-86).

Düz oranlı vergi sistemi uygulama deneyimleri ilk önce kıta Avrupası'nda İngiltere'ye bağlı olan adalarda uygulama sahası bulmuştur. Düz oranlı gelir vergisi sistemini ilk uygulayan ülke İngiltere'ye bağlı bir ada olan Jersey'de uygulanmıştır. 1940 yılında bu adada uygulanan düz oranlı vergi literatüre ilk düz oranlı vergi uygulayan ülke olarak geçmiştir. Ardından yine İngiltere'ye bağlı olan bir adada 1960 yılında Guernsey'de uygulanmıştır. Guernsey uygulaması mükerrer vergi uygulamasının önüne geçecek bir mevzuat düzenlemesinde bulunmuş ve sermaye'den elde edilen kazançların vergi dışı bırakılmasını sağlamıştır. Bu istisna ve muafiyetlerin dışında kalan kazançlara ise sabit oranlı bir vergi uygulamıştır. Bu adada 1960 yılında uygulanan oran %20'dir (OECD, 2006: 85-86).

Düz oranlı gelir vergi sistemleri uygulamasında yine bilinen uygulama örneği Hong Kong'da görülmüştür. Bu uygulama diğer uygulamalardan farklı olarak mükelleflere seçimlik hak imkanı tanınmasıyla öne çıkmaktadır. Mükellefler hangi vergi sisteminde, vergilendirileceklerini kendileri seçmiştir. Mükelleflere iki seçenek sunulmuş, artan oranlı veya düz oranlı vergileme sisteminden biriyle vergilendirilmesi istenmiştir.

Hong Kong'daki bu sistemde mükelleflere tanınan indirim, istisna ve muafiyetlerden de yararlanılarak %2 ile %20 arasında değişen oranlarda artan oranlı tarife tabi tutularak vergilendirilmesi sistemi veya indirim, istisna ve muafiyetlerden yararlanmaksızın %16 oranında sabit bir vergileme yapılması seçenekleri sunulmuştur. Mükellefler, denetimin varlığı ve uyum maliyetleri nedeniyle genellikle düz oranlı vergileme sistemini tercih etmişlerdir (Demirli ve Güran, 2009:164).

Düz oranlı gelir vergisi sistemleri çeşitli ülkelerde uygulama alanı bulmuş, İngiltere adalarında uygulama alanı bulduktan sonra Latin Amerika ülkeleri olan Bolivya'da 1980'li yıllarda uygulanmıştır. Düz oranlı vergileme uygulamalarının yaygın olarak kullanımı 1994 yılından sonra Estonya'nın ortaya koymuş olduğu vergi reformuyla birlikte oluşmuştur. Estonya'nın vergi reformu uygulaması sonrası düz oranlı gelir vergisi sistemine geçen ülke sayısı 25'in üzerinde olmuştur (Vural, 2010: 186).

Ülkeler	Düz Oranlı Sisteme Geçiş Yılı	Kişisel Gelir Vergisi Oranı	Kurumlar Vergisi Oranı
Arnavutluk	2007	10	10
Belarus	2009	12	24
Bosna Hersek	2008	10	10
Bulgaristan	2008	10	10
Çekya	2008	15	19
Estonya	1994	21	21
Guernsey	1960	20	0
Gürcistan	2005	12	15
Hong Kong	1947	16	16,5
Irak	2004	15	15
Jamaika	1980	25	33,3
Jersey	1940	20	20
Karadağ	2007	15	9
Kazakistan	2007	10	17,5
Kırgızistan	2006	10	10
Letonya	1995	23	15
Litvanya	1994	15	15
Makedonya	2007	10	10
Mauritus	2009	15	15
Moğolistan	2007	10	25
Nepal	2008	10	20
Paraguay	2006	10	10
Romanya	2005	16	16
Rusya	2001	13	24
Sırbistan	2003	15	10
Slovakya	2004	19	19
Ukrayna	2004	15	25
Türkmenistan	2008	10	20
Yemen	2011	15	20

Tablo 2.1. Düz Oranlı Vergi Sistemini Uygulayan Ülkeler, Uygulamaya Başlangıç Yılları ve Uygulama Başlangıç Yıllarında Uygulanan Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranları

Kaynak: (Vural, 2010).

Tablo 2.1. incelendiğinde genellikle ülke uygulamalarında oranların birbirine yakın olduğu, gelir vergisi ile kurumlar vergisi oranlarının aynı olduğu görülmekle birlikte, bazı ülkelerde gelir vergisinin, bazı ülkelerde de kurumlar vergisinin vergi oranı bakımından daha avantajlı olduğu görülmektedir. Ancak uygulamada en düşük oranının %10, en yüksek oranın ise %33,3 olduğu görülmektedir. Genellikle bu uygulamayı tercih eden ülkelerin Doğu Bloğu ülkeleri olduğu görülmektedir. Özellikle SSCB'nin dağılmasıyla bağımsızlığını ilan eden ülkelerde düz oranlı vergi sistemi modeline geçildiği görülmektedir. Yine bu ülkelerin etkisi altında kalan Balkan ülkelerinde de düz oranlı vergileme sistemi görülmektedir.

Burada dikkat çeken başka bir husus ise bu ülkelerin çoğunun gelişmekte olan ülkeler kategorisinde yer alan ülkeler olmasıdır. Gelişmekte olan ülkelerin genellikle en büyük sorunu yatırımlarını finanse edecek, kaynak temininde yaşanan güçlüklerdir. Bu sebeple vergi oranlarını genellikle diğer ülkelere göre daha düşük tutarak çok uluslu şirketlerin ve yabancı yatırımcıların ülkeye girişinin sağlanması hedeflenmektedir.

Küresel vergi rekabeti olarak adlandırılan bu olgunun temel nedeni ülkenin kaynak bulmada yaşadığı sıkıntıların giderilmesi, bulunan kaynakların etkin ve verimli dağılımı ile sanayileşme, ileri teknoloji ürünlerin üretilmesinin finansmanını elde etmek, ikiz açık adı verilen bütçe açığı ve cari açığın önlenmesini sağlamaktır. Tüm bunların gerçekleşmesi tabi ki sadece vergi rekabetiyle mümkün değildir. Ancak bir ülkenin vergi mevzuatının sadeliği, yalın ve anlaşılabilir olması, daha az oranda vergilendirilme imkanı, istisna ve muafiyetlerin yaygın olması gibi nedenlerle tercih edilebilmektedir.

OECD, BEPS eylem planlarında Pillar-1 ve Pillar-2 (sütun 1 ve 2) asgari küresel vergi oranlarının olması gerekliliği ve bu oranın altında ülkelerin vergilendirme yapmaması gerekliliğine yönelik çok ciddi adımlar atılmıştır. Yukarıdaki tabloda asgari %15 oranının altında olan ülkeler görülmektedir. Küresel vergi rekabetini bozucu bu etkilerin son yıllarda yapılan antlaşma ve deklarasyonlarla azaldığı görülmekle beraber, iktisadi ve mali teşvikler son derece büyük önem taşımaktadır.

Düz oranlı vergileme sisteminin tercih edilmesinin elbette nedenleri bulunmaktadır. Düz oranlı gelir vergisi sisteminin tercih edilmesinin olumlu eleştiri alan tarafları olduğu gibi olumsuz eleştiri alan tarafları da bulunmaktadır. Öncelikle olumlu eleştiri alan taraflarına değinecek olursak, bu sistemin olumlu taraflarını şöyle açıklayabiliriz.

Öncelikle ilk olumlu yanı, vergilemede adaletin sağlanmasıdır. Vergilemede adalet, özellikle Adam Smith tarafından ayrıntılarıyla ele alınan bir olgu olma özelliği taşımaktadır. Adam Smith vergilemede adalet ilkesini açıklarken, vergilemede adalet ilkesini kendi içerisinde kategorize etmiştir (Smith, 2011: 927-930).

Vergilemede adalet ilkesinde dört temel eşitlik prensibine dayandırmıştır. Bunlar yatay eşitlik, dikey eşitlik, kanun önünde eşitlik ve fedakarlıkta eşitliktir. Yatay eşitlik, mükelleflerden aynı geliri elde edenlerin aynı oranda vergi ödemesi gerekliliğini ortaya koyan eşitliktir. Vergi sistemlerinde uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerin varlığı bu eşitliği aşındıran nitelik taşımaktadır. Dikey eşitlik sistemi, mükelleflerin herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın, farklı kaynaklardan gelir elde etmesinin aynı oranda vergilendirilmesidir. Kanun önünde eşitlik, mevzuat düzenlemelerinde, mükellef ayrımı yapılmaksızın herkese eşit uygulama yapıldığı, eşitlik sistemidir.

Fedakarlıkta eşitlik ise, mükelleflerin herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın, yaptıkları işlem ve muameleler üzerinden aynı oranda vergi alınmasıdır. Genellikle işlem vergilerinde görülen bu uygulamaya Türk vergi sistemi'nden örnek verecek olursak geliri 10.000 TL olan biriyle 1.000.000 TL olan birinin %20 KDV oranına sahip bir mal ve hizmeti satın almasıyla katlanacağı fedakarlık oranı eşittir. Gelirine bakılmaksızın her ikisinin de yapmış olduğu fedakarlık oranı %20'dir. Fedakarlıkta eşitlik ilkesi her ne kadar aynı oranda vergi verildiğini gösteren bir eşitlik prensibi olsa da adaleti sağlayamadığı çok açıktır. Çünkü 10.000 TL gelir elde kişi ile 100.000 TL gelir elde eden kişiler arasında yüklenilen verginin hissedilmesi farklı olacaktır. Bu sebeple her ne kadar eşit oranda fedakarlık yapıldığı teoride doğru ise de vergiyi taşıma hissinde eşit olmadığı veya adaletli bir vergileme olmadığı görülmektedir. Özellikle muamele vergilerinde yaygın bir kullanım alanı bulan bu uygulama, dolaysız vergilerin adaletli olmadığına yönelik sıklıkla eleştirilerle karşılaşmaktadır.

Düz oranlı gelir vergisi sistemini değerlendirecek olursak, vergide eşitlik ve adalet prensiplerinin çoğunu karşıladığını görebiliriz. Çünkü her ne kadar sabit bir oranda herkesten aynı vergi oranında vergi alındığı bunun da adaletsizliğe yol açtığına yönelik eleştiriler bulunsa da, aslında gelir düzeyine göre aynı oranda vergilendirmenin eşitliği ve adaleti daha fazla sağlayıcılığının olduğu bir gerçektir. Örneğin bir vergi sisteminde gelir üzerinden %10 oranında bir vergi alındığını düşünelim bu durumda 100.000 TL gelir elde eden bir mükellefin 10.000 TL vergi ödeyeceği, 1.000 TL gelir elde edenin ise

100 TL vergi ödeyeceği tabiidir. Her iki mükellefte %10 oranında, eşit oranda bir fedakarlığa katlanmıştır. Bununla birlikte çok kazanın kişinin matrahı da çok olacağından birim bazında daha fazla vergi verdiği de görülmektedir.

Düz oranlı vergileme sisteminin bir başka artısı ise, vergi mevzuatının karmaşıklığının azaltılması, basit, sade ve anlaşılabilir hale getirmesidir. Bu durum gerek mükelleflerin gerekse vergi idaresinin vergiye yönelik maliyetlerinin azalmasına neden olmaktadır. Vergi mevzuatlarının karmaşık yapı da olması vergiye uyumu güçleştirmektedir. Vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Çoğu zaman vergi kayıp ve kaçığına neden olduğu bile bilinmeden, yeterince vergi mevzuatına hakim olunmadığından kaynaklı sorunlar olabilmektedir. Sabit düz oranlı bir vergileme sistemi basit, yalın ve anlaşılabilir olacağından, vergi kayıp, kaçığının ve vergiye uyum maliyetinin azaltılması, verginin ödenmesinin mükellefler adına daha da kolaylaşması anlamını taşımaktadır.

Vergiye ilişkin yükümlülüklerin yerine getirilmesinde mükelleflerin vergi maliyetleri vardır. Mükelleflerin kırtasiyecilik maliyetlerinin ve almış olduğu müşavirlik hizmet maliyetlerinin azalması da vergiye bakış açısını değiştirerek, daha uyumlu mükelleflerin oluşumuna neden olmaktadır. Yine idare açısından bakıldığında vergiyi toplama maliyetlerinde ciddi bir azalma söz konusu olur.

İdarenin, vergi mevzuatının karmaşık yapıda olması nedeniyle, verdiği, eğitimler, seminerler, kırtasiyecilik hizmetleri, personel alımları, personelin yapmış olduğu iş ve işlemlerin karmaşık mevzuat yapısından kaynaklanması sebebiyle, iş gücünün etkin ve verimli kullanılamaması, yayımlanmış olduğu, kitap, rehber ve broşürlere yönelik giderler asgari düzeye ineceğinden vergi idaresinin bu sistemi tercih etmesinin vergi toplama maliyetini idare açısından düşüreceği aşıkardır.

Vergi karmaşıklığına neden olan bir diğer etken indirim, istisna ve muafiyetlerin varlığıdır. Düz oranlı vergi sisteminde indirim, istisna ve muafiyetlerin olmaması veya çok kısıtlı uygulanması da bu karmaşıklığı gideren etkenlerdendir (Gerçek, 1999: 128).

Burada karmaşıklığın azaltılarak, basit, yalın, sade ve anlaşılabilir vergi mevzuatına geçişte düz oranlı vergileme sistemiyle sağlanabilir. Vergi reformu yapan çoğu ülkenin düz oranlı vergi sitemine geçişine neden olan temel etkenlerden biri de vergi mevzuatının karmaşık yapısının önlenme amacıdır. Bahsedildiği üzere karmaşıklığın

giderilmesi, sade, yalın ve anlaşılabilir vergi mevzuatının vergiye uyumu kolaylaştıracağı tabiidir.

Vergi kanunlarında uygulanan indirim, istisna ve muafiyetler, ödeme gücüne göre vergi alınan mükelleflerin sayısını azaltmaktadır. Bu durum vergi ödeyen mükelleflerin, vergi ödemesi gereken ancak vergi kanunlarıyla indirim, istisna ve muafiyet kapsamında değerlendirilmesiyle vergi dışı bırakılan mükelleflere göre daha fazla vergi ödemesine, bu durum da, mükelleflerin vergiye uyumunun azalmasına, kayıp ve kaçığın artmasına, verginin daha geniş kitlelere yayılmasının yani vergi tabanı genişlemesinin engellenmesine neden olmaktadır (Giray, 2006).

Vergi mevzuatlarında yer alan indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarıyla aynı zamanda devletin tahsil edeceği vergiden vazgeçmesine yani vergi harcaması yapmasına neden olmaktadır. Vergi harcaması, devletin vergi alacağından siyasi ve ekonomik sebeplerle vazgeçmesidir. Ülkemizde de vergi harcaması miktarı yıllardır artış trendinde bulunmaktadır. Bunun da önüne geçmek adına mevzuatın sade hale getirilmesi, indirim, istisna ve muafiyetlerin azaltılması, vergi harcamasının azaltılmasına, bütçe açığının önlenmesine neden olacaktır. Düz oranlı vergileme sistemi mevzuatın sadeleşmesine ve anlaşılabilir olmasına katkı sağlamakla birlikte ayrıca, vergide eşitlik ilkesini de uygulamış olacaktır.

Vergi tarifesinin artan oranlı tarifieden oluşması halinde, vergi sisteminin dizaynı genellikle kazanç üzerinden elde edilenin vergilendirilmesini daha sonra kalan tasarrufun tekrar vergilendirilmesine, eğer bu bir şirketse kazancın dağıtımı halinde vergilendirilmesine sebebiyet verecektir. Düz oranlı gelir vergisi sisteminde tüm kazançların tek bir beyannamede ve sabit bir oranda vergilendirilmesi, artan oranlı tarifiede daha fazla vergilendirilmeden kaçınmak adına gelişen reflekslerin önüne geçecek bu sistemde, daha fazla tasarrufların oluşmasına, ekonominin canlanmasına, vergi kayıp ve kaçığının azalmasına mükerrer vergilemenin önlenmesine neden olacaktır (Yıldız ve Geyik, 2019: 166).

Düz oranlı gelir vergisi sisteminin en önemli özelliklerinden birisi, artan oranlı gelir vergisi tarifesine göre daha düşük ve sabit oranlı bir vergileme imkanı sağladığından, vergi kayıp kaçığının önlenmesine, düşük vergilendirilen mükelleflerin tasarruflarının daha fazla artmasına, bu tasarrufların yatırımların finansmanında kullanılmasına, yatırımın gelişmesi ekonomik büyümenin artmasına, cari açık ve dış ticaret açığının

azalmasına, iktisadi büyüme ve gelişme, gayri safi milli hasılanın artmasına ve ülkenin kalkınmasına neden olmaktadır. Optimal vergileme anlayışını savunan Arthur Laffer'in önermeleriyle, göstermiş olduğu eğrinin, optimal seviyede vergi alınmasının iktisadi gelişime sağladığı katkı bu döngüyü desteklemektedir.

Düz oranlı gelir vergisi sistemini uygulamanın bir diğer önemli artısı ise verginin sabit bir oranda ve herkesten eşit oranda fedakarlık ilkesiyle alınmasının, vergiden kaçınma reflekslerini azaltması, daha az vergi alınmasının iktisadi ve mali etkilerinin görülmesine, gelir ve ikame etkisiyle çalışma hayatına pozitif bir etki yaratmasına sebebiyet vermektedir. İş gücü arz ve talep piyasasına olumlu yansımaları olmaktadır.

Düz oranlı vergi sisteminde, düz oranlı vergilemenin getirdiği doğal bir tarafsızlık ilkesi söz konusudur. Verginin tarafsızlığı ilkesinde kişi ve kurumların, tutum ve davranışlarında farklılık yaratmasına sebebiyet vermeyen vergiler tarafsız vergilerdir. Düz oranlı vergilemenin, mükelleflerin tutum ve davranışlarını çok fazla etkilemediği görülmektedir. Bunun nedeni düz oranlı vergi sisteminin tarafsız olmasıdır. Örneğin bir mükellef sermayeden bir gelir elde etse de, gayrimenkulünden bir gelir elde etse de aynı oranda vergilendirildiğini bilmektedir. Yine mükellefin 10.000 TL gelir elde etmesiyle 1.000.000 TL gelir elde etmesi arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Bu durumu bilmek, mükelleflerin vergiden kaçınmaya yönelik herhangi bir planlama yapmamasına neden olacaktır. Tutum ve davranışlarda çok fazla etki yaratmayan bu vergileme sisteminin tarafsız olduğunun en net kanıtıdır (Gerçek, 1999: 130-131).

Düz oranlı vergileme sisteminin artıları olduğu kadar eksileri de bulunmaktadır. Bu sistem bazı negatif yönleri sebebiyle eleştirilmektedir. Bunlardan en önemlisi vergilemede adalet ve eşitlik ilkesini sağlamada bu sistemin yetersiz kaldığı görüşüdür. Düz oranlı vergileme sisteminde herkesin eşit oranda fedakarlık yapması, çok kazanan bir mükellefle, az kazanan bir mükellefin aynı oranda gelirinden fedakarlık yapması eşitlik ilkesini sağlamakla beraber adalet ilkesini sağlamadığına yönelik eleştirilmektedir.

Düz oranlı vergilemenin eleştirildiği bir diğer husus ise genellikle, artan oranlı tarifede alt gelir gruplarının vergi dışı bırakıldığı veya az bir vergi oranıyla vergilendirildiği ortamda sabit bir vergi oranıyla vergilendirilmeye geçildiğinde, alt ve orta gelir gruplarının daha fazla vergilendirildiği, üst gelir grubunun ise artan oranlı vergi tarifesine oranla daha az vergilendirildiği için, alt ve orta gelir grubunun aleyhine, üst

gelir grubunun ise lehine bir durum olması sebebiyle sosyolojik farklılıkların artmasına neden olduğu gerekçesiyle eleştirilmektedir. Bu durumun gelir dağılımında adaleti bozucu etkisi sebebiyle, alt ve orta gelir grubunun gelir dağılımında, yeniden dağıtım söz konusu olurken, üst gelir grubunun daha az oranda vergilendirilmesiyle, alt ve orta gelir grubuyla üst gelir grubu arasındaki gelirler arasında makasın açılmasına neden olmaktadır. Bu sebeple bu sisteme yöneltlen bir eleştiri olmaktadır.

Düz oranlı vergilemeye yöneltlen eleştirilerden birisi de, bu sistemin fiskal yani mali boyutuna yöneliktir. Düz oranlı vergilemede üst gelir gruplarının artan oranlı gelir vergisi tarifesine oranla daha az bir oranda vergilendirileceği için, hazine gelirlerinde artış yaşanmasına, kamunun finansmanında yeterli olunmamasına, bütçe açıklarına ve borçlanma gereksinimine ihtiyaç duyulacağına yönelik bir eleştiri getirilmektedir. Bütçe açıklarının finansmanının karşılanamaması durumunda, dolaylı vergiler üzerindeki yükün artacağı, ek vergilerin getirileceği veya borçlanma gereksinimiyle, hazinenin yoğun bir borç stoğuyla karşılaşacağına yönelik kaygılar bu sistemin en büyük eleştirileridir.

Avrupa ülkelerinde özellikle Sovyet Rusya'dan ayrılan ülkelerde düz oranlı vergileme sistemine geçiş daha fazladır. Avrupa ülkeleri dışında Rusya ve Gürcistan gibi ülkeler de düz oranlı vergi sistemi uygulama yoluna gitmişlerdir. Düz oranlı vergi sisteminin gelir üzerinden alınan vergilere uygulanması geniş bir coğrafyaya yayılmış olsa da, standart bir uygulamadan çok, ülkeden ülkeye değişen bir uygulama sahası bulmuştur. Bu sistemi ilk uygulayan devletler ise bilindiği üzere Kuzey Avrupa ülkeleridir. Bu ülkeler düz oranlı vergileme sistemine geçişi reform niteliğinde olup, bu reform sonucunda da ekonomik göstergelerinde iyileşmeler yaşanmıştır.

2.2.2.5. Kutu sistemi

Avrupa'da Hollanda tarafından uygulanan gelir vergisi sistemidir. Bu sistemde gelir vergisi üç temel kategoriye ayrılmıştır. Bu kategoriler kutu sistemi (box system) olarak adlandırılmaktadır. Hollanda gelir vergisi sisteminde Kutu 1, Kutu 2 ve Kutu 3 olmak üzere üç farklı kutu modeli vardır. Bu kutuların kapsamaları belirtilmiş olup, bu kapsamda gelir elde eden bireylerin bu kutudaki oranlarda vergilendirilmesi esastır. Çalışma karşılığında elde edilen ücret gelirleri ve ev sahibi olmaktan kaynaklanan gelirler, Kutu 1 sistemine göre vergilendirilmektedir. Elde edilen ücret geliri, alınan bahşışler, işletme karları, emeklilik geliri, yıllık gelir ve bakım ödemeleri, yurt

dışından elde edilen gelirler, serbest meslek kazancı, sanatçı ve sporcuların elde ettiği gelirler Kutu-1 sistemine göre vergiye tabi tutulmaktadır. Kutu-1 sisteminde dört farklı gelir vergisi dilimi bulunmaktadır (GN, 2024, <https://www.government.nl/topics/income-tax/types-of-income-tax>, Erişim tarihi: 08.11.2024).

Kademeli bir oranla vergilendirilme söz konusu olmaktadır. Emeklilik yaşına ulaşanlara kanunun sunduğu özel bir oran da mevcut bulunmaktadır. Kutu-1 sisteminde de safi kazancın vergilendirilmesi esastır. Buna göre gelirin elde edilmesi için katılan giderler indirim konusu yapıldıktan ve vergi kredileri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden vergi hesaplanmaktadır.

Kutu-2 sistemi şirket hisselerinin %5 ve fazlasına sahip olunması, kar paylarının, opsiyonlardan elde edilen gelirler elde ettiğiniz gelirlerse bu sistemde vergilendirilir. Elde edilen bu gelirler için sabit bir oran belirlenmiş olup Hollanda vergi sisteminde %25 olarak uygulanmaktadır (GN, 2024: <https://www.government.nl/topics/income-tax/types-of-income-tax>, Erişim tarihi: 08.11.2024).

Kutu-3 sisteminde tasarruflar, hisse senetlerinden elde edilen gelirler ile, ikinci bir evin varlığı dahil olmak üzere servet üzerinden elde edilen gelirlere uygulanan vergilerden oluşmaktadır. Bu sistemde de yine safi tutara ulaşılmaktadır. Servetin bir kısmı sermaye getirisi vergi indirimine tabi olup vergi dışı bırakılmıştır. Bu sistemde kalan tutar üzerinden Hollanda vergi sisteminde %30 oranında vergi ödenmektedir (GN, 2024, <https://www.government.nl/topics/income-tax/types-of-income-tax>, Erişim tarihi: 08.11.2024).

2.2.3. Gelirin Özellikleri

Gelirin tanımı, 193 sayılı GVK'nın 1.maddesinde "Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." (GVK,1961: madde 1) şeklinde belirtilmektedir. Tanımdan da anlaşılacağı üzere gelirin elde edilmesi tek başına yeterli olmayıp, gelirin aynı zamanda gerçek kişilerce elde edilmiş olması gerekmektedir. Bir takvim yılında elde edilmesi, kazanç ve iratların safi tutarının alınması gibi hususları da tanımında barındırmaktadır. Gelirin özelliklerini kısaca belirtecek olursak, gelirin şahsiliği, yıllık olması, elde edilmiş olması, gerçek ve safi olma özellikleri bulunmaktadır.

2.2.3.1. Gelirin şahsiliği özelliği

Gelir, bir gerçek kişinin elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğundan, gelirin gerçek kişilerce elde edilmiş olması gerekir. Gerçek kişi hukuk literatüründe, biyolojik bir varlık olarak kabul edilen insandır. Tam ve sağ doğumla kişilik kazanıp, ölümle kişiliği sona ermektedir. Bu özelliklere sahip biyolojik varlık olan insan gerçek kişidir. Geliri elde eden kişilerin hukuk süjesinin kurumlar olması durumunda, gelir vergisinin konusuna girmeyeceği belirtilmiştir. Kurumların elde etmiş olduğu gelirler, kurum kazancı olarak kabul edilir ve kurum kazancı 5520 sayılı KVK'nın konusuna girmektedir.

2.2.3.2. Gelirin yıllık olma özelliği

Gelirin tanımında yer alan ve bir takvim yılında elde edilen hususunun vurgulanmasıyla dönemsel anlamda bir sınırlandırmaya tabi tutulan kazanç ve iratların safi tutarı olarak sınırlandırılmıştır. Gelir sürekli olarak elde edilebilir ancak modern vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Sınırları ve dönemi belirlenmeyen gelir unsurunun vergilendirilmesi imkansız olacağından, kanun koyucu sınırlarını bir takvim yılı olarak belirlemiştir. Bir takvim yılından anlaşılması gereken 01 Ocak-31 Aralık tarihlerini kapsayan zaman aralığıdır (Yılmaz, 2016:55)

2.2.3.3. Gelirin elde edilmiş olma özelliği

Gelirin elde edilmiş olma özelliği kazanç ve iratların hukuki veya ekonomik olarak tasarruf edilebilme aşamasında bulunması anlamına gelmektedir. Gelirin elde edilmesi, gelirin vergilendirilmesinde önemli bir niteliğe sahiptir. Bazı gelir unsurlarında gelirin elde edilmiş olması için tahsil esası geçerli olurken, bazılarının tahakkuk esası geçerlidir. Tahsil ve tahakkuk esasının gerçekleşmiş olmamasına rağmen gelirin elde edildiği varsayımı hukuki ve ekonomik tasarruflarda da geçerliliğini korumaktadır. Ticari kazançta tahakkuk esası geçerliyken, mesleki kazancın elde edilmesinde tahsil esası geçerlidir. Ekonomik ve hukuki tasarruf esasına ise genellikle ücret gelirleri örnek olarak verilebilir. Serbest meslek erbabı olan bir Avukatın GVK'ya göre gelir elde edebilmesi için, hak ettiği miktarı tahsil etmiş olması gerekiyken, bir ticari kazanç sahibi mükellefin gelir elde ettiğinin kabulü için tahakkuk etmesi yeterliyken, tahsil edilme şartı bulunmamaktadır (BDR,2023:10).

2.2.3.4. Gelirin gerçek ve safi olma özelliği

Gelirin tanımı, GVK 1. maddesinde açıklanmış olup, ilgili maddede sayılan ve gelirin özelliklerini oluşturan en önemli özelliklerden biri kuşkusuz gelirin gerçek ve safi miktarının dikkate alınması özelliğidir. Gelir ister tahakkuk, ister tahsil isterse hukuki ve ekonomik tasarruf yöntemiyle elde edilmiş olsun, gelirin elde edilmesi için katlanılan gider ve maliyetler indirim konusu yapıldıktan sonra elde kalan gelir safi (net) gelir olarak açıklanmaktadır. Yani ortada bir gelir varsa bu geliri elde etmek için katlanılan mutlaka bir gider ve maliyet unsuru bulunmaktadır. Bu unsurlardan sonra kalan gelir safi (net) gelir olarak adlandırılmaktadır. Bu gelir Türk vergi sisteminde gelir olarak dikkate alınıp, vergilendirilmektedir.

2.2.4. Gelir Vergisinin İlkeleri

Gelir vergisi, Türk vergi sisteminde, 193 sayılı GVK'yla düzenlenmiştir. Gelir vergisi alınırken, verginin temel ilkelerini de içinde barındırmaktadır. Gelir vergisi de diğer vergiler gibi kanunla konulmaktadır. Kanunla düzenlenmiş olması kanunilik ilkesinin bir gereğidir.

Anayasa'nın 73. maddesinde herkesin mali gücüne göre vergi vermesi, ödeme gücü ilkesinin, kişilerin herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın ödeme gücüne göre vergi alınması genellik ilkesinin gereğidir. Kanunda yer almayan ve sınırları belli olmayan bir unsur üzerinden vergi alınamayacağından bu sınırların açıkça belirlenmesi ve bu sınırlar üzerinden vergi alınması belirlilik ilkesinin gereğidir. Verginin ödenmesi, ödeme kolaylığının sağlanması uygunluk ilkesinin, ekonomik gelişim ve değişimleri kavrayabilen vergi sistemine sahip olunmasıysa esneklik ilkesinin gereğini oluşturmaktadır.

Gelir vergisi alınırken, diğer tüm vergilerde olduğu gibi en az maliyetle, optimum faydanın sağlanması amaçlanmaktadır. Vergi toplama maliyeti en aza inerken, vergi gelirleri optimal düzeye ulaşıyorsa bu verginin verimli olduğu, verimlilik ilkesiyle uyumlu olduğu söylenebilir.

Vergi kanunlarında yaşanan değişiklik ve yenilikler sürekli hale geldiğinde mükelleflerin vergiye uyumunda ciddi bir azalma söz konusu olacaktır. Bu sebeple kanun koyucu tarafından kanun dizayn edilirken bu hususun göz önüne alınarak

oluşturulması ilkesi verginin istikrar ilkesine, kamu giderlerinin finansmanının sağlanması ve giderlerin karşılanması ise yeterlik ilkesinin varlığına işaret olacaktır.

2.2.4.1. Kanunilik ilkesi

Kanunilik ilkesi, hak ve ödevlerin kesin olarak hukuki normlarla belirlendiği ve bu alanda idareye takdir yetkisi tanınmadığı, idarenin sınırlarının hukuki normlarla kesin olarak belirlendiği ilkedir. Türkiye’de kanunilik ilkesinin en belirgin olduğu kanunlar Vergi Kanunları ve Ceza Kanunu’dur.

Vergilerin kanuniliği, Anayasamızın 73. maddesinde yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır.*” (Türkiye Cumhuriyeti Anayasası [TCA], 1982: madde 73) hükmü ile vücut bulmaktadır. Dolayısıyla vergi, resim ve harçların konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması sınırlandırılmış. Bu yetki sadece kanun koyucuya verilmiştir. Vergi kanunlarında kanunilik ilkesine yönelik iki istisnai düzenleme görülmektedir. Bunlardan ilki 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde yer alan “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir.*” (TCA, 1982: madde 73) hükmü ile Anayasa’nın 167. maddesinde yer alan “*Dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Cumhurbaşkanına yetki verilebilir.*” (TCA, 1982: madde 167) hükmü örnek olarak gösterilebilmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergiler, Türk vergi sisteminde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olarak temelde ikiye ayrılmaktadır. Anayasanın 73. maddesinde belirtildiği üzere bu iki vergi de kanunlarla düzenlenmiştir. Gelir Vergisi’nin konusunu gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar oluştururken, kurumlar vergisinin konusunu kurum kazancı oluşturmaktadır. Yine bu kanunlarda, verginin konusu, mükellefleri, istisna ve muafiyetleri, oranları, tarifeleri ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Hiçbir şekilde kıyas veya yorumla bu vergi kanunlarında belirtilen hususlarda mali yükümlülük, hak ve sorumluluklarda genişletilme yapılamamaktadır. Bu husus verginin kanuniliği ilkesini açıklamaktadır.

2.2.4.2. Ödeme gücü ilkesi

Ödeme gücü ilkesi Anayasamızın 73. maddesinde belirtilmiştir. “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” (TCA, 1982: madde 73)

Kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi durumunda, finansman ihtiyacının olacağı aşîkardır. Piyasada satılan mal ve hizmetlerin bedeli piyasa fiyatıdır. Kamu mal ve hizmetlerinin bedeliyse vergi, resim ve harçlardır. Ancak kimin ne kadar vergi ödeyeceğı ve bunu nasıl ödeyeceğı hukuki normlarla belirlenmiştir. Kamu mal ve hizmetlerinin finansmanının karşılanmasında en önemli gelir kalemi şüphesiz ki vergi gelirleridir. Vergilerin, mükelleflerin mali durumu dikkate alınarak alınması hususuna ödeme gücü ilkesi adı verilmektedir.

Vergiler alınırken yatay ve dikey eşitlik hususlarına azami ölçüde dikkat edilmelidir. Aynı gelir seviyesinde olanlardan aynı, farklı gelir seviyesinde olanlardan farklı vergi alınması hususuna özen gösterilmesi bu ilkenin gerekliliğıdir (Nadaroğlu:308:1998).

Gelir vergisinde bu yaklaşım artan oranlı gelir vergisi tarifesiyile ele alınmıştır. Kurumlar vergisinde düz oranlı tarife yapısı olmasına rağmen sağlanan istisna ve muafiyetlerle ödeme gücü ilkesi sağlanmaya çalışılmıştır.

2.2.4.3. Genellik ilkesi

Genellik ilkesi Anayasamızın 73. maddesinde belirtilmiştir. “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*” (TCA, 1982: madde 73)

Kamu mal ve hizmetinden yararlanan herkesin bu mal ve hizmetin finansmanına ödeme gücüne göre katılması ilkesidir. Anayasada yer alan herkes ibaresi genellik ilkesinin de tezahürüdür. Vergi teorisinde sıklıkla tartışma konusu olan bedavacılık (free-rider) hususunun önüne geçilmek adına herkesin kamu finansmanına ödeme gücüne göre katılması Anayasada teminat altına alınmıştır. Bununla birlikte uygulamada bu durumun istisnaları bulunmaktadır. Gerek gelir gerekse kurumlar vergisinin konusu, mükellefleri, vergiyi doğuran olayları ayrıntılı bir şekilde belirlenmiş olsa da her iki kanunda da yer alan istisna ve muafiyetler genellik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Yabancı sermayeyi teşvik etmek, uluslararası vergi

rekabetinde etkili olabilmek adına verilen istisna ve muafiyetler genellik ilkesine aykırı bir hususun gerçekleşmesine neden olmaktadır (Çağan, 1980: 191).

2.2.4.4. Belirlilik ilkesi

Belirlilik ilkesi, kanuni sorumlulukları, hak ve yükümlülükleri yerine getirirken bunların kanunlarla belirlenmiş, sınırlarının çizilmiş, ayrıntılı ve açık bir şekilde bilinmesi anlamına gelmektedir (Üstün, 2018:13).

Kanunilik ilkesiyle orantılı olan belirlilik ilkesinde, mükellefler verginin konusunu, vergiyi doğuran olayı, mükellefiyeti, istisna, indirim ve muafiyetleri, tarife ve oranları, vergiye ilişkin hak ve yükümlülükleri bilmelidir. Bu hukuki güvenlik ilkesinin bir gereğidir. Bu sebeple mükellefler vergiyi doğuran bir olay gerçekleştirip gerçekleştirmediğini, mükellef olup olmadığını, eğer mükellef olduysa buna ilişkin yükümlülüklerinin neler olduğunu, bunları yerine getirirken, uyması gereken kuralları, bürokratik işlemleri ve bunların zamanlarını net bir şekilde bilmelidir.

Anayasamızda hukuki güvenlik ilkesiyle teminat altına alınan bu hususlar, yine Anayasamızın 73. maddesinde verginin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırıldığını belirttiğinden bir kişinin bu kanun hükümlerini bilmediği, iddiasında bulunması hakkından yararlanması düşünülemez. Bir gerçek kişinin bir takvim yılında gelir elde etmesi durumunda gelir vergisi, kurum kazancı elde ettiğinde kurumlar vergisi, bir otomobili olduğunda motorlu taşıtlar vergisi ödeyeceğini bilmelidir. Bu belirlilik ilkesinin varlığına işarettir. Yükümlülüklerin, hak ve sorumlulukların hukuk normlarınca belirlenmiş olması, mükelleflerin bu hak ve sorumlulukları yerine getirmesinin sağlanmasında, yerine getirilmemesi durumundaysa hukuki ve cezai yaptırımların uygulanmasına neden olacaktır.

2.2.4.5. Uygunluk ilkesi

Uygunluk ilkesi, mükelleflere vergilemede olabildiğince kolaylık gösterilmesini ifade etmektedir (Erdem, Şenyüz vd, 2017: 184).

Verginin konusunun, ödeme zamanının, ödeme yönteminin mükelleflere uygun belirlenmesi hususudur. Ücret geliri üzerinden stopaj kesilmesi ve verginin sorumlular üzerinden tahsili, kredi kartıyla ve banka kanalıyla ödeme imkanının getirilmesi, hangi konulardan vergi alınacağına yönelik mükellefin bunları bilmesi ve bu bildikleri

ışığında, iktisadi ve mali tercihlerde bulunarak kendisine uygun seçenekleride hareket etmesi imkanı uygunluk ilkesinin en önemli göstergelerindendir.

2.2.4.6. Esneklik ilkesi

Esneklik ilkesi, kamusal mal ve hizmetlerin finansmanında kullanılan vergilerin, ekonomik gelişim ve değişimlere uyumlu, milli gelirdeki artışa göre vergi gelirlerinin arttığı bir vergi sisteminin olması esneklik ilkesi olarak adlandırılmaktadır (Demirli, 2011:27).

Milli gelirdeki değişimlere, müdahale olmaksızın, kendiliğinden reaksiyon gösteren vergi sisteminde otomatik stabilizatör olduğu bilinmektedir. Türk vergi sisteminde artan oranlı gelir vergisi tarifesine buna örnek olarak gösterilebilir. Bununla birlikte advalorem ve spesifik vergileri esneklik yönünden karşılaştıracak olursak, advalorem vergilerin daha esnek olduğu bilinmektedir. Bu vergiler gelir değişimlerinden daha kolay etkilenmektedir.

Vergi gelir esnekliğinin 1'den büyük olması durumunda, milli gelirde yaşanan 1 birimlik değerden daha fazla artış gösterdiği, esnekliğin 1'e eşit olması durumunda milli gelirdeki değişim kadar vergi gelirinde değişiklik olduğu, 1'den az olması durumunda milli gelirde yaşanan değişimden daha az miktarda vergi gelirlerinde değişim yaşandığını göstermektedir.

2.2.4.7. Verimlilik ilkesi

Verimlilik ilkesi, en az maliyetle maksimum çıktının elde edilmesidir. Vergilemede verimlilik ilkesi, literatürde iktisadilik ve tasarruf ilkesi olarak da adlandırılmaktadır (Öztürk, 2012: 112).

Bu ilke özelinde devletin kamu finansmanını sağlarken, minimum maliyetle maksimum faydayı elde etmesidir. Devlet, vergi toplarken, bina giderleri, personel harcamaları, kırtasiye, akaryakıt, tebliğ vb. giderlere katlanmaktadır. Katlanan bu giderlerin sonucunda kamu geliri elde edilmektedir. Bu geliri elde etme maliyeti ne kadar az olursa verginin o kadar verimli olduğu kabul edilebilir.

Özellikle mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerde bu verimlilik daha fazla olurken, dolaysız vergilerde bu verimlilik görece azalmaktadır. Verimlilik ilkesinin sağlanması adına uygulamada stopaj usulünde vergi alınması, vergi sorumlusu gibi müesseselerle, dijital uygulamalar ve dönüşümlerle, elektronik beyan ve bildirim verilmesi, tebliğ

yapılması gibi araçlar kullanılarak yıllar içinde vergilerin verimliliğini artırmaya yönelik çalışmalarda bulunmaktadır.

2.2.4.8. İstikrar ilkesi

Vergi mevzuatının öngörülebilir, sürekli değişimin yaşanmadığı bir mevzuat niteliğinde olması gerekliliği ilkesidir (Uruş, 2014: 133).

Yatırımcılar için vergi mevzuatının öngörülebilir olması, sürekli değişkenlik göstermeyen nitelikte olması hayati öneme sahiptir. Yatırımcı bu güveni hissetmediği sürece yatırımdan kaçınma, vergiden kaçınma reflekslerinde artış gibi davranışlar geliştirebilmektedir.

2.2.4.9. Yeterlik ilkesi

Yeterlik ilkesi, kamu giderlerini karşılamaya yetecek kadar vergi toplanmasını ifade eden ilkedir (Erdem, Şenyüz vd:187:2017).

Bu ilkeye göre belli bir dönemde yapılacak kamu harcamalarının, toplanması planlanan vergiyle karşılanması gerekliliğini açıklayan ilkedir. Bu ilke denk bütçe prensibini savunmaktadır. Modern bütçe sisteminde bütçenin denk olması önemli bir gösterge olmakla birlikte, tamamen bütçe dengliği üzerine kurulu politikalar oluşturulmamaktadır.

2.2.5. Gelir Vergisi Kanununun Avantajları ve Dezavantajları

Vergi sistemlerinde, vergiler hazinenin finansmanı amacıyla yani birincil amaç olan fiskal (mali) amacıyla alındığı gibi ekstra-fiskal yani mali olmayan amaçlarla da alınmaktadır. Kanun konulurken, kanun koyucular tarafından öncelikle iyi bir analiz yapılmakta, sadece vergilendirilebilir unsurun, hazineye katkısı değil aynı zamanda vergi teorisi ve politikasına uygunluğu da tetkik edilmektedir. Tüm bu hususlar dikkate alındığında kanun koymanın, çok komplike ve iyi analiz gerektiren bir süreç olduğu kanısına varılabilir.

Her kanunun, yürürlüğe girerken mutlaka bir amacı bulunmaktadır. Bu amaçlara ulaşmada kimi zaman kanunlar başarılı olabilirken kimi zaman bu başarısızlıkla sonuçlanmaktadır. Her kanunun pozitif ve negatif sonuçları olabilmektedir. Bu husus kanunların avantajları ve dezavantajları olarak bilinmektedir. GVK'nın da avantajları

olduğu gibi dezavantajları da mevcuttur. Bu bölümde GVK'nın avantajları ve dezavantajları ele alınacaktır.

2.2.5.1. Gelir vergisi kanununun avantajları

Gelir, bir kişinin ödeme gücünün en iyi göstergesidir. Bir kişinin gelirinin onun tüketiminden veya net servet unsurlarında yaşanan artışlardan hareketle belirlenebilmesi gibi görüşler bulunsa da kişinin elde ettiği gelir, o kişinin vergilendirilebilir kaynağını ortaya koyan maddi bir kaynaktır. Bu kaynak üzerinden alınacak vergi, herkes için aynı kaynaktan alınabileceğinden, verginin eşitlik ve adalet ilkeleriyle en fazla uyum gösteren vergi olarak öne çıkmaktadır.

Gelir vergisinin artan oranlı gelir vergisi tarifesi kullanması durumunda herksin ödeme gücüne ve mali durumuna göre vergi alınması varsayımında adaleti sağlama noktasında daha avantajlı bir vergi olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte gelir vergisi mali literatürde verimliliği en yüksek vergilerden biri olarak kabul edildiği bilinmektedir.

Gelir vergisi, ileriye ve geriye doğru yansıtılması en zor vergilerden birisidir. Gelir vergisinin yansıtma özelliğinin düşük olması genellikle vergi mükellefi olan kişinin aynı zamanda vergiyi yüklenen kişi olma özelliğinden kaynaklanmaktadır. Gelir vergisinin dolaysız bir vergi olması, dolaysız vergilerin yansıtma özelliğinin düşük olması da bu sebepten kaynaklanmaktadır. Gelir vergisinin en önemli özelliklerinden birisi de tarife yapısı, vergi oranı, tarifeler arası yükseklik ve basamak sayısının niteliklerine göre değişmekle birlikte genellikle otomatik istikrarlandırıcı olma özelliği ile, gelir dağılımında adaletin bozulmasını engellemede önemli bir rol oynamaktadır.

Enflasyonist dönemlerde, artan nominal gelirin daha fazla vergilendirilerek tüketim eğilimini azaltarak talebi kısıtıcı, deflasyonist dönemlerde ise nominal gelirin azalması sebebiyle daha az oranda vergilendirilmesi sebebiyle tüketilebilir geliri arttırarak ekonominin otomatik istikrarı kazanmasında önemli rolünün bulunması gibi nedenler gelir vergisinin avantajları olarak sıralanabilir.

2.2.5.2. Gelir vergisi kanununun dezavantajları

Gelir vergisinin en önemli dezavantajlarından birisi, gelir üzerinden alınarak kişinin iradesi dışında tasarruf ve tüketimin azaltılmasıdır. Bilindiği üzere, kişilerin gelirlerini

oluşturan en önemli iki etken kişilerin tüketim ve tasarrufa yönelik eğilimleridir. Gelir vergisi, kişilerin tasarruf veya tüketimlerini azaltıcı bir nitelik taşımaktadır.

Kişilerin gelir düzeylerine göre tasarruf veya tüketimlerinden hangisi üzerinde kısıtıcı bir etki oluşturacağı kişilerin marjinal tüketim ve tasarruf eğilimlerine göre değişmektedir. Marjinal tasarruf eğiliminin “s” ve marjinal tüketim eğiliminin “c” olarak kabul edildiği bir durumda $s+c=1$ denkliği bizlere marjinal tüketim veya tasarruf eğilimlerinden hangisinin ağırlıkta olduğunu gösteren parametreler arasında yer almaktadır. Bu sebeple marjinal tüketim eğilimi yüksek olan bir kişinin, gelir vergisiyle tüketiminin kısıllacağı, marjinal tasarruf eğilimi yüksek olan bir kişininse tasarruflarını azaltacak etkiye sebep olacaktır.

Gelir düzeyi düşük olan kişilerin temel ihtiyaçlara olan gereksinimi fazla olacağından gıda, giyecek, yakacak maddelerine duyulan ihtiyacın ve tüketimin hayati fonksiyonlarını devam ettirebilmek adına olmazsa olmaz harcamalardan olması nedeniyle marjinal tüketim eğilimlerinin daha fazla olacağı bilinmektedir.

Gelir vergisi, sübjektif nitelikli bir vergidir. Kişiler vergilendirilirken kendisinin ve ailesinin durumunun dikkate alındığı bir vergidir. Özellikle istisna ve muafiyetler nedeniyle, kişilerin sübjektif durumlarının dikkate alınmasında farklılıklara sebebiyet vermekte bu durum sağlanması amaçlanan vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Gelir vergisi istisna ve muafiyetlerinden yararlanmak isteyen kişiler için bu durum vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır.

Gelir vergisi, kişilerin gelirlerini bir takvim yılı için vergilendirmektedir. Özellikle, sanatçı, sporcu ve yüksek gelir elde eden kişiler gibi kişilerin yapmış oldukları faaliyetleri sonucu günlük gelirlerinde bile önemli değişiklikler olmakta, gelirin anlık olarak çok fazla tutarda girişi mümkün olabilmektedir. Bu durumlar da artan oranlı gelir vergisi tarifesi nedeniyle, bu gelirlerin vergi dışı bırakılmasına, vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır. Elde edilen her gelirin, beyan edilmemesine, kayıt dışı bırakılmasına, belge düzenine aykırı hareket edilmesine sebebiyet vermektedir. Sayılan tüm bu nedenler de gelir vergisinin dezavantajlı taraflarını ortaya çıkarmaktadır.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesini benimseyen vergi sistemlerinde, örnek verecek olursak Türk vergi sistemi’nde çalışmaya yönelik motivasyonu azaltan bir etkiye sahiptir. Daha fazla çalıştıkça daha fazla gelir elde edeceğini bilen rasyonel birey, elde

ettiği her bir marjinal gelir düzeyinde bir önceki gelir düzeyine nazaran daha fazla vergilendirildiğini bilmesi nedeniyle daha az süre çalışma isteğinde olacak, belki ekonomiye kazandıracağı katma değeri kazandırmayacak veya kazandırdığı değeri kayıt dışı bırakmaya yönelik çabalar içerisinde olacaktır.

Kayıt dışı bırakıldığında ise vergi kayıp ve kaçığına neden olacaktır. Bu etki bilindiği üzere ikame etkisinin kaynağını oluşturmaktadır. Yani, mükellef çalıştıkça daha fazla gelir elde edip, vergilendirildiğini bildiğinden çalışmamasına veya çalışmasını yavaşlatmasına ikame etkisi adı verilmektedir.

Gelir vergisi ikame etkisinin yoğun olarak yaşandığı vergi çeşitlerinden biridir. Gelir vergisinin fazla alınması tasarrufları olumsuz etkileyeceğinden, tasarrufların azalması yatırımların azalmasına, üretimin azalmasına neden olacaktır. Üretimin azalması milli gelirin azalmasına sebebiyet verir (Sağbaş ve Şen, 2016: 198).

Gelir vergisi hem ikame etkisi hem de gelir etkisinin yoğun olarak yaşandığı bir vergi türü olduğundan, tarife yapısı, oranları, basamak ve yükseklik sayılarının çok dikkatle seçilmesi gereken bir vergi olması gerekliliğine sahiptir.

2.2.6. Gelir Vergisi Vergi Yüğü

Vergi teorisinde, genellikle vergi yüğü vergilerin, gelire oranı olarak tanımlanabilmektedir. Vergi yüğü, kamu harcamalarını karşılamada bireylerin, vergi gayretini göstermektedir (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 196).

Yapılan tüm uluslararası araştırma ve istatistiklerde kişilerin vergi gayreti yani, gelir vergisi yüğü karşılaştırmaya konu olmaktadır. Vergi yükünün ne olduğu, bireyleri mikro düzeyde etkilerken, kamusal harcamaların yapılması, bu harcamaların finansmanı, ekonomik etkileri ve sosyolojik sonuçları da değerlendirmeye alınarak, tam anlamıyla bir politika oluşturulması noktasında makro sonuçları olan önemli bir veri setidir.

Gelir dağılımında adaletin sağlanması, vergi yükünün oluşturduğu etkiyle, vergilerin dolaylı veya dolaysız alınmasının değerlendirilmesi, ekonomik büyüme, istikrar ve kalkınmanın değerlendirilmesi süreçleriyle, gelir vergisinin servet ve tüketim üzerindeki etkileri nedeniyle büyük önem taşımaktadır. Ödenen vergilerin, gelire oranı bizlere gelir vergisi yükünü vermektedir.

Vergi yükü hesaplamasında esas alınan temel kriter gelirdir. Oysaki gelir ile birlikte servetin de dikkate alınması durumunda kişilerin ödeme gücünü kavramak daha kolay olacaktır. Ancak servetin ve gelirin sınırlarını çizmek, ülkeler arasında standardizasyonu sağlamak kolay olmadığından, kişisel gelir üzerinden alınan vergilerin, kişinin geliri içindeki payı vergi yükünü oluşturmaktadır.

Vergi yükü, ülkeden ülkeye değişmekle beraber, kişilerin ödeme gücüne ulaşmada ve istatistiki karşılaştırmalarda tercih edilmekle beraber, eksik kalan bazı yönleri de mevcut bulunmaktadır. Verginin mali anestezi etkisi, ileriye ve geriye doğru yansıtılabilme özellikleri, kaptilizasyonu ve amortismanı gibi özellikleri dikkate alındığında, vergi yükünün net olarak hesaplanmasını aşındıran bazı parametreler olarak dikkat çekmektedir. Yine vergi yükünden kastın ne olduğu tanımlanırken iyi anlaşılmalıdır.

Vergi yükü sadece vergilerden mi, yoksa harçlar ve sosyal güvenlik paylarından mı oluşmakta bu iyi bir analize ve değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Bu vergi yükü kavramını tanımlarken ayrıntılı olarak verilmesi gereken bir unsurdur.

Vergi yükü, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak üzere bireylerin vergi gayretine bağlı olduğundan aslında kamu harcamasından faydalanan buradan elde edilen faydaların da gelir hesabında dikkate alınıp alınmayacağı hususu literatürde tartışılmaktadır.

Ancak gelirin tanımlanması ve kavranmasında elde edilen faydanın ölçülebilir nitelikte olmamasından kaynaklı bazı nedenlerden dolayı bu husus uygulamada karşılık bulmamaktadır (Yaraşlı, 2005:43).

Vergi yükü ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, özellikle yerel vergilerin yoğun olduğu ve genellikle eyalet sisteminin uygulandığı ülkelerin içinde yer alan eyaletler arasında bölgesel vergi yükü farklılıkları da görülmektedir. OECD tanımlamasına göre, çocuğu olmayan ortalama bir ücretlinin vergi yükü hesaplanmaktadır. Bu hesaplama göre 2023 yılında ülkelerin vergi yükleri Tablo 2.2.'de ayrıntılarıyla gösterilmektedir.

Tablo 2.2.'de görüleceği üzere en yüksek vergi yükü Belçikada'dır. Belçika %52,7'lik oranıyla vergi yükünün en fazla olduğu ülke olarak dikkat çekmektedir. Belçikayı, Almanya %47,9, Avusturya %47,2 ve Fransa %46,8 ile izlemektedir. Tablo 2.2.'de

yer alan 38 ülkenin, 23'ünün OECD ortalaması üzerinde vergi yükünün mevcut bulunduğu, 14'ünün OECD ortalamasının daha altında bir vergi yükü uygulamasında bulunduğu görülmektedir. Tablo 2.2.'de yer aldığı üzere Türkiye %38,4'lük vergi yüküyle 19. sırada yer almaktadır. Türkiye, OECD ortalaması olan %34,8'in üzerinde vergi yüküne sahip olan bir ülke olarak dikkat çekmektedir.

ÜLKELER	2023 Vergi Yüğü (%)	ÜLKELER	2023 Vergi Yüğü (%)
Belçika	52,7	Türkiye	38,4
Almanya	47,9	Danimarka	36,4
Avusturya	47,2	Norveç	36,4
Fransa	46,8	Hollanda	35,1
İtalya	45,1	İrlanda	35,1
Finlandiya	43,5	OECD Ortalaması	34,8
Slovenya	43,3	Polonya	34,3
Portekiz	42,3	Japonya	33
İsveç	42,1	Kanada	31,9
Slovakya	41,6	İzlanda	31,7
Lüksemburg	41,3	Birleşik Krallık	31,3
Macaristan	41,2	ABD	29,9
Letonya	41,1	Avustralya	29,2
İspanya	40,2	Kosta Rika	28,6
Çekya	40,2	Kore	24,6
Estonya	39,4	İsviçre	23,5
Litvanya	38,9	İsrail	23,2
Yunanistan	38,5	Yeni Zellanda	21,1

Tablo 2.2. Çocuğı olmayan, ortalama bir ücretlinin vergi yüğü

Kaynak: OECD (2023)

2.3. Kurumlar Vergisinin Teorik Çerçevesi

Kurumlar vergisi, diğeri vergi kanunlarına oranla daha geç vergi literatüründe yer almış vergilerdendir. Sanayi devriminden sonra dünyada kurumsallaşmanın artmasıyla beraber ülkelerinde mevzuat düzenlemelerinde kurumlar vergisi yer almaya başlamıştır. Özellikle büyük savaşlar sonrası hazinenin finansman ihtiyacı yeni vergilerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Bu vergilerden birisi de kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisi olgusu mevzuatlarda yer almadan önce elde edilen gelir, GVK kapsamına girdiğinden, gelir unsurlarının oluşması durumunda ilgili kazanç ve iratlardan gelir vergisi alınmıştır. Savaşın finanse edilmesi isteğıyle yeni vergilerin doğması ve GVK'nın bazı özelliklerinin kurum kazançlarını kavrayamadığı eleştirileri sebebiyle kurumlar vergisi adı altında yeni bir verginin doğmasına neden olmuştur.

Kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin Türkiye uygulamalarına baktığımızda tarihte ilk defa Osmanlı Devleti zamanında uygulama sahası bulunduğu görülmektedir. 1839 yılında yayımlanan Tanzimat Fermanı sonrasında gerçekleşen yenileşme hareketleri birçok alanda kendini gösterdiği gibi iktisadi ve ticari hayatta da kendini göstermiştir. Vergi sisteminin aynı vergi yapısından nakdi olarak tahsil edilmesi anlayışına geçilmesiyle ve vergilerin merkezi sistem tarafından alınmasıyla beraber 1863 yılı itibarıyla Temettü Vergisi adı verilen bir vergilemeye geçildiği görülmektedir (Nadaroğlu, 1981:135).

Osmanlı devletinde uygulama alanı bulan bu vergi de, diğer dünya ve Avrupa ülkelerinde olduğu gibi öncelikle gerçek veya tüzel kişi ayırımına gitmeksizin işletmelerin elde ettiği gelirler üzerinden alınmaya başlamıştır. Osmanlı Devleti'nde yaşayan yabancılar bu vergiden muaf tutulmuştur. 1914'te yürürlüğe konan Temettü Vergisiyle yabancılara tanınan bu muafiyet ortadan kaldırılmış ve Osmanlı Devleti'ndeki kişi ve kurumların elde ettikleri kazançlar bu vergi kapsamı altına alınmıştır. 1914 yılında bu muafiyet kaldırılmadan önce sermaye sahiplerinin ve ticaret erbablarının genellikle yabancı olması sebebiyle Osmanlı Devleti bu vergiden yeterince gelir elde edememiştir (Şahin, 2013:55).

Osmanlı Devleti sonrasında Türkiye Cumhuriyetinin kurulmasıyla beraber vergi reformları yapılmış, bazı vergiler kaldırılırken, bu vergilerin yerine yeni vergi kanunları yürürlüğe girmiştir. 1925 yılında Aşar Vergisi'nin kaldırılmasıyla birlikte, 1926 yılında Kazanç Vergisi yürürlüğe girerek, elde edilen kazançların vergilendirilmesi sağlanmıştır. Kazanç vergisi aynı zamanda modern vergiciliğin temel esası olan beyan esasını benimsemiş bir vergi olarak literatürde yer almaktadır. Ticari kazanç elde eden mükelleflerin tamamı, serbest kazanç erbabları ve ücretlilerin tamamı Kazanç Vergisi kapsamında vergilendirilmiştir (Becerment, 2008:40).

1926 yılında yürürlüğe giren Kazanç Vergisi Kanunu'nda Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ticari, sınai ve mesleki faaliyetler sonucu elde edilen gelirler kazanç vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Zirai faaliyetler sonucu elde edilen gelirler, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı bu verginin konusu dışında bırakılmıştır. Çiftçilerin Cumhuriyetin ilk yıllarında aşarın kaldırılmasına yönelik çok ciddi talepleri ve baskıları bulunmaktaydı. İzmir İktisat Kongresinde bu yoğun taleplerin karşılık bularak aşarın kaldırılacağı ve yerine genel bir vergi getirileceğine

yönelik kanaat ve düşünceler konuşulmuştur. Ancak çiftçilerin elde ettiği zirai kazançların tamamen vergi dışı bırakılması hem çiftçinin Osmanlı Devleti'nden beri en fazla vergi alınan ve mükellefiyeti bulunan kesim olması hem de Cumhuriyetin ilk yıllarında tarımın desteklenmesi amacıyla vergi dışı bırakıldığına yönelik yorumlar yapılabilmektedir (Keyder, 1959:164).

Kazanç vergisi artan oranlı gelir vergisi tarifesini benimsemiştir. 1927 yılında beş tarife diliminden oluşmaktadır (26.05.1927 tarih ve 1038 sayılı kanun). 1929 yılında dünyada görülen ekonomik buhranın da etkisiyle finansman ihtiyacı tüm dünyada olduğu gibi Türkiye'de de görülmüş ve tarifenin en düşük oranı %12 en yüksek oranı ise %30 olarak belirlenmiştir (26.05.1929 tarih ve 1454 sayılı kanun).

1934 yılında yeni Kazanç Vergisi Kanunu'nda da bu tarife korunmuştur. Bununla birlikte anonim şirketler ve eshamlı komandit şirketlerin elde ettikleri kazançları üzerinden %11 oranında vergi alınması uygulaması dikkat çekmektedir. Bu tarife farklılığı 1950 yılında yürürlüğe giren gelir ve kurumlar vergisi tarifelerindeki farklılığa yönelik ilk göstergelerdir. Artan finansman ihtiyacıyla birlikte bu tarife farklılığı uzun sürmeyip 1937 yılında anonim şirketler, eshamlı komandit şirketler, limited şirketleri ve kazançlarından pay dağıtan kooperatifler de dahil olmak üzere %15 ile %30 arasında değişen artan oranlı tarife üzerinden vergilendirilmeye başlamıştır (12.06.1937 tarih ve 3258 sayılı kanun).

Kazanç Vergisi Kanunu'nda ilke olarak beyanname verme ilkesi benimsenmiştir. Buna rağmen yeterince beyanname veren mükellef olmamıştır. Mükellef sayısı kazanç vergisi yürürlüğe girdiğinde 8.700'de kalmıştır. Mükellefler, beyan usulüne tabi olmayı tam anlamıyla kavrayamamış, bu dönemde hazinenin ciddi bir vergi kayıp ve kaçağı söz konusu olmuştur. Bireysel işletmelerin oran farklılığı nedeniyle eshamlı şirketlere dönüştürülmesi söz konusu olmuştur. Gayrimenkul ve menkul sermaye iratlarının bu kanun kapsamı dışında olması sebebiyle genellikle yapılan iş ve işlemler iratlar üzerinden gerçekleştirilmiş, kira gelirleri olduğundan fazla gösterilerek, elde edilen kazançların aslında irat olduğu, iratların da vergi dışı bırakılması sebebiyle vergiden kaçınma yolunun tercih edildiği görülmüştür (Küsmenoğlu, 2010:132).

1926 yılında yürürlüğe giren Kazanç Vergisi'nin gayesi aslında kanunların tüm kazanç ve gelir unsurlarını mümkün olabildiğince kavrayan, modern vergileme anlayışına uygun olan, beyanname esasının benimsendiği bir vergi sistemidir. Ancak beyanname

verme alışkanlığının bulunmaması, Cumhuriyetin ilk yıllarında denetimin yetersiz olması, yetişmiş insan kaynaklarının bulunmaması, bu konularda eğitilmiş personelin yetersizliği gibi sebepler yer almıştır (Neumark, 1946:103).

Türkiye vergi tarihinin en önemli reform çalışmaları, 1949 yılında gerçekleşmeye başlamıştır. Kazanç vergisi bu tarihe kadar gelir ve kurumlar vergisini içinde barındıran bir vergi olarak dikkat çekmekteyken, beyanname usulünün yanında karine usulü ve asgari vergi usulü gibi usullerden de yararlanarak hazinenin daha fazla ve etkin gelir elde etmesinin sağlanması amaçlanmıştır (Neumark, 1946:103).

Yıl	Hizmet Erbabı (%)	Ticari ve Sınai Teşebbüsler (%)	Sair İşler ve Teşebbüsler (%)	Ruhsat Tezkeresi ve Vergi Karnesi (%)	Serbest Meslek Erbabı (%)
1933	54,5	41,3	---	2,2	2,0
1934	54,4	37,3	3,6	3,0	1,7
1935	57,4	34,6	3,9	2,6	1,5
1936	57,6	36,0	3,1	1,8	1,5
1937	55,4	42,7	---	1,9	---
1938	53,9	44,2	---	1,9	---
1939	49,5	48,8	---	1,7	---
1940	37,4	61,1	---	1,5	---
1941	29,9	68,6	---	1,5	---
1942	29,5	69,3	---	1,2	---
1943	26,4	71,1	---	2,5	---
1944	23,2	74,6	---	2,2	---
1945	19,1	79,0	---	1,9	---
1946	23,2	74,8	---	2,0	---
1947	34,9	63,1	---	2,0	---
1948	31,9	66,1	---	2,0	---
1949	34,2	63,8	---	2,0	---

Tablo 2.3. Kazanç Vergisinin Alındığı Kaynakların, Kazanç Vergisi İçindeki Yüzdelik Payları

Kaynak: Hazine ve Maliye Bakanlığı Kesin Hesap Kanunları

Tablo 2.3.'den de anlaşılacağı üzere ilk defa 1926 yılında uygulama alanı bulan Kazanç Vergisi'nin Hazine ve Maliye Bakanlığı kaynaklarınca kesin hesap verilerine

ulaşılabildiği 1933 yılından itibaren son yıl uygulaması olan 1949 yılı sonuna kadar genel bir analiz yaptığımızda, hizmet erbabından alınan gelirin kazanç vergisi içindeki payının yıllar içerisinde azaldığı görülmektedir.

Bununla birlikte ticari ve sınai teşebbüslerden alınan vergilerin kazanç vergisi içindeki payının ise yıllar içinde sürekli düşüş trendinde olduğu görülmektedir. Bunun en önemli nedenlerinden birisi kazanç vergisi uygulamasının seneler içinde kurumlardan da artan oranlı tarife göre alınması, daha önce daha az oranda anonim ve eshamlı şirketlerden alınan oranının özellikle 1934 yılında %11 oranından, 1937 yılına gelindiğinde %15 ile %30 arası artan oranlı tarife tabi tutulması, ticari ve sınai teşebbüslerin gelirlerinin daha fazla oranda vergilendirilmesine, bu oranının vergi tahsilini olumlu yansımasına dönüşmüştür.

Kazanç vergisinden yeterli etkinlik ve verimin sağlanamaması nedeniyle 1945 yılında bir komisyonun oluşturulmasına ve bu komisyon tarafından gerekli analiz ve değerlendirmelerin yapılarak bu verginin aksayan yönleri tespit edilmiş ve raporlanmıştır. Ünlü Alman iktisatçı Prof. Dr. Fritz Neumark ve komisyon tarafından Kazanç Vergisinin aksayan yönleri şöyle açıklanmıştır (Neumark, 1946:106-108):

- Kazanç vergisi bilimsel ve sistemsal vergileme esaslarından uzak olan bir vergidir. Bu vergi yapısı karma bir yapıdır. İçinde beyanname verme şartını taşıyan ticari ve sınai müesseseleri vergilendiren bir ticari kazanç vergisi niteliğinin yanında, taahhüt vergisi adını taşıyan muamele vergisini, irat geliri elde eden mükellefler için irat vergisini, asgari mükellefiyet unsurlarını barındırması sebebiyle patent vergisini, çalışan hizmet erbabları üzerinden alınan ve ağır vergi yükü oluşturan umumi irat vergisini, örtülü de olsa içinde barındıran bir vergi türü olarak görmek mümkündür. Ayrıca aynı vergiye ekonomik buhranlar, askeri hareketler ve savaşlar, ekonomik bazı etkenler sebebiyle kanunun yürürlüğe girişinden çok daha sonra birçok madde eklenmiş, vergi yüklerinde artışa gidilmiş, karmaşık bir yapı haline gelmiştir.

- Artan oranlı tarifenin uygulanması için en temel unsur, tüm gelir unsurlarının bir araya toplanıp değerlendirilerek, beyan edilmesidir. Oysaki kazanç vergisinde her gelir unsuru ayrı değerlendirildiği gibi, aynı gelir unsurunun farklı yerlerde elde edilmesi durumunda dahi ayrı ayrı vergilendirilmeye tabi tutulmaktadır. Bu durum mükelleflerin etkin ve verimli olarak vergilendirilmesinin önüne geçmektedir.

- Oranlar arasında yeterince denge kurulamadığından, uygulanan vergi oranlarının etkisi bakımından ciddi bir orantısızlık söz konusu olmaktadır. Gelirlerinin önemli bir bölümünün iratlardan oluşması halinde elde edilen gelirin vergilendirilmesi %1'in altına çok rahat düşebilirken, beyanname usulüne göre vergilendirilen birden çok işletmeye sahip tacirin elde ettiği kazancın %88'in üzerinde vergilendirildiği görülmektedir.

- Kazanç Vergisi'nde elde edilen kazancın yapısı, vergilendirme tekniğindeki farklılıkların varlığı ve bu verginin uygulamasından kaynaklı olarak vergi kaçırılmasına çok müsait bir vergi söz konusu olmaktadır.

- Verginin verimliliği ve etkinliği oldukça düşüktür.

- Kazanç Vergisi, kazanç ve irat sahiplerinden, ödeme gücüne göre vergi alamadığından yani kazanılan gelir ve iratları tam olarak kavrayamadığından vergide adaleti sağlama noktasında eksik kaldığı görülmektedir. Özellikle irat sahiplerinin vergi dışı bırakılması, elde edilen birçok gelirin irat olarak gösterilmesine, anonim ve eshamlı şirketlerin daha düşük oranda vergilendirilmesi şirketleşerek daha az vergi ödenmesi yoluna gidilmesine sebebiyet vererek ödeme gücüne göre vergi alınmasının azalmasına bu da mükellefler arası vergi adaletsizliğinin artmasına yol açmıştır.

- Kazanç Vergisi karmaşık mevzuat yapısıyla dikkat çekmektedir. Üç yüzü aşan genel tebliğ, sürekli olarak değişen ve eklenen kanun maddeleriyle, verginin sade, açık ve pratik olma özelliklerini ortadan kaldırmış, karmaşık bir mevzuat haline dönüşerek anlaşılır olmaktan uzaklaşmıştır.

Bu raporlar üzerinden uzun yıllar süren çalışmalar neticesinde kazanç vergisinin, vergi reformuna tabi tutulması gerekliliği gözler önüne serilmiştir. Gelir üzerinden alınan vergiler üzerine bir vergi reformu yapılmış ve gelir ve kurumlar vergisi ayrı vergi kanunları olarak yürürlüğe konulmuştur.

1949 yılında Türkiye Cumhuriyeti tarihinin en büyük vergi reformu yapılarak gelir ve kurumlar vergisi iki ayrı kanun haline getirilmiş, gelir ve kurumlar vergisinin birbirinden ayrı iki vergi olarak kabul edilmesi ve uygulanması esasına geçilmiştir. GVK 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe girerek uygulanmaya başlamıştır.

1949 yılında kabul edilen 03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı KVK, birçok özelliği bakımından GVK ile aynı eksende değerlendirilir. Buna rağmen Türk vergi sisteminde iki farklı kanun olarak uygulanmaya devam edilmektedir.

Özellikle kurum kazancının belirlenmesinde GVK'da yer alan kazanç unsurlarının dikkate alınması, ticari kazancın tespiti ve indirimlerinde yine GVK'ya yapılan atıflar gibi nedenlerle benzerlik taşısalar da neden iki ayrı kanun olarak uygulandığı her zaman literatürde tartışılmaktadır. Bunun nedenine ilişkin gerekçeler ise 5422 sayılı kanunun gerekçelerinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır (03.06.1949 tarih ve 5422 sayılı KVK ve Gerekçeleri).

- Gerçek kişiler, gelir vergisi kapsamında vergilendirilmektedir. Bunun nedeni gerçek kişilerin kişisel ve medeni durumlarının, ailelerine ilişkin bazı özelliklerin dikkate alınmasının, asgari geçim düzeyi gibi bazı insani unsurların dikkate alınmasının önem arz ettiği, bu nedenlerle gelir vergisinin içinde sübjektif nitelikli birçok özelliği barındıran bir vergi olduğu ancak kurumlar vergisinde önemli olan unsurun sermaye ve kazanç unsurunun olması nedeniyle, gelir ve kurumlar vergisinin iki ayrı vergi olarak uygulanması gerekliliği üzerinde durulmuştur.

- Gelir vergisinde esnaf muaflığı sisteminin varlığı, engellik indirimi gibi şahsi durumların dikkate alınması, bazı sorumlulukların yerine getirilmesi gibi farklılıkların bulunması gibi sebeplerle KVK uygulamasına nazaran farklılıklar barındırmaktadır.

- Gelir vergisinde elde edilen gelire, kişisel ihtiyaçların karşılanması arasındaki ilişki nedeniyle şiddetli bir artan oranlılık söz konusudur. İktisadi varlıkları sadece sermayeye dayanan kurumlar için aynı durum söz konusu değildir. Bu sebeple kurumlar vergisinin artan oranlı uygulanması anlam taşımamaktadır.

- Gelir vergisi uygulamasında ayırma kuramı adı verilen ilke geçerlilik göstermektedir. Ayırma kuramı, bilindiği üzere emek gelirini pozitif yönde diğer gelirlerden ayırmaktadır. Buradaki temel etken emek gelirinin daha fazla mesai harcanarak elde edildiği ve daha fazla çabaya dayanan gelir olarak gösterilmesidir. Kurumlar açısından böyle ayrımlara gerek bulunmamaktadır. Çünkü bu ayrımların baz alınacağı farklılıkları kanun içinde barındırmamaktadır. Kurumlar vergisinin konusunu kurum kazancı oluşturmaktadır.

- Gelir ve kurumlar vergisinin ayrı kanunlarda ele alınması, daha açık ve anlaşılabilir biçimde kanunların düzenlenmesine olanak sağlamaktadır.

GVK ve KVK hemen hemen aynı zamanda yürürlüğe girmiş olmakla birlikte GVK on bir yıl uygulanarak yerini 193 sayılı Gelir Vergi Kanunu'na bırakmıştır. KVK'nın ise çok fazla değişiklikler göstermekle beraber temelde günümüze kadar geçerliliğini koruduğu söylenebilir. 5422 sayılı KVK yerini 5520 Sayılı KVK'ya bırakmıştır.

01 Ocak 1950 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan 5422 sayılı KVK'da özellikle 1950-1960 arası dönemde neredeyse hiçbir değişiklik yapılmamıştır. Bu dönemde kurumlar vergisinden elde edilen kazanç seyri ve kanunun getirdiği yenilik ve değişikliklere adaptasyon süreci olarak geçirildiği söylenebilmektedir (Tuncer, 2003:44).

1960 yılından sonra özellikle 193 sayılı GVK'nın getirdiği yenilik ve değişikliklerle beraber kurumlar vergisinde de önemli değişiklik ve yenilikler yapılmıştır. Kurumlar vergisinde yapılan en önemli yenilik bu kanuna servet beyanı esasının da getirilmiş olmasıdır. Yine vergi oranlarında önemli değişiklikler yapılmış ve bu değişiklik ve yeniliklere adapte olmak ve bu çabaları daha ileriye taşımak adına Vergi Reform Komisyonu kurulmuştur. Bu komisyonun önerileri büyük bir titizlik ve dikkatle ele alınmış ve yatırım indirimi istisnası, hızlandırılmış amortisman gibi yatırım maliyetlerini düşüren ve sermayenin maliyetini azaltan bazı kanuni düzenlemeler getirilerek üretimi ve yatırımı kolaylaştırmaya yönelik teşvik edici adımlar atılmıştır. Yapılan tüm bu düzenlemeler beklenen ve hedeflenen etkilerin çok uzağında kalmış ve istenilen duruma ulaşılamamıştır (Küsmenoğlu, 2010:507).

1970'li yıllarda, enflasyonda yaşanan ciddi artışlar, ekonomide meydana gelen önemli kronik sorunlar, sadece gelir elde etme amacına yönelik, verginin hazineyi sadece finanse edecek etkisinin dikkate alınması, verginin mali olmayan amaçlarının öncelenmemesi gibi hususlar vergi sisteminde sistemsel bozukluklara sebebiyet vermiştir. 1980 sonrası vergi politikalarında ve mevzuat düzenlemelerinde birçok değişiklik meydana gelmiştir. Bunlardan en önemlisi vergi alacağı sistemi olarak literatürde yer alan sisteme geçilmesidir. Bu sistem değişikliklerine model olan ülke İngiltere'dir. İngiltere 1984 sonrası yapısal reform niteliği taşıyan birçok vergisel düzenleme yapmakla birlikte birçok ülkeye model olmuştur. Yatırım teşviklerinin kaldırılması buna rağmen vergi oranlarının düşürülmesi o dönemde İngiltere vergi

politikasını oluşturan en önemli yapı taşları olarak dikkat çekmektedir (Özer, 1976:65).

Türkiye’de belli bir dönem yatırım indirimi uygulaması rafa kalkarken, 1963 yılında 193 sayılı GVK’nın mülga 19. maddesinde yer alan yatırım indirim istisnası 5479 sayılı yasayla 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmıştır. Bu tarihten sonra yatırım indirimi uygulaması söz konusu olmazken, bu tarihten önce başlamış ve halen devam eden yatırımların yatırım indiriminden yararlanması sağlanmıştır.

1950 yılında yürürlüğe giren 5422 sayılı KVK yerini 21 Haziran 2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK’ya bırakmıştır. Bu kanunda yapılan en önemli değişiklik kurumlar vergisinde yaşanan ciddi bir oran düşüştür (Bilici ve Gerçek, 2015: 129).

Kurumlar vergisi oranı bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren %20 oranında uygulanmaya başlamıştır. Bu kanunun yeni bir kanun olarak ortaya konulmasında en büyük etken şüphesiz küreselleşmeyle birlikte yaşanan vergi rekabeti etkisidir. Dünya üzerinde vergi rekabetinden yararlanmak isteyen birçok ülke vergi oranlarını indirmiş, küresel sermayenin ve kaynak girişinin sağlanması adına vergi sistemlerini regüle etmiştir.

Türkiye’de 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK’da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermayeye geniş yer verilmiştir. Kontrol edilen kurum kazancı, yabancı kurumlardan elde edilen kazançların istisna edilmesi, dar mükellef tanımının genişletilmesi ve vergi sorumluluğuna ilişkin ayrıntılar, yabancı yatırımcıyı ülkeye çekmek ve kaynak girişinin sağlanması adına yürürlüğe konulan 5. maddede yer alan geniş istisna yelpazesi, araştırma ve geliştirme faaliyetlerini destekleyen, bilim, teknoloji ve alt yapı yatırımlarını güçlendiren bir sisteme geçerek, çağın gereklerine uygun modernizasyonu yapılmış bir KVK oluşturulmuştur.

2006 yılında yürürlüğe giren bu kanunun üzerinden henüz 18 yıl geçmesine rağmen değişen ve gelişen dünya ve teknoloji hızıyla kavranamayan bazı kazanç unsurlarının bulunması, karmaşık mevzuat yapısı, sürekli yenilenen ve değişen mevzuat hükümleriyle çağın gerekliliklerine ayak uydurmaya çalışan bir kurumlar vergisi sisteminin olduğu görülmektedir.

Bu sebeple KVK’da yapılan her ilave değişiklik ve yenilikler, beraberinde yeni alt düzenlemeleri getirmekte, eski düzenlemelerle çakışan tarafları açıklamaya mahkum bırakmaktadır. Tüm bu hususların varlığı, sade, herkes tarafından anlaşılır, çağın gerekliliklerine uygun, basit ve açık bir KVK oluşturma ihtiyacını gündeme getirmektedir.

2.4. Kurumlar Vergisinin Konusu, Kurum Kazancının Unsurları ve Özellikleri

Kurumlar vergisinin konusunu kurum kazancı oluşturmaktadır. Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren kazanç unsurlarından oluşmaktadır (KVK, 2006: madde 1).

Kanuni tanımdan da anlaşılacağı üzere gelir üzerinden alınan vergilerden birisi olan kurumlar vergisinde, kurum kazancını yani üzerinden vergi salınacak kazanç unsurunu ayrı olarak belirtmemiş, 193 sayılı GVK 2. maddesinde yer alan kazanç unsurları aynı zamanda kurum kazancının unsurları olarak kabul edilmektedir. Kurum kazancı elde eden mükellefler, kurumlar vergisi mükellefleridir. Bu sebeple kurum kazancı elde eden mükelleflerin kimler olduğu kanunda açıkça belirtilmiştir.

Kurumlar vergisi mükellefleri, 5520 sayılı KVK 1. maddesinde açıkça belirtilmiş olup, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının elde ettikleri kurum kazancının kurumlar vergisinin konusuna girdiğı belirtilmiştir. Kurum kazancının konusuna giren ve 193 sayılı GVK’da belirtilen kazanç unsurları olan ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğerkazan ve iratlardan oluşmaktadır. KVK’da sayılan mükelleflerin, GVK’da ayrıntıları verilen kazanç unsurlarından herhangi birini elde etmesi durumu kurum kazancını oluşturup, kurumlar vergisinin konusunu teşkil edecektir.

Kurumlar vergisi, vergi tarihi olarak dünyada gelişimini çok sonra tamamlamış, yeni nesil sayılabilecek vergilerden birisidir. Kurumlar vergisi ülkelerin vergi kanunlarında daha çok gelir vergisini tamamlayıcı bir vergi olarak yer edinmiştir. Özellikle dünya üzerinde ticaret şirketlerinin gelişimi, kurumsallaşmaları 20. yüzyıldan itibaren daha popüler hale gelmiştir. İşletmeler kişilerin olmaktan çok, kurumsal bir yapıya bürünerek, kuruma ortak olan kişilerin oluşturduğu bir topluluk olarak oluşumunu tamamlamıştır. Hukuk literatüründe gerçek ve tüzel kişiler ayrımına gidilmiş, gerçek kişiler ile tüzel kişilerin farklılıkları ortaya konulmuştur.

Gerçek kişiler ile tüzel kişiler arasındaki bu farklılıklar bu hukuk süjelerinin vergilendirilmesinde de bazı temel farklılıklar oluşturmuştur. Gelir vergisi gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını vergilendirirken, kurumlar vergisi kurum kazancını vergilendirmektedir.

Kurumlar vergisi Batı Avrupa'dan başlayıp, Avrupa kıtasının geneline yayılmıştır. Dünya'da "corporate tax", "corporate income tax", "company tax", "corporation tax" ve "capital tax" kavramlarıyla adlandırılan kurumlar vergisi, dünyada uygulanan en yaygın vergi çeşitlerinden biridir (şen ve Sağbaş,2016:199). Kurumlar vergisi farklı adlarla dünya vergi literatüründe yer alsa da, dünyada yaygın uygulama alanı bulması, küreselleşen dünya ekonomisinde, çok uluslu şirketlerin alacakları yatırım kararlarını doğrudan etkileyen, etkili bir vergi türü olarak kabul edilmektedir. Vergi rekabeti açısından en önemli enstrümanlardan birisi olan kurumlar vergisi, ülkelerin vergi rekabetinde attıkları adımları belirleyen en önemli bileşen olarak literatürde yer edinmiştir.

Kurumlar vergisinin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir (Sağbaş ve şen,2016:200)

- Mükellefleri, KVK'da ayrıntılarıyla açıklanan kurum ve kuruluşlar olmakla birlikte, kurum kazancını oluşturan kazanç unsurları, GVK'da yer alan kazanç ve iratların bir takvim yılında elde edildiği safı tutarlarıdır.
- Kurumlar vergisi yapısı itibariyle objektif karakterli ve dolaysız bir vergi özelliği taşımaktadır. Kurumlar vergisi, gelir vergisinden farklı olarak sübjektif kriter ve özellikleri dikkate almayan bir vergi yapısındadır. Bununla birlikte dolaysız bir vergi niteliği özelliği taşımaktadır.
- Vergi rekabeti, dünya ticareti ve küresel sermaye hareketlerinden doğrudan etkilenen ve ülkeler tarafından bu özellikleri dikkate alınarak ele alınan tarife yapısı ve oranları sıklıkla değişebilen vergilerdir.
- Genelde düz oranlı uygulanan bir vergi niteliğindedir. İstisna uygulamaları artan oranlı tarifeler ve azalan oranlı tarifeler olmakla birlikte, kurumlar vergisi uygulamalarında genellikle tercih edilen tarife yapısı düz sabit oranlı bir vergileme sistemidir.

- Hazinesinin gelir elde etmesi adına büyük önem taşıyan bir vergidir. Kurumlar vergisi, kurum tasarrufları üzerine doğrudan etkili bir vergi olduğundan, kurumların elde ettiği tasarrufların yatırıma, üretime dönüşmesine veya dönüşmemesine doğrudan tesir eden bir vergidir. Bu sebeple ülkelerin ekonomik büyümesi ve kalkınması adına doğrudan etkisi tartışılmayan bir vergidir.

- Kurumlar vergisi, küresel vergi rekabetinde en önemli belirleyici enstrümanlardan bir tanesidir. Genellikle, çok uluslu şirketlerin, yatırım kararları almasında, ülkelerin vergi sistemleri, özellikle de kurumlar vergisi sistemi, tarife yapısı ve oranları belirleyici bir role sahiptir.

- Kurumlar vergisinin ilk ortaya çıktığı günden günümüze uzanan seyrinde, kişisel gelir vergisini tamamlayıcı yapısıyla dikkat çekmektedir. Günümüzde halen birçok ülkede gelir vergisine bağlı bir vergi olarak alınan kurumlar vergisi, kişiler üzerinden alınan gelir vergisini tamamlayıcı bir özelliğe sahiptir.

- Kurumlar vergisinin, otomatik stabilizatör yapısı zayıf bir vergidir. Bunun nedeni genellikle ülkeler tarafından sabit ve düz oranlı bir tarife yapısının kurumlar vergisi kanunlarında kullanılmasıdır. Bu sebeple para politikasının genişleme etkilerinin görüldüğü enflasyonist dönemlerinde istikrar sağlamaya yönelik dengeye getirici bir politika aracı olarak kullanımından uzaktır. Ancak özellikle deflasyonist dönemlerde kurumlar vergisi oranlarında yaşanan azalışla birlikte kurumların tasarruflarında artışa neden olmak gibi kısmi bir düzenleyici role sahip vergidir.

- Kurumlar vergisinin, gelir vergisinin tamamlayıcı rolünü üstlenmesi özellikle kurumların kar payı dağıtım kararlarının verilmesinde etkisini göstermektedir. Kar paylarından elde edilen kazancın, KVK'da istisnaya tabi tutulmaması durumunda mükerrer vergilemeye sebebiyet vermesi söz konusu olmaktadır. Bu durumun önlenmesi adına kurumlar vergisi ve gelir vergisi kanunları ayrı ayrı analiz edilip, iyi bir vergi planlaması yapılmalıdır. KVK genellikle mükerrer vergilemeyi önlemek adına dağıtılan kar payını vergiden istisna tutarak mükerrer vergilemenin önüne geçmiştir.

Vergilerin tasarrufları etkilemesi tartışmasız bir gerçektir. Özellikle gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler tasarrufları doğrudan etkilemektedir. Kaynağına göre gelir üzerinden alınan vergilerden birisi olan kurumlar vergisi de, tasarrufları olumsuz etkileyen vergilerden biri olarak bilinmektedir. Kurumlar vergisi, kurum kazancını

vergilendirerek aslında kurumların yapacakları tasarrufları devlet (hazine) lehine azaltmakta, hazineye kaynak girişi sağlatan ve kamu harcamalarının finansmanına kaynak oluşturan bir vergi olarak bilinmektedir.

Kurumlar vergisi, tasarrufları azaltması sebebiyle sıklıkla eleştirilmektedir. Azalan tasarrufların, yatırıma dönüşü de azalacağından, istihdamın azalmasına, büyümeye olumsuz etki etmesine yönelik sistemsal eleştirilere maruz kaldığından, ülkeler kurumlar vergisi uygulama kararlarını verirken veya kurumlar vergisi oranlarında artış yaparken tüm bu hususları dikkate almak zorundadır.

Kurumlar vergisinin oranı belirlenirken ülkeler tarafından bu husus özenle ve dikkatle ele alınmalıdır. Küresel vergi rekabetinde önemli bir aktör olan kurumlar vergisinin oranının belirlenmesinde ülkeler bu hassasiyeti dikkate almaktadır. Optimal vergi oranını belirlemek elzemdir. Oranın optimal düzeyin üzerinde belirlenmesi dış ticareti ve yabancı sermayeyi olumsuz etkilerken, optimal düzeyin altında belirlenmesi hazineye kaynak girişini azaltıp, finansman ihtiyacını arttıracaktır. Son yıllarda özellikle yabancı yatırımcıya ve yurtdışı kaynağa ihtiyaç duyan ülkelerin kurumlar vergisi oranlarını düşürdükleri görülmektedir. Ancak bu durum küresel vergi rekabetinde haksızlıklara yol açtığından ve rekabeti bozucu bir etki doğurduğundan OECD tarafından hazırlanan Sütun 1 ve Sütun 2 eylem planlarında asgari küresel kurumlar vergisi üzerinde durulmaktadır.

Dünya üzerinde kurumlar vergisi oranları değişiklik göstermekle birlikte özellikle bazı ada ülkelerinde ve vergi cenneti olarak tabir edilen ülkelerde kurumlar vergisi oranlarının çok düşük oranlarda tutulduğu görülmektedir.

Ülke	Uygulanan Genel Kurumlar Vergisi Oranı	Sektör Bazında Oransal Farklı Uygulamalar
Almanya	%15,825	Kurumlar vergisi/dayanışma ek ücreti: %15,825; Ticaret vergisi: İşletmenin bulunduğu yere bağlı olarak %8,75 ile %20,3 arası
Amerika Birleşik Devletleri	%21	Ayrıca eyaletlerde uygulanan kurumlar vergisi %1 ile %12 arasında değişmektedir.
Arnavutluk	%15	---
Angola	%25	---

Arjantin	%35	---
Avustralya	%30	Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler İçin %25
Avusturya	%23	---
Azerbaycan	%20	---
Bahreyn	Petrol Şirketleri İçin %46	Diğer Şirketler İçin %0
Barbados	%9	---
Belçika	%25	---
Birleşik Arap Emirlikleri	%9	---
Birleşik Krallık	%25	---
Bosna Hersek	%10	---
Bulgaristan	%10	---
Cezayir	%26	İmalat faaliyetleri için %19 İnşaat, bayındırlık, termal ve turizm için %23
Çad	%35	---
Çin Halk Cumhuriyeti	%25	---
Çekya	%21	---
Danimarka	%22	---
Dominik Cumhuriyeti	%27	---
Endonezya	%22	---
Ermenistan	%18	---
Estonya	%20	---
Fas	%33	---
Filipinler	%25	---
Finlandiya	%20	---
Fransa	%25	---
Güney Afrika	%27	---
Gürcistan	%15	Bankalar ve Kredi Kuruluşları İçin %20
Hrvatistan	%18	Geliri 1 milyon avro'dan az olan şirketler için %10
Hollanda	%25,8	---
İspanya	%25	---

İsrail	%23	---
İsveç	%20,5	---
İtalya	%24	---
İzlanda	%21	---
Japonya	%23,2	---
Kamerun	%33	---
Kanada	%15	Federal Kurumlar Vergisi %15 olmakla birlikte buna ek olarak bölgesel kurumlar vergisi %8 ile %16 arasında değişmektedir.
Karadağ	%15	---
Katar	%10	Petrol/Petro Kimya Şirketleri İçin %35
Kıbrıs	%12,5	---
Kırgızistan	%10	---
Kosova	%10	---
Kolombiya	%35	---
Kuzey Makedonya	%10	---
Letonya	%20	---
Lihtenştayn	%12,5	---
Litvanya	%15	---
Lübnan	%17	---
Lüksemburg	%24,94	---
Macaristan	%9	---
Malezya	%24	---
Malta	%35	---
Meksika	%30	---
Mısır	%22,5	---
Moldova	%12	---
Nijerya	---	Büyük şirketler için %30; Orta ölçekli şirketler için %20; Küçük şirketler için %0
Norveç	%22	Finans sektöründe faaliyet gösteren şirketler için %25
Özbekistan	%15	---
Paraguay	%10	---

Peru	%29,5	---
Polonya	%19	---
Portekiz	%21	---
Romanya	%16	---
Senegal	%30	---
Sırbistan	%15	---
Singapur	%17	---
Slovakya	%21	---
Slovenya	%22	---
Suudi Arabistan	%20	---
Tacikistan	%18	Üretim işletmeleri için %13 ve finansal kurumların ve mobil şirketlerin faaliyetleri için %20
Tayland	%20	---
Tayvan	%20	---
Tunus	%15	---
Türkiye	%25	Finansal Sektörde Faaliyet Gösteren Şirketler İçin %30
Türkmenistan	%8	Yabancı Şirketler İçin %20
Ürdün	%20	Bankalar %35 Telekomünikasyon, sigorta şirketleri, finansal araçlar %24
Yeni Zelanda	%28	---
Yunanistan	%22	---
Venezuela	%34	---
Vietnam	%20	---

Tablo 2.4. Ülkeler ve Uyguladıkları Kurumlar Vergisi Oranları (2024)

Kaynak:Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/corporate-income-tax-cit-rates>, Erişim Tarihi: 25.11.2024

Tablo 2.4’ de ayrıntılarıyla görüldüğü üzere, uygulanan kurumlar vergisi ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, aynı ülkede farklı sektörlerde faaliyet gösterenlere farklı kurumlar vergisi uygulamalarında bulunduğu da görülmektedir. Kurumlar vergisi oranlarının 2024 yılı itibariyle %35 ile en yüksek olduğu ülkeler Arjantin, Çad, Kolombiya, Malta ve bankacılık sektöründen alınan kurumlar vergisiyle Lübnan yer almaktadır. Yine sektör ayrımı yapılmaksızın %9 oran uygulayan ülkeler Birleşik Arap

Emirlikleri ve Macaristan'dır. Türkmenistan farklı bir kurumlar vergisi uygulamasına gitmiş ve ülke içinde yerleşik şirketlerden %8, yabancı şirketlerden ise %20 kurumlar vergisi alarak, küresel vergi rekabetinin tersine bir uygulamada bulunmuştur.

Özellikle gelişmekte olan ülkelerde, uluslararası yatırımcıların yatırım yapmalarını sağlamak adına kurumlar vergisi oranlarını diğer ülkelere nazaran daha düşük tuttuğu görülmektedir. Petrol zengini ülkelerde, petrol şirketlerinin vergilendirilmesinde genel oranın üzerinde kurumlar vergisi alınırken, özellikle bankacılık ve finans gibi hizmet sektörünün yoğun olduğu ülkelerde de bu faaliyetlerde bulunan kurumlar için genel oranın üzerinde vergilendirme yapılmaktadır.

Türkmenistan ise farklı bir uygulamada bulunarak, ülkesinde yerleşik bulunan şirketler için daha düşük bir kurumlar vergisi oranı belirlemiştir. Burada yerli kurumların gelişmesi ve özendirilmesi, vergi oranları düşük tutularak, yerli şirketlere vergisel bir avantaj sağlanması gayesiyle hareket edildiği görülmektedir.

2.5. Vergi Reformu'nun Kapsamı ve Teorik Çerçevesi

Latince kökü “re” ve “formera” sözcüklerinin bir araya gelmesiyle oluşan “reforma” kelimesi yeniden biçim verme, ıslah etme anlamına gelmektedir. Reform kelimesi seneler içinde yeni anlamlar kazanarak düzeltme, restore etme, geliştirme, yenileme anlamlarında kullanılmaktadır. Bir toplumun sistemsel, kurumsal ya da kuruluşsal yapılarını var olan toplumsal yapının temeline zarar vermeden değiştiren transformasyon, modifikasyon ya da yeniden yapılandırma şekline reform denilmektedir (Çakır, 2013:628). Reform kavramı, multidisipliner bir kavramdır. Reform kavramı, sosyal bilimler alanında farklı şekillerde kullanılmaktadır.

Vergi reformu, maliye literatüründe kullanılan bir kavramdır. Vergi reformu, yazarlar tarafından farklı yorumlarla tanımlanmaktadır. Bu farklılıklar, zaman içinde vergilerin fonksiyonlarındaki değişikliklerle oluşmuştur. Vergi reformu, vergilendirme sürecinin ve vergilendirme sürecinde görevli idari yapının geliştirilmesi, yenilenmesi veya iyileştirilmesi anlamlarında kullanılabilmektedir. Vergi reformu farklı yazarlar tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Vergi reformu, Turhan'a göre; vergi yükünün yurttaşlar arasındaki paylaşımının önemli ölçüde düzeltilmesi ve iyileştirilmesi çabaları olarak tanımlanmıştır (Turhan, 1993:364). Bulutoğlu'na göre ise; etkinliği sağlama amaçlı Pareto optimal bir yaklaşımla “hiçbir gelir grubunun vergi yükünü ağırlaştırmaksızın, toplam vergi yükünü azaltan değişikliklerin

yapılması (Bulutoglu, 1982:132), Peacock tarafından da; “vergi yükünde (GSYİH içindeki vergi oranı) ya da vergi sisteminin yapısında veya her iki konuda yapılması öngörülen değişiklikler (Peacock, 1981:11) olarak tanımlamıştır.

Vergi reformu; vergi sisteminin eksikliklerinin ve hatalarının düzeltilmesi, zamanın gerisinde kalmış yetersizliklerinin telafi edilmesi, sistemin piyasa mekanizmasının işleyişiyle uyumlaştırılması, vergi yükünün toplumsal dağılımının değiştirilmesi ve kamu gelirlerinin yeniden düzenlenmesi amaçlarıyla yeniden yapılandırılması ve geliştirilmesi olarak düzenlemeler olarak tanımlanabilir. Değişim ve vergi yükü kavramlarını odak alan kısa bir tanımla; vergi yükünde olumlu değişiklikler meydana getiren düzenlemeler olarak tanımlanabilir. Vergi reformları da bu işlevler doğrultusunda şekillenmekte, günümüz vergi reformlarında temel vergileme işlevi olan finansman amacı yanında, piyasa ekonomisi ile uyumlu etkin, basit, adil ve yönetilebilir bir vergi sisteminin kurulması amacını taşımaktadır (Demirli,2011: 7).

Bir vergi sisteminde etkinliğin korunabilmesi, zamanla meydana gelebilecek gelişme ve değişimler sonucu aksayan yönlerin düzeltilebilmesi ya da sistemin köklü bir şekilde yeniden yapılandırılması amacıyla yapılan düzenlemelerin; o ülkedeki vergilerin GSMH’ya oranına, vergi bileşimine, vergi hukuk ve yasalarında köklü değişikliklerin olması sonucunu doğuracak, türde değişiklikler reform olarak nitelendirilebilir (Kıvanç, 2007:1).

Alaybek’e göre; esas itibariyle bütün bir vergi sisteminde veya vergiler grubunda ya da temel bir vergide yapılan ve yapısal değişiklikleri kapsayan iyileştirmelere büyük vergi reformu, büyük bir derecede kapsamlı ve önemli olmayan düzeltme ve değişikliklere ise küçük vergi reformu denilmektedir (Alaybek, 1965:1).

Vergi reformu, vergi ve kapsamındaki diğer gelirlerin mevzuat yapısını, meşru amacını, oranlarını, işleyişini, sistemi günün koşullarına uygun hâle getirerek hem mevzuatın işlemeyen hükümlerini budamak hem de yeni düzenlemeler getirerek ülke menfaatine sunma faaliyeti olarak tanımlanabilir (Batı, 2023:16).

Yaraşlı’ya göre; bir vergi reformundan bahsedebilmek için reform olarak sunulan değişikliklerin esaslı bir takım unsurlar içermesi gerekmektedir. Bu unsurları şu şekilde sıralamak mümkündür (Yaraşlı, 2005:5):

-Yapılan değişiklikler köklü ve geniş kapsamlı olmalı,

-Yapılan değişiklikler, vergilerin GSYİH içindeki payını ve kişiler arasındaki yükünü düzenlemeli,

-Yapılan değişiklikler, vergi sisteminin fiskal ve ektrafiskal fonksiyonlarını daha iyi yapar hale

getirmelidir (Yaraşı, 2005:5).

Vergi reformu, ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Yaşanan küreselleşme sonucu, iktisadi ve mali sınırların kalkması sebebiyle, kültürler arası etkileşim daha fazla yaşanmaktadır. Bu sebeple ülkelerin temel vergisel problemleri de benzerlik göstermektedir.

Vergi reformunun kapsamının ne olacağı hangi amaçları taşıması gerektiği üzerine doktrinde görüşler mevcuttur. Alaybek'in tanımında açıkça görüleceği üzere vergi reformları küçük veya büyük reformlar olarak da ayrıntılandırılabilir. Küçük veya kısmi reformda küçük veya önemi olmayan düzeltme ve iyileştirmeler söz konusu olmaktadır. Büyük, kapsamlı veya köklü reformlarda ise bütün vergi sisteminde veya vergiler grubunda ya da temel bir vergide yapılan ve yapı değişikliğini kapsayan iyileştirmeleri kapsamaması gerekmektedir (Alaybek, 1965:1).

Kısmi vergi reformları, sonucun hemen alınması, kolay hazırlanması, değişiklikler yapılarak sisteme işlerlik kazandırması bakımından kontrol edilebilir ve kolay bir yöntemdir. Kısmi vergi reformlarında sürekli yapılan değişiklikler ile günün şartlarına hızlı adapte olan dinamik bir vergi sisteminden bahsedilebilmektedir. Süreçlerin ve idari yönetimin iyileştirilmesi, elektronik beyanların kullanılması, tahsilat kolaylığının sağlanması gibi yapılan değişiklikler kısmi vergi reformu olarak kabul edilmektedir. Yapılan her değişiklik ve yeniliğin kısmi vergi reformu olarak kabul edilmemesi gerekir. Vergi yükünde ve sisteminde süreci hızlandıran, değişiklik meydana getiren, gelişime neden olan değişikliklerin kısmi vergi reformu olarak dikkate alınması gerekmektedir. Kısmi vergi reformu değişiklik ve yenilik getirirken, sürekli değişen ve yenilenen vergi mevzuatı vergiye uyumu azaltan, mevzuat karmaşıklığına, etkinlik ve verimlilik kaybına neden olan bir duruma neden olmamalıdır.

Kapsamlı vergi reformlarında, vergi sisteminin önemli vergilerinde veya yapısında ya da birden fazla vergi yasasını etkileyecek temel vergileme unsurlarının üzerinde değişiklikler söz konusudur. Bu tanıma göre; vergi sisteminin bütünü, alt sistemler

olan dolaylı ve dolaysız vergi sistemi ya da sadece gelir vergisi sisteminin temel esaslarında nadir yapılan köklü değişiklikler kapsamlı vergi reformu olarak nitelendirilebilir (Demirli,2011: 9).

Vergi reformunun, hukuki, mali, sosyolojik, siyasi ve ekonomik sonuçları bulunmaktadır. Vergi reformunun başarılı olabilmesi için tüm bu unsurlarda asgari başarılı olması gerekmektedir. Özellikle mali sonuçları bakımından etkin, basit, sade ve adaleti sağlayan sonuçlar ortaya çıkarması beklenmektedir. Bu sonuçların başarılı olması durumunda, vergi reformunun da başarılı olma olasılığı artmaktadır.

Gelişmekte olan ülkelerdeki vergi reformlarının ana hedefleri; ekonomik etkinliğin, adaletin, istikrarın, sermaye birikiminin, etkin bir yönetimin, vergi kanunlarının meşruiyetinin ve yönetilebilir olmasının sağlanmasıdır. Vergi reformları kapsamında bu amaçlar doğrultusunda yapılanlar ise optimal bir vergi sistemi kurgulanması doğrultusunda sürmekte ve sistemdeki değişiklikler dolaylı-dolaysız vergi bileşimi, verginin konusu ve vergi tarife yapısının değiştirilmesi ile vergi adaletinin sağlanması konularını kapsamaktadır (Demirli,2011: 11).

Vergi reformları ile vergilendirme ilkeleri birbirleriyle benzerlik göstermektedir. Bunun nedeni vergilendirme ilkelerinin temel amaçlarıyla vergi reformunun amaçlarının aynı olmasıdır. Vergilendirme yapılırken, basit, adaletli, etkin ve verimli bir vergilendirme yapılması amacıyla hareket edilmektedir. Aynı amaç vergi reformları için de geçerlidir. Doktrinde, farklı yazarlar tarafından vergi reformunda dikkate alınması gereken amaçlar ve benimsenmesi gereken ilkeler farklılık gösterse de ortak paydaları vergi reformunun basit, adaletli, etkin ve verimli olması amacını sağlamaktır.

Vergi reformu denilince akla gelen ilk isimlerden birisi olan ve Türk vergi sisteminde önemli bir dönüşümün ve reformun sağlanmasında öncü olan Neumark'a göre vergi sistemi, basit ve anlaşılabilir, şeffaf ve denetlenebilir, esnek, etkin ve adil olmalıdır (Neumark, 1975:112-130). Ünlü iktisatçı Stiglitz vergi reformlarının etkinlik, adalet ve basitlik olmak üzere üç temel yapıdan oluşması gerektiğini savunmaktadır (Stiglitz, 2000:694). American Institute of Certificated Public Accountants ise vergi sistemlerinin ve vergi reformlarının taşıması gereken on özelliğin bulunduğunu bunların sırasıyla, basitlik, adalet, ekonomik büyüme ve etkinlik, tarfsızlık, saydamlık ve öngörülebilirlik, vergi itaati, iktisadilik, verimlilik, kesinlik ve uygunluk ilkeleri

olduğunu raporlarında belirtmiştir (AICPA,2005:10-13). Khalilzadeh ve Shah geliştirmektedir olan ülkelerin, vergi sistemlerinin karmaşık, esnek olmayan, etkinsiz, eşitsiz ve adaletsiz bir yapısı bulunduğundan, vergi reformunun sayılan bu sebeplerle zorunlu olduğunu belirtmişlerdir (Khalilzadeh ve Shah,1991:44). Dünya Bankası geliştirmektedir olan ülkelerin vergi yapısına ilişkin analizinin yer aldığı raporunda, vergi reformunda aranılması gereken özelliklerini sıralamış ve geliştirmektedir olan ülkelerde yapılacak vergi reformlarında bu özelliklerin bulunması gerektiğini belirtmiştir. Dünya Bankası raporuna göre vergi reformunda aranması gereken özellikler şunlardır: (Dünya Bankası,1991:57-61)

- Optimal vergi yapısı yoktur, fakat vergilemede yararlı noktalar ön plana çıkmıştır.
- Vergi sisteminde tabanın genişletilmesi yüksek öncelik olmalıdır.
- Vergi oranlarının rasyonelleştirilmesi gereklidir.
- Reformlar, fakirler üzerindeki vergi yükünü düşürebilmelidir.

Yapılan tanımlar ve aranılması gereken özellikler topluca değerlendirildiğinde vergi reformu oluşturulurken, çağdaş yaşamın gerektirdiği yeniliklerle vergiye mükellef uyumunun en yüksek düzeyde sağlanabileceği şekilde vergi sisteminde vergi yükünün adil dağılımına ve bunu bizzat gerçekleştirecek vergi oranlarına azami dikkat edilmesi ve bu ilkelerle uyumlu olacak şekilde bir vergi reformu yapılması gerekmektedir.

2.6. Gelir Üzerinden Alınan Vergilere Yönelik Vergi Reformu

Gelir vergisi kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate aldığından sübjektif nitelikli vergiler arasında yer almaktadır. Kurumların kazançları KVK'nın konusunu oluşturmaktadır. Hem gelir hem de kurumlar vergisi dolaysız vergilerdir. GVK 1961, KVK ise 2006 yılında yürürlüğe girmiştir.

Ülkeler arasında, yatırımcıların yatırım kararlarını etkileyerek sermayenin ülkeye girişini sağlamak adına çeşitli teşvikler verilmektedir. Mali teşvikler ve vergisel teşvikler en önemli teşvik unsurları arasında yer almaktadır. Vergi teşvikleri, vergi kanunları bakımından alınması gereken vergilerin belli bir dönem alınmaması, indirimli oranda alınması, istisna veya muafiyet uygulamalarıyla alınmaktan vazgeçilerek vergi harcaması yapılması gibi çeşitli şekillerde kendini göstermektedir.

Çok uluslu şirketler yatırım kararı alırken, lojistik desteği, tedarik zinciri, pazara yakınlığı, hukuki mevzuatın öngörülebilir olması, yatırım yapılacak ülkenin ekonomik durumu, döviz kurunun konjonktürel dalgalanmalara verdiği reaksiyonlar, yatırım olanakları, coğrafi ve demografik yapının yanı sıra, vergi sistemi, vergi yükü, verginin anlaşılabilir, sade ve öngörülebilir olması gibi parametreler önem taşımaktadır.

Vergi mevzuatının sade, basit ve anlaşılabilir olması, verginin karmaşıklık endeksini düşürmektedir. Uluslararası yatırımcılar için öngörülebilir ve anlaşılabilir vergi mevzuatı yatırım planlamasını şekillendirmektedir. Türk vergi sisteminde gelir üzerinden alınan vergilerin payı, dolaylı vergilere göre düşüktür. Bunun en temel nedeni kayıt dışılıktır. Kayıt dışılığın birçok nedeni bulunmakla beraber en önemli nedenlerinden birisi daha yüksek vergi oranıyla vergilendirilme endişesiyle bazı gelirlerin kayıt altına alınamamasıdır. Bilindiği üzere, GVK'da artan oranlı gelir vergisi tarifesinden vergi alınmaktadır. Artan oranlı tarifiede bir üst dilimde vergilendirilme endişesi ise kayıt dışılığı arttırmaktadır. Kayıt dışılığın artması dolaylı vergilerin payının artmasına, kamu finansmanının dolaylı vergiler ağırlıklı bir kompozisyonda oluşmasına neden olmaktadır.

GVK, 2025 yılı itibarıyla 64 yıldır yürürlükte bulunmaktadır. Yürürlüğe girdiği tarihteki ekonomik ve sosyolojik koşullar günümüzde değişikliğe uğramıştır. Değişen ve gelişen ekonomik koşullara göre vergi kanunlarında değişiklik olsa da, yürürlüğe girdiği dönemin ruhunu taşımaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergilere yönelik reform ihtiyacının oluşmasında, GVK'nın eski, karmaşık yapıda olması, GVK ve KVK'nın sıklıkla değişmesi, GVK ve KVK için mali ve mali olmayan amaçlarla alınmasından vazgeçilen vergilerin, bir başka deyişle vergi harcamalarının fazla olması, vergi karmaşıklığının, mevzuat ve sistem karmaşıklığının bulunması, GVK ve KVK arasındaki tarife ve oran farklılıkları nedeniyle vergiden kaçınma refleksinin oluşması, kayıt dışılığın artması, kayıt dışılıkla mücadele edebilmek adına, sade, anlaşılır, etkin ve verimli bir kanun oluşturma ihtiyacının ortaya çıkması gibi nedenlerle vergi reformuna özellikle de gelir üzerinden alınan vergilere yönelik reform ihtiyacı bulunmaktadır.



3. TÜRK POZİTİF HUKUNDA GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN GENEL GÖRÜNÜMÜ

Türk vergi sistemi'nde kaynağına göre alınan vergiler kategorisine göre gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisinden oluşmaktadır. Kanun koyucu tarafından gerçek kişilerin kazançlarının gelir vergisi, kurum kazançlarının ise kurumlar vergisi kapsamına girdiği ikili bir ayırım yapılmıştır. Vergi sistemlerinde kurumlar vergisi, genellikle gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte bir vergi olarak dikkat çekmektedir.

Gelir vergisinin tarihsel süreci, kurumlar vergisine göre daha eskilere dayanmaktadır. Özellikle kurumlar vergisinin gelişimi kurumsallaşmanın yoğunlaştığı, sanayi devriminden sonra görülmeye başlanmış ve 1.Dünya Savaşı ve sonrasında finansmanı için kullanılmak üzere yaygınlaşmıştır. Daha önce farklı isimlerle anılan gelir vergisi niteliğinde vergiler bulunsa da 1949 yılında kabul edilip 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı GVK modern anlamda gelir vergisinin Türkiye'de uygulandığı kanun olarak kabul edilmektedir. Yine aynı yıl yürürlüğe giren 5422 sayılı KVK ile kurum kazançları KVK kapsamında vergilendirilmiştir.

5422 sayılı KVK, zaman içerisinde çeşitli yenilik ve değişikliklere uğrasa da, 2006 yılına kadar yürürlükte kalmıştır. 2006 yılında, 5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte 5422 sayılı KVK mülga olmuştur.

5421 sayılı GVK, 1950 yılında yürürlüğe girmiş olmasına rağmen sıklıkla değişimlere uğramıştır. Bu değişiklikler ve yeniliklerle beklentilerin karşılanamaması sebebiyle 1961 yılında 193 sayılı GVK yürürlüğe girmiştir. Günümüze gelene kadar birçok yenilik ve değişiklikler yapılsa da GVK hali hazırda uygulanmaktadır.

GVK sübjektif nitelikleriyle, kişilerin ailevi ve şahsi durumlarını dikkate alması, artan oranlı tarife yapısı, kazanç unsurları, üniter sistemi ve gelirin toplanarak tek bir beyannameyle verilmesi gibi özellikleriyle önem arz etmektedir. 2023 yılı vergi gelirleri içindeki payı, genel bütçe vergi gelirlerinin %13,67'si gelir vergisinden sağlanmaktadır. Gelir vergisi kazanç ve iratlar üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisinin, tüketim ve tasarrufları etkileme gibi bir özelliği bulunmaktadır.

KVK objektif karakterli bir kanundur. Düz oranlı vergi tarifesiyle dikkat çekmektedir. GVK'da yer alan kazanç unsurları, aynı zamanda kurumlar vergisinin kazanç

unsurlarıdır. 2023 yılı vergi gelirleri içindeki payı, genel bütçe vergi gelirlerinin %15,95'i kurumlar vergisinden sağlanmaktadır.

KVK'nın 6. maddesinde GVK'ya atıf yapılmıştır. KVK vergi sistemleri içerisinde ayrı bir kanuna sahip olmakla birlikte genellikle GVK'yı tamamlayıcı niteliğe haiz bir kanun olarak bilinmektedir. Kurumlar tarafından elde edilen kurum kazancının dağıtılması durumunda, kurumu oluşturan ortakların pay alması ve vergilendirilmesi esastır. Ancak ortakların hem şahsi kazançlarının hem de kurumlarının elde etmiş oldukları kurum kazançlarının vergilendirilmesi aynı konu üzerinden iki defa vergi alınmasına bu husus da mükerrer vergilemeye neden olmaktadır.

KVK'da kurum kazancı elde eden kurumların vergilendirilmesi esası bulunmakla birlikte, kanun da çok sayıda muafiyet ve istisna bulunmaktadır. Kanunda tanınan bu geniş istisna ve muafiyet uygulamaları mükerrer vergilemeyi önleme amacına hizmet etmenin yanı sıra, küresel vergi rekabetinde çok uluslu şirketlerin ve yabancı yatırımcılar tarafından ülkeye yatırım yapılmasının sağlanması, kurumsal yapıların güçlendirilmesi adına, mükelleflerin gelir vergisi mükellefi olmaktan çok, kurumsal sermaye gücü olan yapıların oluşumunun desteklenmesi gibi amaçlarla bu istisna ve muafiyetler verilmektedir.

Gerek kurumlar vergisi gerekse gelir vergisi mükelleflerinin iki ayrı kanunda ayrı ayrı belirtilmiş olmasının yanında, istisna ve muafiyetlerin, indirimlerin ayrı ayrı uygulanması söz konusudur. Bununla birlikte bazı durumlarda KVK indirimlerinden yararlanan mükellefin, bazı durumlarda GVK'ya yapılan atıflarla GVK'da yer alan indirimlerden de yararlandığı görülmektedir. Her ne kadar iki kanun ayrı olsa da birçok ortak özelliği içlerinde barındırmaktadır.

Kurumlar vergisinde verginin konusunu kurum kazancı oluştururken, gelir vergisinde konu gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve iratlardır. Kurumlar vergisinin mükellefleri kanunda ayrı ayrı sayılmışken, GVK'da mükelleflerin gerçek kişiler olduğu belirtilmiş, kazanç unsurları, kazanç unsurlarından indirimi kabul edilen giderler ve indirimi kabul edilmeyen giderler belirtilerek, gerçek kişilerin safi kazançlarının hesaplanmasında kolaylıkla kategorize edebilmenin önü açılmıştır. Gelir vergisinde her bir kazanç unsuru altında safi kazancın hesaplanmasına yönelik bilgiler yer alırken, ayrıca üniter vergi sisteminin gereği olarak, gelir toplanıp beyan edilirken, tüm kazanç unsurlarını kapsayacak diğer indirimler adı verilen indirimlerin de

yapılmasına yönelik, kanun sistematığı oluşturulmuştur. Kaynağına göre alınan vergiler sınıflamasında gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir vergisi ve kurumlar vergisinin mevcut durumu ve Türk vergi sistemi içindeki yeri tezin bu bölümünde ele alınacaktır.

3.1. Gelir Vergisinin Genel Görünümü

Gelir vergisi, 193 sayılı GVK ile düzenlenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği, gelir vergisi de kanunla düzenlenmiş, kanunu açıklayıcı, tebliğ, sirküler ve muktezalar ile anlaşılamayan konulara açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

GVK sistematığına bakıldığında öncelikle genel kavramları, genel istisna ve indirimleri açıklamakta ardından kazanç unsurlarını ayrıntılarıyla ele almaktadır. Gelir vergisinin üniter sistemi esas alması sebebiyle gelirin toplanması ardından toplanan gelir üzerinden yapılabilecek diğer indirimleri açıklamakta, safi kazançla ulaştıktan sonra bu kazancın hangi oranda ve nasıl vergilendirileceği açıklanmaktadır. Yani vergi tarifesi ve oranları kanunun son bölümlerinde yer almaktadır. Kanunun maddeleri, zamanla getirilen ve çeşitli indirim, istisna veya uygulamaya yön verecek olan açıklamaların yer aldığı geçici maddelerle sona ermektedir.

GVK'nın birinci kısmı, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde, verginin mevzuu ayrıntılı olarak açıklanırken, ikinci bölümünde tam mükellefiyet, üçüncü bölümünde dar mükellefiyet açıklanmaktadır. İkinci bölümde tam mükellefin kimler olduğu, kimlerin tam mükellef olarak kabul edileceği açıklanırken, üçüncü bölümde dar mükellefin tanımı, dar mükellefin kimler olduğu ve dar mükellefin gelir unsurları bakımından kazanç elde etmesi durumlarının nasıl ve nelerden oluştuğu belirtilmektedir (GVK,1961:madde 1-8).

GVK'nın ikinci kısmı muaflık ve istisnalar başlığı altında toplanmıştır. Bu bölümde muafiyet ve istisnalar ayrı ayrı ve ayrıntılı olarak açıklanmıştır. GVK sekiz bölümden oluşmaktadır. Her bir bölümde istisna ve muafiyetler özelinde farklı başlıklarda indirim, istisna ve muafiyetleri açıklamaktadır. Birinci bölümde esnaf muaflığı yer almaktadır. İkinci bölümde vergiden muaf çiftçilere yönelik açıklamalar 4369 sayılı kanunun 82. maddesiyle birlikte 22.07.1998 tarihinde mülga olmuştur. Üçüncü bölümde diğer muaflık ve istisnalar yer almaktadır. Dördüncü bölümde kazançlarda istisnalar açıklanmıştır. Beşinci bölümde sermaye iratlarında istisnalar açıklanmıştır. Altıncı bölümde müteferrik istisnaların açıklamaları yer almaktadır. Yedinci bölüm

indirimler başlığı altında toplanan ve GVK'da yer alan önemli indirimlerin yer aldığı bölümdür. Bu bölümde engelli indirimi ve 7349 sayılı kanunun 3. maddesiyle 22.12.2021 tarihi itibarıyla mülga olan asgari geçim indirimi gibi önemli indirimler yer almaktadır. İkinci kısmın son bölümü olan sekizinci bölüm ise 4842 sayılı kanunun 37. maddesiyle 09.04.2003 tarihi itibarıyla mülga olan yatırım indirimi açıklanmıştır (GVK,1961:madde 9-36).

GVK'nın üçüncü kısmı, gelir vergisinin kazanç unsurlarının ayrı ayrı ele alınıp açıklandığı en kapsamlı kısmıdır. Bu kısımda bölümlere ayrılırken kazanç unsurlarının 2. maddede yer alan sıralamasına göre ele alındığı görülmektedir. Her kazanç unsurunun kendi içinde yapılmasına izin verilen indirimleri, kazanç unsurlarının ayrı ayrı hesaplanma şekillerini açıkladığı görülmektedir (GVK,1961:madde 37-82).

Birinci bölümde ticari kazanç ele alınmaktadır. 37. maddede ticari kazancın tanımı yapılarak başlayan bu bölümde, ticari kazancın bilanço esasına göre nasıl tespit edileceği, indirilecek giderler, indirimi kabul edilmeyen giderler, yıllara sari inşaat ve onarma işinin ne olduğu ve buna ilişkin gelir ve giderlerin tespiti, basit usulde ticari kazancın tespiti ve basit usulde olmanın genel ve özel şartları, basit usulün sınırları ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Bu bölüm 51. maddede yer alan açıklamalarla son bulmaktadır (GVK,1961: madde 37-51).

İkinci bölüm 52. maddede yer alan zirai kazancın tanımıyla başlamaktadır. Bu bölümde zirai kazancın ne olduğu, zirai faaliyet olarak nelerin kabul edileceği, çiftçinin ve mahsulün tanımlaması, zirai kazançta vergilemenin nasıl yapıldığı, işletme büyüklüğü ölçüleri, kazancın zirai işletme hesabına göre tespiti, beyanı ve beyan edilirken nelerin beyana dahil olup olmadığı, hasılatın indirim konusu yapılabilecek ve yapılamayacak indirimlerin neler olduğu, bilanço esasına göre tespiti gibi hususlar açıklanarak 60. maddenin mülga olması nedeniyle, 59. maddede bu bölüm sona ermektedir (GVK,1961: madde 52-59).

Üçüncü bölüm 61. maddede yer alan ücretin tanımıyla, işveren ve nelerin ücret olduğuna ilişkin ayrıntılı açıklamalarıyla başlamaktadır. Gerçek ücretler 63. maddede açıklanmış ve diğer ücretler başlığının yer aldığı 64. maddenin 7349 sayılı kanunun 3. maddesiyle birlikte 22.12.2021 tarihi itibarıyla mülga olması nedeniyle, 63. maddede bu bölüm sona ermektedir (GVK,1961: madde 61-63).

Dördüncü bölüm 65. maddede yer alan serbest meslek kazancının tarif edilmesiyle başlamaktadır. Serbest melek kazancının ne olduğu, serbest meslek kazancının tespiti ve mesleki giderler ayrıntılarıyla bu bölümde yer almaktadır. Serbest meslek kazancında 69. maddede yer alan götürü gider uygulaması, 02.08.2024 tarih ve 32620 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı kanunun 3. maddesiyle birlikte, daha önce 4369 sayılı kanunun 82.maddesiyle 22.07.1998 tarihinde mülga edilen bu maddenin 01.01.2025 tarihi itibarıyla yürürlüğe gireceği açıklanmıştır (GVK,1961: madde 65-69).

Beşinci bölüm 70. maddede yer alan gayrimenkul sermaye iradının tarifi ve gayrimenkul sermaye iradının neler olduğunun sıralandığı maddeyle birlikte başlamaktadır. Safi iradın ne olduğu, gayrisafi hasılatın tespiti, emsal kira bedeli gibi önemli müesseselere yönelik hususlar kanun lafzıyla açıklanırken, 74. maddede yer alan ve gayrimenkul sermaye iradında gider olarak kabul edilen unsurların sıralandığı giderler başlıklı maddeyle ilgili bölüm sona ermektedir (GVK,1961: madde 70-74).

Altıncı bölüm 75. maddede yer alan menkul sermaye iradının tarifiyle başlamaktadır. Bu maddede menkul sermaye iradının tanımı, nelerin menkul sermaye iradı kapsamında olduğu ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. Menkul sermaye iradı sayılmayan iradın neler olduğu, safi iradın nasıl tespit edileceği, yabancı parayla ödenen faiz ve temettülerin durumu ve nasıl hesaplanacağına yönelik ayrıntılı açıklamaların yer aldığı bu bölüm 79. maddeyle sona ermektedir (GVK,1961: madde 75-79).

Yedinci bölüm 80. maddede yer alan diğer kazanç ve iratların açıklandığı bölümdür. Diğer kazanç ve iratlar ilk altı kazanç unsuruna girmeyen kazanç ve iratların açıklandığı bir bölüm değildir. Diğer kazanç ve iratlar, değer artış kazancı ve arızı kazançlar olmak üzere temelde ikiye ayrılmaktadır. Diğer kazanç ve iratların içinde yer alan değer artış kazançları ve arızı kazançların neler olduğu maddeler halinde sayılarak açıklanmıştır. Bunlar dışında kalan ve ilk altı kazanç unsurunun kapsamında yer almayan kazanç ve iratlar gelir vergisinin konusu dışında kalmaktadır. Diğer kazanç ve iratlar ana başlığının altında değer artış kazançları mükerrer 80. maddeyle birlikte başlamaktadır. Değer artış kazançlarının neler olduğu, ayrıntılı ve sıralı olarak mükerrer 80. maddede açıklanmıştır. 81. maddede ise vergilendirilmeyecek olan değer artış kazançları sıralanmış ve açıklanmıştır. Safi değer artış kazancına ise mükerrer 81. maddede yer verilmiştir. Arızı kazançlar 82. maddede açıklanmıştır. Bu maddede arızı

kazançların neler olduğu ayrıntılı olarak sıralanmış ve açıklanmıştır. Bu maddeyle birlikte yedinci bölüm ve üçüncü kısım sona ermektedir (GVK,1961: madde 80-82).

Dördüncü kısım verginin tarhi ana başlığı altında toplanmıştır. Dördüncü kısım dokuz bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm, beyan esas başlığıyla 83. maddeden itibaren başlamaktadır. Beyan esasının, GVK'nın asıl unsuru olduğu vurgulanmaktadır. Beyannamelerin neler olduğu sıralanmış ve bunlara ilişkin açıklamalar getirilmiştir. Bu bölüm 84. maddeyle son bulmaktadır (GVK,1961: madde 83-84).

İkinci bölüm, gelirin toplanması ve yıllık beyan ana başlığı altında toplanmıştır. Başlıktan da anlaşılacağı üzere artık tarh eden bir verginin kanunda belirtilen ve açıklamaları yapılan beyanname çeşitlerinden biriyle beyan edilmesi gerekliliği hasıl olmuştur. Üniter vergi sisteminin olmazsa olmaz koşulu olan gelirin toplanması ve toplanan gelirin beyanı bu bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. 85. maddede gelirin toplanması başlığıyla başlayan bu bölümde, gelirin nasıl toplanacağı, toplanmanın hangi hallerde yapılmayacağı, zararların mahsubu ve zarar mahsup edilirken hangi hukuki ve şekli şartlara uyulması gerektiği ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Toplanması gereken gelirler ve toplama yapılmayacak haller dikkate alınarak oluşturulan gelirlerden, safi kazanca uzanan en son aşamasında beyanname üzerinden yapılması gereken ve tüm gelir unsurlarını kapsayan diğer indirimler başlığı altında, beyannamedeki sıralaması da gözetilerek, sırayla ve ayrıntılarıyla kanun koyucu tarafından açıklanmıştır. Yine üniter vergi sistemi yapısı gereği kazanç unsurlarından tamamı için indirim kabul edilebilecek diğer indirimlerin indirim konusu yapılmasına izin verildiği gibi, indirime izin verilmeyen unsurlar da ayrıntılı bir şekilde sıralanarak açıklanmıştır. Tüm bu hususlar tamamlandığında yıllık beyannamenin verilmesi gerekliliği, beyannamenin ne zaman verileceği açıklanmıştır. Bu bölüm 4369 sayılı kanunun 82. maddesiyle 22.07.1998 tarihi itibarıyla mülga olan 93. maddede yer alan aile reisi beyanı başlığıyla son bulmaktadır (GVK,1961: madde 85-93).

Üçüncü bölüm, vergi tevkifatının ve muhtasar beyannamenin ayrıntılarıyla yer aldığı bölümdür. Bu bölüm, 94. maddede yer alan vergi tevkifatı başlığıyla başlamaktadır. Vergi tevkifatı yapma zorunluluğu olanlar ve kimlerin kimlere hangi oranda vergi tevkifatı yapacağı ayrıntılı olarak sıralanmıştır. Ardından tevkifata tabi olmayan ücretlerin neler olduğu belirtilmiştir. Vergi tevkifatına ilişkin diğer önemli ayrıntılar

da bu maddeleri izleyen maddelerde yer almaktadır. Ardından bu bölümün diğer önemli başlığı olan muhtasar beyanname başlığı kanun sistematığı içinde yer almaktadır. Muhtasar beyannamenin ne olduğu, kimlerin vereceği, hangi durumlarda verileceği, ne zaman verileceği ve verilmeyeceği haller gibi önemli bilgiler 98. madde ve müteakip maddelerde açıklanmıştır. Bu bölüm 100. maddede yer alan açıklamalar ile son bulmaktadır (GVK,1961: madde 94-100).

Dördüncü bölüm, özel hallerin ve münferit beyannamenin ele alındığı bölümdür. Münferit beyannamenin ne olduğu, hangi hallerde bu beyannamenin verileceği, münferit beyannamenin içeriğinde neler olması gerektiği gibi münferit beyannameye ilişkin birçok teknik özellik ve ayrıntının yer aldığı bölümdür. Bu bölüm 102. madde de yer alan açıklamalar ile sona ermektedir (GVK,1961: madde 101-102).

Beşinci bölüm, verginin nispeti başlığı altında ele alınan ve artan oranlı gelir vergisi tarifelerini içeren 103. madde ile verginin nasıl hesaplanacağını anlatan 104. maddeden oluşmaktadır. Gerçek kişilerin gelirinin toplanıp, beyanname verilmesi ve safi irada ulaşılmasının akabinde hangi oranda vergilendirileceği en önemli konulardan birisidir. Bu sebeple bu bölüm verginin hesaplanması adına çok önemlidir. Ayrıca vergi teorisinde yer alan yükseklik farkı, uzunluk farkı gibi önemli parametrelerin de bulunabileceği ve hesaplanabileceği bir bölümdür. Gelir vergisi, Türk vergi sisteminde artan oranlı tarife yapısıyla dikkat çekmektedir. Artan oranlı tarife, dilim usulü tarife yapısına haizdir. Yani dilimler arası tutar geçişlerinde, gelirin tamamının bir üst dilimde yer alan orandan hesaplanması söz konusu değildir. 103. maddede belirtilen tutarları aşan kısma tekabül eden kısmın bir üst dilimde vergilendirilmesi esası benimsenmiştir. Yine aynı zamanda, ayırma kuramı çerçevesinde ücret gelirlerinin diğer gelirlerden farklı tutar sınırlarıyla, vergi yükünün emek geliri elde edenler lehine daha az olması sağlanmıştır. Gelir vergisinin kişisel ve ailevi durumları göz önüne alması hususunu da bu bölüm ve madde net bir şekilde göstermektedir (GVK,1961: madde 103-104).

Altıncı bölüm, tarh işleminin anlatıldığı bölümdür. Tarh işlemi, verginin kanunda gösterilen had ve ölçülerle hesaplanması işlemidir. Bu işlemin nerede gerçekleşeceği, nasıl yapılacağı, buna kimlerin taraf olacağı gibi hususlar vergilendirme açısından büyük öneme haizdir. Bu bölümde tarhiyatın, ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesinde olması esası benimsenmekle birlikte, bu durumun istisnaları ayrıntılı olarak

açıklanmıştır. Gelir vergisinin, gerçek kişi mükellefler adına tarh edileceği 107. maddede belirtilmiş olmasına rağmen bu durumun da istisnaları mevcuttur ve yine aynı maddede bu durumlar belirtilmiştir. Gelir vergisinde, verginin konusunu bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlar oluştururken, gelir vergisi tarhiyatı hep bir önceki takvim yılında gerçekleşen kazanç ve iratlar üzerinden dikkate alınmaktadır. Bunun nedeni, takvim yılı esasının benimsenmiş olmasıdır. Özel hesap dönemleri hariç olmak üzere, takvim yılının genellikle 31 Aralık'ta tamamlanıyor olması bu durumun nedenini oluşturmaktadır. Bununla birlikte bazı özel haller kanun tarafından belirtilmiş ve ayrıntılarıyla açıklanmıştır (GVK,1961: madde 106-110).

Yedinci bölüm, 4108 sayılı kanunun 39. maddesiyle 25.05.1995 tarihinde mülga olan ortalama kâr haddi ve gayrisafi hasılat esası başlığıyla 111. maddeden başlamaktadır. 7186 sayılı kanunun 1. maddesiyle yeniden düzenleme yapılan hasılat esaslı kazanç tespitine yönelik açıklamaların yer aldığı 113. maddeyle sona ermektedir (GVK,1961: madde 111-113).

Sekizinci bölüm, 2995 sayılı kanunun 4. maddesiyle 18.04.1984 tarihi itibarıyla mülga olan servet beyanı esası ve servet beyanında bulunacakların kimler olduğunun açıklandığı bölümdür. Dokuzuncu bölüm, 4369 sayılı kanunun 82. maddesiyle 22.07.1998 tarihinde mülga olan hayat standardı esasına yönelik açıklamaların yer aldığı bölümdür (GVK,1961: madde 114-116).

Beşinci kısım, verginin ödenmesi ana başlığı altında 117. maddeyle başlamaktadır. Birinci bölümünde, tahakkuk eden gelir vergisinde ödemenin nasıl gerçekleştirileceği, taksit zamanlarının neler olduğu ve geçici vergi müessesesi ayrıntılı olarak açıklanmaktadır. İkinci bölüm, mahsuplar ana başlığı altında toplanmıştır. Yıllık gelir vergisi beyannamesiyle, beyan edilen gelirden kesilmiş olan vergilerin mahsubunun yapılacağını açıklayan 121. madde ve GVK'da önemli bir uygulama alanı bulan vergiye uyumlu mükelleflerin yararlandığı, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi başlığıyla açıklamaların yer aldığı mükerrer 121. madde de bu bölümde yer almaktadır. Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin mahsubunun nasıl olacağı ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Bu kanunda yer alan had ve sınırların uygulanması, artışı ve azalışına yönelik yetkileri içeren yetki başlığı altında toplanan mükerrer 123. maddeyle bu kısım ve bölüm sona ermektedir (GVK,1961: madde 117-123).

Kanunun sonunda, son hükümler başlığı altında, kaldırılan hükümlerin ve geçici maddelerin yer aldığı kanuni düzenlemeler mevcut bulunmaktadır. Geçici maddeler, belli bir süre uygulanan daha sonra uygulamasından vazgeçilen veya belli bir süreyle uygulama alanı bulan kanuni düzenlemelerdir. 193 sayılı GVK'ya işlenen 93 geçici madde bulunmaktadır.

3.1.1. Gelirin Tanımı, Unsurları ve Mükellefiyete İlişkin Bilgiler

193 sayılı GVK'nın birinci kısım ve birinci bölümünde öncelikle verginin konusu, tanımı, unsurları, mükellefiyete ilişkin bilgiler yer almaktadır. Bu bölümde, öncelikle verginin konusunu da oluşturan gelirin tanımı yapılmıştır. “ *Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarıdır.*” (GVK, 1961: madde 1).

Kanunun lafzından açıkça anlaşılacağı üzere, gelir vergisinin konusunu, gerçek kişilerin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratlar oluşturmaktadır. Gelir vergisi, gerçek kişiler üzerinden alınan bir vergidir. Mükellefi gerçek kişilerdir. Yine kazanç ve iratların vergilendirilmesinde bir süre kısıtı konularak bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların vergilendirileceği belirtmiştir. Ayrıca kazanç ve iratların safi tutarının gelir vergisinin konusunu oluşturduğu görülmektedir. Safi tutar, elde edilen kazanç ve iratların bu kazanç ve iratları elde etmek için katlanılan gider ve maliyetlerin düşülmesi sonucunda bulunan ve vergilendirmeye konu olan tutardır.

Gelirin konusu, kanunun 1. maddesinde ayrıntılı olarak açıklandıktan sonra, bahsi geçen vergi konusunu oluşturan kazanç ve iratların neler olduğu yani gelirin unsurlarının 2. maddede açıklandığı görülmektedir.

“Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

- 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.*

Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.” (GVK,1961: madde 2).

Kanunda sayılan bu maddeler kazanç ve iratların neler olduğunun çerçevesini net bir şekilde çizmiştir. Ayrıca aksi belirtilmediği sürece bu kazanç ve iratların safi tutarının dikkate alınacağı hususu vurgulanmıştır. Bu yedi gelir unsuru kanunda ayrı ayrı açıklanmış ve safi tutarın belirlenmesinde her bir gelir unsurunun ayrı ayrı tespiti ve sonunda toplanan tüm gelirlerden yapılan indirimler ile safi iradın tespiti sağlanmıştır.

GVK’nın birinci kısım, ikinci bölümünde mükellefiyet durumu açıklanmıştır. Kanun koyucu tarafından bu bölümde tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrımı yapılmış olup, tam mükellefin kimler olduğu, mükellefin hangi durumlarda tam mükellef sayılacağı hususları belirtilmiştir. Ardından dar mükellefiyete yönelik tanım yapılmıştır. Dar mükelleflerin elde ettikleri kazanç ve iratların Türkiye’de elde edildiğinin kabulü için hangi gelir unsurunun nasıl elde edilmesi gerektiğine yönelik açıklamalar yer almaktadır.

GVK’nın 3. maddesinde tam mükellef kavramı açıklanmıştır.

“Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar;
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)”

(GVK,1961: madde 3).

Kanun lafzından da anlaşılacağı üzere gelir vergisinde tam mükellef olma şartını Türkiye’de yerleşmiş olma yani ikametinin Türkiye’de olması şartına bağlıdır. Türkiye’de ikametinin bulunmaması hallerindeyse, Türkiye’de ikametgahı bulunmasa da çeşitli vazifelerle yurtdışında bulunan Türk vatandaşlarının da tam mükellef olacağı belirtilmiştir. Türkiye’de yerleşmiş olanlar ibaresinden ne anlaşılması gerektiği 4. maddede sayılmış ikametgahın Türkiye’de olması veya bir takvim yılında geçici ayrılımlar hariç olmak üzere Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturması şartlarına bağlamıştır. Bu durumların gerçekleşmesi halinde Türkiye’de yerleşmiş sayılan mükellef tam mükellef kimliği kazanmaktadır. Bir takvim yılında en az 6 ay yani 183 günden fazla oturulması durumunda, Türkiye’de yerleşmiş olma şartı

sağlanıp, tam mükellefiyet esasında vergilendirme gerçekleşecektir. Örneğin, 15.09.2024 tarihinde Türkiye’de oturmaya başlayan A şahsının 15.04.2025 yılında ülkeden ayrılması durumunda her ne kadar 6 ay ve 183 günden fazla oturma şartını sağlamış olsa da bir takvim yılında bu şartın gerçekleşmemesi nedeniyle tam mükellefiyetten söz edilemeyecektir. 15.05.2024 tarihinde Türkiye’de oturan ve 31.12.2024 tarihinde Türkiye’den ayrılan bir B şahsı için bir takvim yılında 6 ay 183 günden fazla oturma şartı sağlandığından tam mükellefiyet şartlarının yerine getirildiği söylenebilir. Bununla birlikte bir takvim yılında 6 ay 183 günden fazla oturma şartı sağlansa da tam mükellefiyet olmayacağına yönelik durumlar da mevcuttur. Bu durumlar kanunun 5. maddesinde sıralanmış olup:

“Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ve tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar”

olarak belirtilmiştir (GVK,1961: madde 5).

Yurt dışında oturma ve çalışma izni olan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarının ise, ekonomik ilişkilerinin bu ülkelerde yoğunlaşması sebebiyle dar mükellef kabul edilerek, sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesi gerektiği 210 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde belirtilmiştir.

Tam mükellefe yönelik açıklamalar kanunda öncelikle belirtilmiş olup, bunlar dışında kalanlar dar mükellef olarak nitelendirilmektedir. Tam mükellef, hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında elde ettiği kazanç ve iratları beyan etmek zorundadır. Dar mükellefler ise sadece Türkiye’de elde ettikleri gelirleri beyan ederler. Dar mükellefler Türkiye’de elde ettikleri gelirlerini iş yeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edebilirler (GVK,1961: madde 8).

Dar mükelleflerin elde ettiği gelirlerin genellikle iratlarda değerlendirilmesi, yatırılması ve kullanılması karşılığı elde edilen gelirlerden oluştuğu, kazançlarda ise gerek bir fiil; çalışılma, gerekse işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla kazanılması durumunda Türkiye’de gelir elde etmiş sayılacağı kanunda belirtilmiştir (GVK,1961: madde 7).

Ticari kazanç elde edenler için gerçek usulde ve basit usulde vergilendirme söz konusu olmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen tacirler, işletme hesabı esasında veya

bilanço esasında defter tutulmasına göre ikiye ayrılmaktadır. Bununla birlikte GVK tacir ölçüsünde görmediği bazı meslek gruplarını vergi dışı bırakmıştır. GVK’da ayrıntılı ve sıralı olarak vergiden muaf esnaf başlığı altında açıklanmıştır (GVK,1961: madde 9).

Kanun koyucunun muafiyet kapsamına aldığı meslek grupları genellikle tacir ölçeğinde ticaretle ilgilenmeyen, nesilden nesile aktarılan bazı sanat dallarını korumak ve gelecek nesillere aktarmak adına yine bazı meslek gruplarına bu muafiyetin sağlandığı görülmektedir. Özellikle dışarıdan makine veya insan gücüne dayalı destekle üretimin yapılması durumunda, muafiyetten yararlanılmayacağı hususu belirtilmiştir. GVK, özellikle diğer kesimlere göre dezavantajlı durumda olan gruplara da muafiyet tanınarak bu grupların üretiminin desteklenmesi, kadın istihdamının sağlanması, ev ekonomisine katkının oluşması adına vergi muafiyeti kapsamında değerlendirme altına almıştır. Kanun koyucu, bu grupları vergi dışı bırakarak, bu grupların geçimlerini sağlamasında, sanatlarını devam ettirebilmesinde, kadının üretime ve istihdama katılmasına, ev ekonomisine ve ülke ekonomisine katkı sunmasına olanak tanırken ayrıca gelir vergisi kapsamında vergilendirilen diğer gruplar arasında bir ayrıma sebebiyet vermeyecek derecede, ayrıntılı ve açıklayıcı bir kanun dili kullanarak, en ince ayrıntısına kadar bu maddeyle kapsamı sınırlandırmış ve bu sınır da belli koşulların gerçekleşmesine bağlanmıştır. Dolayısıyla ilgili kanunda ayrıntılı meslek grupları, yapacakları işler, hatta bu meslekleri icra ederken kullanacakları alet, edevat ve kullanmayacakları aletler ayrıntılı olarak verilmiştir.

3.1.2. Ticari Kazanç

Ticari kazanç, her türlü ticari ve sınai faaliyet sonucu elde edilen kazanca verilen isimdir (GVK, 1961:madde 37). Bu tanımla kanun lafzında yer alan ve aynı zamanda geniş kapsamlı bir tanımlama olsa da kanun koyucu ayrıca, hangi kazançların GVK kapsamında ticari kazanç olacağını yine aynı maddede sıralamıştır. Buna göre:

- “1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,
2. Coberlik işlerinden,
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden,
5. Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,

6. Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar,

7. Diş protezciliğinden elde edilen kazançlardır

(GVK, 1961: madde 37).

Ticari kazanç, esnaf muafiyeti kapsamını aşan tacirlerin yaptıkları ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen kazançlarının vergilendirilmesidir. Ticari kazancı diğer kazanç unsurlarından ayırt etmeye yarayan çeşitli özellikleri mevcuttur. Ticari kazanç, emekten ziyade sermayeye dayalı bir kazançtır. Sermaye ortaya konulurken, aynı zamanda muhakkak bir emek de söz konusu olacaktır. Ancak burada sermaye ağırlıklı bir bileşen söz konusudur. Ticari kazançta, devamlılık unsuru çok önemlidir. Bir kere yapılan ve gelir getiren faaliyet ticari nitelikli olsa da ticari kazanç kapsamında değerlendirilmeyebilir. Bu kazanç arızı kazanç olarak dikkate alınabilir. Dolayısıyla ticari kazancın varlığından bahsedebilmek için, devamlılık unsuru çok önemlidir. Ticari kazancı diğer kazanç unsurlarından ayırmada en önemli ayrım noktalarından bir tanesi, bir organizasyonun varlığıdır. Organizasyondan kasıt, ticari bir unvan alınması, bir sermayenin olması, bu sermayenin çalışanlarla oluşturulacak organizasyon yapısıyla harmanlanması, ticaret siciline işlenmesi gibi bir organizasyonun varlığı gerekmektedir. Ticari kazancı, diğer kazanç unsurlarından ayıran en önemli unsur ise şüphesiz, ticari bir müessese mahiyetine ve önemine haiz olmasıdır. Esnaf muafılığından yararlanan mükellefler, gelir vergisi konusu dışında kalmaktadır. Bu kapsamın üzerinde olan, tacir ölçeğinde değerlendirilebilecek organizasyonlar ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Ticari kazanç elde edenler gerçek usul ve basit usul olarak ikiye ayrılmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilenler bakımından ise her yıl kanunun belirlediği ölçü ve kriterleri aşanların, bilanço esasına göre veya işletme hesabı esasına göre defter tutması bakımından ayrıldığı üzerinde özellikle durulmalıdır.

3.1.2.1. Ticari kazancın tespit edilme yöntemleri ve beyanı

Ticari kazancı tespit ederken, öncelikle gerçek usule göre mi basit usule göre mi tespit edileceği belirlenir. Ardından kanunda belirtilen had ve sınırların aşılması durumunda gerçek usulde tespit edilen ticari kazancın bilanço esasına göre değerlendirilişi, bu had sınır ve ölçülerin dışında olması durumunda ise işletme hesabı esasına göre ticari kazanç tespit edilmektedir. Bilanço esasına göre defter tutan tacirler, birinci sınıf tacir

olarak kabul edilirken, işletme hesabı esasına göre defter tutanlar ise ikinci sınıf tacir olarak değerlendirilir.

Bilanço esasına göre defter tutan tacirlerde hasılatın tespitinde dönem sonundaki özsermaye ile dönem başındaki özsermaye arasındaki müspet fark ticari kazancı oluşturmaktadır. Bu farka işletmeden çekilen değerler ilave edilirken, işletmeye ilave edilen değerler ise çıkarılır (GVK, 1961:madde 38).

Ticaret şirketleri, kurumlar vergisi mükellefleri ve yıllık alım ve satım tutarları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 177. maddesinde belirtilen miktarlardan fazla olanlar birinci sınıf tacir olarak kabul edilir. İkinci sınıf tacirler, işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. İşletme hesabı esasında kazancın tespiti, bir dönem içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki farktan oluşmaktadır (GVK, 1961:madde 39). Birinci sınıf tacirlerin, ikinci sınıf olabilmeleri, ikinci sınıf tacirlerin de birinci sınıf tacir olabilmeleri belli koşulların gerçekleşmesi durumunda söz konusu olabilmektedir. Ancak ikinci sınıf tacirler, isteğe bağlı olarak birinci sınıf tacir olabilirler.

Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin taşınması gereken özellikler, GVK'da yer almaktadır. Basit usulden yararlanılabilmesi için genel ve özel şartlara haiz olunması gerekmektedir. *“Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır.”* (GVK, 1961:madde 46). Basit usule tabi olmanın genel şartları, kendi işinde bilfiil çalışmak, iş yeri kira bedelinin veya iş yerinin kendi mülkü olması durumunda emsal kira bedelinin 2025 yılı için büyükşehir belediyesi sınırları içindeki yerler için 79.000 TL'yi, diğer yerler için 48.000 TL'yi aşmıyor olması şarttır. Bununla birlikte ticari, zirai ve mesleki faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde vergilendirilmeyen mükelleflerden olması gerekmektedir (GVK, 1961:madde 47).

Basit usule tabi olmanın özel şartları, her yıl yeniden değerlendirme oranlarıyla güncellenmekle birlikte yıllık alış ve satışlarının belli bir tutarı aşmaması, bir numaralı bentte belirtilen işlerle iki numaralı bentte yer alan işlerin birlikte yapılması halinde gayri safi iş hasılatı tutarlarının belli tutarları aşmamasıdır. 2025 yılı için yıllık alışları tutarının 990.000 TL, yıllık satış tutarının 1.580.000 TL'yi aşmaması ve bu bent dışındaki işlerle birlikte başkaca faaliyetlerde bulunması halinde yıllık gayri safi iş hasılatının 990.000 TL'yi aşmaması, sadece bir numaralı bent dışında bir işin yapılması halindeyse 480.000 TL'yi aşmaması şartı aranmaktadır (GVK, 1961:madde

48). Basit usulden kimlerin yararlanamayacağı ayrıca basit usulün hududu başlığı altında sıralanmış olup, bu madde kapsamında faaliyette bulunan tacirlerin basit usulden yararlanamayacağı özellikle belirtilmiştir.

GVK 51. madde de belirtilen meslek gruplarında faaliyet gösterilmesi halinde basit usulden faydalanılmayacağı hususu özellikle belirtilmiştir. Böylece kanun koyucu, hiçbir had ve sınırlama olmaksızın, bu işleri yapan mükelleflerin gerçek usulde vergilendirilmesi gerekliliğine yönelik irade ortaya koymaktadır.

3.1.2.2. Ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılacak giderler

GVK'da, kazanç safi usule göre tespit edilmektedir. Öncelikle elde edilen gelirlerden, bu gelirleri elde etmek için kanunun cevaz verdiği gider ve indirimler düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden vergi tarhi gerçekleştirilecektir. Safi kazançta ulaşılabilmesi adına kanun koyucu, bu gelirin elde edilebilmesi için gerekli gördüğü giderlerin indirimine kanun yoluyla izin vermiştir. Kanun sistematüğinde yer aldığı üzere, her bir kazanç unsuru kendi içinde safi kazançta ulaşmada hasılatından indirim konusu yapılabilecek giderleri sıralamıştır. Ardından tüm gelirlerin üniter vergi sisteminin gereğı olarak toplanması sonucu oluşan hasılatından indirilebilecek olan giderleri diğer indirimler başlığı altında ve bazı özel kanuni düzenlemelerle yerine getirmiştir. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesiyle ilgili giderler, iş yerinde çalışan işçilerin yeme-içme, tedavi giderleri, emeklilik aidatları ve sigorta primleri, sözleşmeye veya kanun ilamına istinaden ödenen tazminatlar, seyahat ve ikamet giderleri, işletmeye kayıtlı otomobillerin %70'i ile sınırları giderleri, VUK'a göre ayrılan amortismanlar, işverenler tarafından ödenen sendika aidatları, işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ile İŞKUR tarafından düzenlenen programlardan yararlananlara belli koşulların sağlanması durumunda yapılan giderler indirim konusu yapılabilmektedir (GVK, 1961:madde 40).

Ticari kazancın tespitinde, elde edilen hasılatından safi tutara ulaşırken öncelikle 40. maddede sayılan giderlerin indirim konusu yapılmasına izin verilmiştir. Bu maddede yer alan indirimler ile öncelikle safi kazançta ulaşmak için kanunun ticari kazanç özelinde indirimine izin verdiği giderler ardından tüm gelir unsurları toplandıktan

sonra kanunun izin verdiği ve diğer indirimler başlığı altında toplanan indirimlerin, indirilmesiyle safi kazanca ulaşım sağlanmaktadır.

3.1.2.3. Ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılamayacak giderler

Kanun koyucu, indirimine izin verdiği giderleri ayrıntılarıyla tek tek saydığı gibi indirimine izin vermediği giderleri de özellikle, sırayla ve ayrıntılı olarak belirtmiştir. Kanun koyucu 41. maddede sıklıkla teşebbüs sahibi vurgusu yapmıştır. Bu madde de kolektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi olarak kabul edilmektedir. Teşebbüs sahibinin eşi ve çocuklarının işletmeden çektikleri değerler, kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ödenen ücretler, işletmeye konulan sermaye ve kendisi, eşi ve küçük çocuklarının işletmeye koyduğu sermaye için yürütülen faizler, emsallere aykırılık teşkil eden tutarda mal veya hizmet alım veya satımında bulunulması ile her türlü para ve vergi cezaları için ödenen bedeller, alkol ve tütün mamullerine yönelik ilan ve reklam giderleri, esas faaliyetle ilgisi olmayan yat, helikopter gibi taşıtlara yapılan giderler, basın yoluyla işlenen fillere yönelik giderler, yabancı kaynakların öz kaynakları aştığı kısma isabet eden giderler, reklam yasağı verilen uygulamalara yönelik yapılan giderler, indirimi kabul edilmeyen giderler olarak kabul edilmektedir (GVK, 1961:madde 41).

3.1.2.4. Ticari kazançla ilişkin istisnalar

Ticari kazanç kapsamında yer almakla birlikte gerek GVK'da gerekse diğer özel kanuni düzenlemelerde vergi konusu kapsamında vergilendirilmesi gereken konuların vergi dışında bırakılması istisna olarak adlandırılmaktadır. Ticari kazancın konusuna girmesine rağmen, kanunlarla vergi alınabilecek olan konuların vergi dışı bırakılmasıysa ticari kazanç istisnası olarak adlandırılır. PTT acentelerinin kazançları, sergi ve panyırdan elde edilen gelirleri, eğitim ve öğretim kazançları, genç girişimcilerin kanuni haddi aşmayan kazançları, sosyal medya içerik üreticilerinin kazançları, basit usulde vergilendirilen mükellefin kazançları, serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, teknoloji geliştirme bölgelerinden elde edilen kazançlar, Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı olan gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar, GVK ve diğer kanunlarda belirtilen diğer kazançların, belli şartları taşınması halinde gelir vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

Bahsi geçen mevzuat düzenlemeleriyle, ticari kazanç kapsamında gelir elde edilse dahi, elde edilen gelir, gelir vergisinden istisna tutularak, kazancın vergilendirilmesi

kanun koyucu tarafından vergi dışı bırakılmıştır. Bu istisnaların bazıları tamamen vergi dışıyken, bazıları ise belli bir dönem kadar veya belli bir tarihe kadar istisna kapsamındadır. Örneğin GVK 20. madde de yer alan eğitim öğretim kazanç istisnası beş hesap dönemiyle sınırlanmıştır. Yine 4691 sayılı kanunda yer alan istisna 31.12.2028 tarihine kadar uygulama alanı bulmaktadır.

3.1.3. Zirai Kazanç

Zirai kazanç, her türlü zirai faaliyet sonucunda elde edilen kazançtır (GVK, 1961: madde 52). Zirai kazanç, kanun lafzında zirai faaliyet sonucu elde edilen kazanç olarak tanımlanmaktadır. Bu sebeple, zirai kazancın nasıl oluştuğunu bilmek adına zirai faaliyetin ne olduğunu bilmek önem taşımaktadır. Zirai faaliyet denilince akla sadece, tarla da yapılan zirai ekim ve bu ekimden elde edilen ürünlerden kazanılan değer gelmemelidir. Denizde, gölde yapılan balık yetiştiriciliği de, doğrudan doğruya avlanmak suretiyle doğadan fayda elde edilmesi, kendiliğinden hiçbir müdahale olmaksızın yetişen bitki ve hayvanlardan ve bunların ürünlerinden değer elde edilmesi, gerek ahıl ve ahırlarda gerekse doğada hayvan yetiştiriciliği sebebiyle bir ürün elde edilmesi ve satılması, çiftçinin kendisine ait olmakla beraber başka çiftçilerin iş ve işlemlerinde kullanılmak üzere makinelerin kullanılması da zirai faaliyet olarak değerlendirilip, bu faaliyetler sonucu değer elde edilmesi ise zirai kazancın konusunu oluşturmaktadır (GİB, 2023: 5).

Zirai faaliyetlerin, yapıldığı işletmelere zirai işletme denir. Bir çiftçiye veya ortaklığa ait olup aynı köy sınırları içinde veya birbirine bitişik arazi üzerinde bulunan veya üretim şartlarına göre birbirine bağımlılık ve beraberlik arz eden işletmeler tek işletme sayılır. Zirai faaliyetler neticesinde üretilen maddelere mahsul denir (GİB, 2023: 6). Zirai işletmeleri işleten gerçek kişilere (adi şirketler dâhil), vergiye tabi olsun veya olmasınlar çiftçi denir (GİB, 2023: 7). Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler, bahse konu hizmetlerine münhasır olmak kaydıyla gelir vergisinden muaftır (GİB, 2023: 7).

Zirai faaliyetler sonucu elde edilen kazancın diğer kazanç unsurlarıyla bazı benzer özellikleri nedeniyle, gelir unsurunun belirlenmesi noktasında bazı tereddütler oluşmaktadır. Bu durumlar kanun, tebliğ, sirküler ve muktezalar ile açıklığa kavuşturulmaktadır. Örneğin, bir tarlanın hiçbir çalışma ve müdahale olmaksızın,

üzerinde yetiştirilecek mahsulü ile birlikte bir müteşebbise kiraya verilip, kira geliri elde edilmesi gayrimenkul sermaye iradının konusuna girmektedir. Bu örnekte zirai kazanç elde edebilmek için zirai kazanç elde eden mükellefin zirai faaliyete doğrudan katılımı söz konusu olmalıdır. Buradaki katılım fidan, tohum gibi ekim faaliyetleri olabileceği gibi zirai faaliyete bedenen katılımı da zirai faaliyet olarak kabul edilmektedir.

Zirai faaliyette bulunan bir çiftçinin pazar takibi yapmak veya kendi bahçesinde ürünlerini satmak gibi sade, basit, tacir ölçeğinde olmadan, ticari bir organizasyona gerek duyulmadan yapılması halinde, elde edilen bu kazanç zirai kazanç olmaktadır. Ancak zirai faaliyette bulunan bir çiftçinin, sadece kendi ürünlerini satacak olsa bile, bir yerde dükkan açıp bu yerde ürünlerini satması zirai faaliyetten öte, belli bir sermaye, organizasyon ve tacirlik ölçeğine ulaşma gerektireceğinden elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir. Aynı şekilde zirai faaliyette bulunarak bir ürün ortaya çıkaran, zirai kazanç sahibi mükellefin bunu internet üzerinde gerek kendi kuracağı internet sitesi, gerekse e-ticaret alanında faaliyette bulunan internet sitelerinde satışı ve pazarlanması ticari bir organizasyon gerektireceğinden ticari faaliyet olarak değerlendirilmelidir. Zirai faaliyeti sonucu elde edilen sütü, kendi geleneksel usullerle mayalayıp peynir yapması ve bu peyniri, organizasyon gerektirmeden kendi uhdesinde satışa konu etmesi halinde de elde edilen kazanç zirai kazançtır. Elde edilen süt ürünlerinin, basit bir mayalama tekniği dışında, bir fabrika veya imalathane açılarak burada üretilip satılması halinde bunun bir ticari organizasyon, ticaret siciline kayıt, işçi ve personel temini gerektirmesi nedeniyle elde edilen kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Zirai faaliyetten elde edilen kazancın zirai kazanç olduğu belirlendikten sonra zirai kazancın nasıl tespit edileceği ve nasıl vergilendirileceği de önem taşımaktadır. Zirai kazancın GVK 94. maddede belirtilen oranlarda tevkifatı ile vergilendirilmesi genel esastır. Bu madde kapsamında yapılan tevkifat aynı zamanda çiftçiler için nihai vergileme olmaktadır. Bununla birlikte, çiftçilerin işletme büyüklüğü ölçülerini aşması durumunda kazançlarının gerçek usule göre tespit edilip, vergilendirilmesi gerekmektedir. Zirai kazanç elde eden mükellefin işletme büyüklüğünü aşıp aşmadığının tespiti 54. maddede yer alan ölçülere göre yapılmaktadır. GVK'nın 54. maddesinde neredeyse her bir ürün için ne kadar miktarda mahsul alınması veya ağaca sahip olunması durumunda işletme büyüklüğü ölçüsünün kabul edileceği ayrıntılı

olarak ele alınmıştır. Bu ölçüyü aşanların işletme büyüklüğü ölçüsünü de aştığı ve gerçek usul esasıyla vergilendirilmesi gerektiği kanun koyucu tarafından belirtilmiştir.

Gerçek usul esasında vergilendirilen zirai kazanç sahibi mükelleflerin bilanço hesabı veya işletme hesabı esasında defter tutması seçimlik hakkı mevcuttur. Beyanname üzerinde fonların ayrılmasından yararlanılması ve azalan bakiyeler esasında amortisman ayrılması gibi bazı ayrıcalıklardan yararlanmak isteyen mükellefler bilanço esasına göre vergilendirilmek isteyebilirler. Vergi Usul Kanunu çerçevesinde, çiftçilerin hakları olduğu kadar yükümlülükleri de mevcuttur. Defter tutma, kayıt ve belge nizamına uygun hareket etme, ibraz yükümlülüğü, belge verme, alma ve saklama, beyanname verme yükümlülüklerinin yanında işveren olarak yanında işçi çalıştırması durumunda işçileri adına tevkifat yapma, sorumlu sıfatıyla beyan edip ödeme ve bordro düzenleme gibi yükümlülükleri de mevcut bulunmaktadır.

3.1.3.1. Zirai kazancın tespit edilmesi ve beyanı

Zirai kazanç, gerçek usul veya tevkifat usullerinden biriyle vergilendirilmektedir. Zirai kazançlar, 94. maddede belirtilen tevkifat oranlarıyla vergilendirilerek, nihai vergileme yapılması esastır. Bununla birlikte bir çiftçinin gerçek usulde vergilendirilebilmesi için, 54. maddede yer alan ölçülerin aşılması veya 10 yaşından küçük ikiden fazla traktöre, bir biçerdövere veya bu mahiyette bir araca sahip olması gerekmektedir. Gerçek usulde vergilendirilen mükellefler bilanço esası veya işletme hesabı esasına göre defter tutmakta serbesttir. Bu seçimlik hak çiftçilere verilmiştir.

Tevkifat usulüne göre vergilendirilen çiftçiler beyanname vermemekte ve defter tutmamaktadır. Beyanname vermeyen ve defter tutmayan çiftçilerin kendilerine verilen belgeleri saklama ve ibraz yükümlülüğü ile belge düzenleme yükümlülükleri bulunmaktadır. Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için tevkifat kaldırılmıştır (BDR, 2023: 190).

Bir çiftçinin gerçek usulde vergilendirilebilmesi için, 54. maddede yer alan kanuni ölçüleri aşması veya 10 yaşından küçük ikiden fazla traktörünün veya bir biçerdöverinin veya bu mahiyetteki bir aracının bulunması şartı aranmaktadır. Bunun haricinde mükellefler yine kendi istekleriyle de gerçek usulde vergilendirilmek isteyebilmektedir. Zirai kazanç elde edebilmek için zirai bir faaliyet sonucu gelir elde edilmiş olması gerekmektedir. Çiftçiye ait olmakla birlikte, zirai işletmeye dahil edilmeyen makine ve aletlerin işletilmesinden elde edilen kazanç ticari kazançtır, yine

bu makine ve aletlerin kiraya verilmesi halinde elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradidir. Çiftçinin kendisine ait olup, zirai işletmeye kayıt olan makine ve aletlerin işletmesinden elde edilen gelir ise zirai kazançtır.

Çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmesi durumunda, çiftçilerin yanında çalıştırdığı işçilere ait muhtasar beyanname verme, ücretlerinden stopaj kesintisi yapma, SGK primlerini ödeme ve beyan etme, bordro düzenleme gibi bazı yükümlülükleri de oluşmaktadır. Gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin ayrıca defter tutma, belge düzenleme ve belge alma, belgeleri muhafaza etme, ibraz etme yükümlülükleri de bulunmaktadır. Ailesiyle birlikte zirai faaliyetlerde bulunan, çiftçinin, eşi ve çocuklarıyla birlikte yapmış olduğu zirai faaliyetlerde işletme büyüklüğü ölçüsü, toplu olarak dikkate alınmalıdır. Kazançları gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler, yazılı olarak vergi dairesinden istemde bulunmaları halinde izleyen vergilendirme dönemi başından, işe yeni başlayanlar, işe başlama tarihinden itibaren gerçek usule geçebilirler (BDR, 2023: 194).

Çiftçilerin, zirai faaliyetler nedeniyle elde ettikleri ve gerçek usulde, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, tuttukları çiftçi işletme defterlerinin soluna giderlerini, sağına ise gelirlerini kaydederler. 01.01.2019 tarihinden itibaren çiftçilerin elektronik ortamda defter beyan sistemi üzerinden defterlerini düzenlemeleri zorunluluğu getirilmiştir.

Zirai işletmelerin, işletme hesabı usulünde defter tutmaları durumunda elde edecekleri hasılatlar maddeler halinde sıralanmıştır. Zirai faaliyetleri sonucu elde edilen gelirlerini çiftçi işletme defterinde tutan mükellefler, geçmiş yıllar da dahil olmak üzere, zirai mahsüllerin satış bedellerini, zirai makine, alet ve edevatlarının işletilmesi sonucu elde edilen kazançlarını, daha önce gider olarak muhasebeleştirdiği, işletmesine kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin satışından elde edilen gelirlerini, sigortadan alınan tazminat tutarlarını, Vergi Usul Kanunu kapsamında amortisman ayrılan kıymetlerin satışından elde edilen gelirlerini, kendi ihtiyaçlarında kullandıkları mahsüllerin emsal bedellerini hasılat olarak dikkate alırlar (GVK, 1961: madde 56).

Zirai işletme hesabı esasıyla defter tutan mükellefler, zirai işletme hesabı esasında tespit ettikleri hasılatları üzerinden, bazı giderleri de indirim konusu yapabilmektedir. Bu giderler, zirai işletme hesabı tespitinde indirimi kabul edilen giderlerdir. Zirai işletmeyle ilgili olmak şartıyla alınan, gübre, fidan, tarım ilaçları, hayvanların

beslenmesinde kullanılan yemler, satılmak üzere alınan hayvanların ve mahsüllerin bedelleri, işletmelerinde çalıştırdıkları ücretlilere yapılan maaş, avans, pirim ve sigorta primleri gibi ödemeler, çalıştırdıkları işçileri konaklama ve yeme içme giderleri, zirai makinelerin, alet ve edevatların çalışmasını sağlayan yakıt, elektrik, parça giderleri ve bu makine, alet ve edevatların bakım onarım giderleri, Vergi Usul Kanunu çerçevesinde, ilgili kanunun izin verdiği oranlarda ayrılan amortisman giderleri, kiralama yoluyla edinilen ve zirai faaliyetlerde kullanılan vasıtalarla yapılan kira ödemeleri, zirai kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi amacıyla yapılan genel giderler, işletmenin finansmanında kullanılan kaynaklara yapılan faiz ve finansman giderleri, işletmeyle ilgili olmak koşuluyla ödenen vergi, resim ve harçlar, zirai faaliyetin ölçeğiyle mütenasip olmak üzere yapılan seyahat ve konaklama giderleri, kira giderleri, zirai faaliyetin icrası için yapılan genel giderler, işletmeyle ilgili olmak koşuluyla, sözleşmeye, mahkeme kararına ve kanunların emredici hükümlerine dayanarak ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar, Vergi Usul Kanunu emredici hükümleri kapsamında amortisman ayrılan iktisadi kıymetin elden çıkarılması sonucunda oluşan zararlar, zirai işletmeye dahil olmakla birlikte aynı zamanda kişisel ve ailevi ihtiyaçların temininde kullanılan taşıtlara ayrılan amortisman giderlerinin tamamıyla, amortisman tabi olan taşıtlar için yapılan bu giderlerin yarısı zirai faaliyetler sonucu elde edilen zirai kazancın safi tutarının belirlenmesinde, hasılatın indirimine kanunca izin verilen giderlerdir (GVK, 1961: madde 57).

Zirai işletme hesabında, hasılatın tespitinde indirim konusu yapılmasına izin verilmeyen giderler GVK'nın 41. maddesinde, ticari kazançlarda hasılatın tespitinde gider olarak indirimine izin verilmeyen giderlerden oluşmaktadır. Zirai kazançta bunun tek istisnası ise zirai faaliyette bulunan ailenin zirai ürününün kişisel ve ailevi ihtiyaçları için tüketimde kullanılması durumudur. Ticari kazançta bu durumda bulunan bir giderin indirimi söz konusu değilken kanun koyucu zirai kazançta bunun indirim konusu yapılabilmesine olanak tanımıştır.

Zirai kazanç elde eden mükellefler, gerçek usulde hasılatlarını tespit ederken, bilanço esas ve işletme hesabı esasını tercih edebilirler. İşletme hesabında hasılat ve gider yer almaktadır. GVK'nın 56 ve müteakip maddelerinde bu husus ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bilanço esasında bu kanunun 56 ve müteakip maddeleriyle, ticari kazançta hasılatın tespitinde dikkate alınan hususlar da değerlendirilerek, bilanço

esasinda vergilendirilebilir safi kazanca ulasmada uygulanmasi gereken kurallara yer verilmiştir. Bilanço esasinda kazancın tespit edilmesini isteyen, zirai kazanç elde eden mükelleflerin, iki yıl geçmeden bu usulden vazgeçmeleri mümkün değildir.

Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçiler, bahse konu hizmetlerine münhasır olmak kaydıyla gelir vergisinden muaftır (GVK, 1961: madde 9).

Gerçek usulde vergilendirilmeyen, zirai kazanç sahiplerinin beyanname verme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Zirai kazançlarını gerçek usulde beyan etmekte olan mükelleflerse hasılat elde etsin etmesin, kâr veya zarar etsin, her koşulda beyanname verme yükümlülüğü bulunmaktadır.

Yıllık beyannamelerinde, zirai kazançları ile birlikte başka kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve iratlarını bildirecek çiftçilerden, bu toplam gelir içindeki zirai kazançları %75 ve daha yüksek nispette olanlar için ödeme zamanları Kasım ve Aralık ayı olarak belirlenmiştir. Bu durum dışında kalan çiftçilerin ödeme zamanları Mart ve Temmuz ayları olarak belirlenmiştir (GİB, 2023: 35).

3.1.3.2. Zirai kazanca ilişkin istisnalar

Zirai kazancın konusuna girmesine rağmen, kanunlarla vergi alınabilecek olan konuların vergi dışı bırakılmasına ise, zirai kazanç istisnası adı verilmektedir. Genç girişimcilere yönelik kazanç istisnası, tarımsal destekleme ödemelerine tanınan istisna, avans, kredi, sübvansiyon gibi teşvikler, ürün senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazanç istisnası zirai kazanca ilişkin istisnalar arasında sayılmaktadır.

3.1.4. Ücret Geliri

Ücret, GVK'da yer alan yedi kazanç unsurundan biridir. Ücretin tanımı yine GVK'da yapılmıştır. Bu kanuna göre: “*Ücret, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” (GVK, 1961: madde 61). Tanımdan da anlaşılacağı üzere elde edilen gelirin ücret geliri niteliği taşıması için bir takım unsurlar gerekmektedir. Öncelikle bir gerçek kişinin ücret geliri elde edebilmesi için işverene tabi olması gereklidir. İşverene tabi olması, işverenin emir ve talimatlarını uygulayabilmesi, hukuki sorumluluğu altında bulunabilmesi, işverenin belirlediği mesai saatlerinde

çalışması ve işverenin vermiş olduğu sorumluluk ve ödevleri yerine getirmesi gerekmektedir. İşverene tabi olmaktan anlaşılması gerekenin ne olduğuna yönelik açıklama 221 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde şöyle açıklanmaktadır: “*İşverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmaması*” şartının sağlanmasıdır. Hiyerarşik kontrol, işverenin belirlemiş olduğu zaman aralığında, işverenin vermiş olduğu görev ve sorumlulukların yerine getirilmesinde belli bir kontrol gücünün olmasıdır. Örneğin, işveren her gün saat 09:30'da göreve başlanacağına yönelik belirlemede bulunduyorsa, çalışan hizmet erbabının o zamanda iş yerinde olması koşulu aranacaktır. Yine işveren tarafından mesai saatleri içinde bir saatlik mola hakkı verilmesi durumunda bu hak belirlenen zaman aralığında ve bir saat olarak kullanılacaktır. Bunu belirleyen hukuk kuralları çerçevesinde işverendir. Emir ve talimatları işveren verirken, işverenin de iş yerinde hizmet erbabı çalıştırmaya yönelik sorumluluklarının olduğu açıktır. Ücret geliri elde eden hizmet erbabının sadece işverene tabi olması şartını değil aynı zamanda belli bir işyerine bağlı olması şartını da taşıması gerekir. İşyeri kavramı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 156. maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. İşyeri kavramını dar kapsamda tanımlayacak olursak, belirli sınırları olan ticari, zirai, mesleki faaliyetlerin yapıldığı yer olarak tanımlanabilir. 221 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belli bir işyerine bağlı olarak çalışılmasından anlaşılması gereken hususun “*hizmet erbabının kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışması*” olarak belirtilmiştir. İşyerine bağlılık mutlak sınırları işyeri olarak belirlenmiş yerde çalışmak anlamına gelmemelidir. İşverene hukuki bağlılık aslında işyerine bağlılık olarak tanımlanabilir. Özellikle Covid-19 pandemisinde yaygın olarak kullanılan ve halen çoğu işverenin uygulamakta olduğu esnek çalışma, uzaktan çalışma veya hibrit çalışma modelleri buna verilecek en güzel örneklerdir.

Ücretin bir diğer özelliği de hizmet karşılığında sağlanan menfaatler olmasıdır. Ücret, bir gelir unsurudur. Bu gelir unsurunun elde edilebilmesi için bir işverene tabi olması ve belli bir işyerine bağlı olması şartlarını da beraber şekilde GVK aramaktadır. Bununla birlikte belli bir işi ve hizmeti, işverene tabi olarak belli işyerinde bağlılık esasıyla yürüten hizmet erbabı veya işçinin elde ettiği menfaatler ücret geliri olarak kabul edilmelidir. Ücret gelirinden söz edebilmek için belli bir hizmet ifası ve bunun karşılığında elde edilen menfaatlerin söz konusu olması da gerekmektedir.

Geliri kavramak kadar, elde edilen gelirin hangi kazanç unsuru kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirlemek de önem arz etmektedir. Ücret gelirini, diğer gelir unsurlarından ayıran belirli farklılıklar olmakla birlikte yine de uygulamada bazı karışıklıklar söz konusu olmaktadır. Bu karışıklıkları ayırma da ise, bazı temel farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Ücret gelirini öncelikle kazanç unsurlarından ilki olan ticari kazançtan ayırmak gerekmektedir. Ticari kazançta emek, sermaye ve belli bir organizasyonun varlığı şartı aranmaktadır. Ücret geliri elde ederken de emek faktörü ön plandadır. Ancak ticari kazanç elde eden mükelleflerin ayırımında emek gelirin önemi kadar sermaye ve organizasyonun da gerekliliği ön plandadır (BDR, 2023: 209). Özellikle ücretlilere, emeği karşılığı belli bir kar payı verilmesi durumunda uygulamada bu gelirin ticari kazanç mı yoksa ücret geliri mi olduğu yönünde tartışmalar bulunmakla birlikte, ücret gelirin, ücretliye sağlanan her türlü menfaat olarak kapsamlı tanımlanması, verilen kar payının ücretli adına değerlendirilmesi gereken bir ticari kazanç unsuru değil ücret geliri olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Ücret geliri ile serbest meslek kazancı da uygulamada birçok ortak yönü sebebiyle karıştırılmaktadır. Serbest meslek kazancını ücretten ayıran en önemli unsur, serbest meslek kazancının işverene tabi olmaksızın, elde edilen bir kazanç olmasıdır. Ücret geliri, işverene tabi olma koşulunu taşıırken, serbest meslek kazancında işverene tabi olmadan elde edilme koşulu aranmaktadır. Avukat ve doktorluk meslekleri hem belli işverene tabi hem de işverene tabi olmaksızın icra edilebilen mesleklerdir. Bir avukatın işverene tabi olarak onun belirlediği hukuki organizasyon içinde görev ve sorumluluklarını yerine getirerek elde ettiği gelir ücret geliri olarak kabul edilecektir. Aynı avukatın, işverene tabi olmaksızın elde ettiği kazanç, şahsi, ilmi mesaiye, bilgiye dayanması ve işverene tabi olmadan elde edilmesi koşullarının da gerçekleşmesiyle serbest meslek kazancı olarak kabul edilecektir. Bununla birlikte, doktorlar da örneğin bir hastaneye bağlı olarak işverene hukuki bağlılık çerçevesinde faaliyette bulunuyorsa elde edilen gelir ücret geliri olacak, işverene bağlı olmaksızın faaliyetlerinde gelir elde etmesi durumunda serbest meslek kazancı söz konusu olacaktır. Bunun dışında GVK 61. madde’de ücret olarak kabul edilmesi gereken gelirler de ayrıca belirtilmiştir.

3.1.4.1. Ücret gelirinin tespit edilmesi ve beyanı

Gelirin varlığından söz edebilmek için gelirin elde edilmiş olma şartı aranmaktadır. Bazı gelir unsurlarında elde edildiğinin kabulünde tahsil esası geçerliyken, bazı gelir unsurların tahakkuk esası, bazılarında ise hukuki ve ekonomik tasarruf esası geçerlidir. Ücret gelirinin elde edildiği anın ne zaman olduğuna yönelik tespitlerde bu zaman çok önemlidir. Ücret gelirinin ne zaman elde edildiği, kanun maddesinde net olarak belirlenmese de kanun lafzından ve sistematüğinden hukuki tasarruf ilkesinin ücret gelirinin elde edilmesinde, elde edildiği zamanın belirlenmesine yönelik tespitlerde dikkate alınması gerekmektedir. GVK’da “...veya hesaben yaptıklarında” (GVK, 1961: madde 94) hükmünün yer alması sebebiyle hukuki tasarruf ilkesinin elde etme zamanının belirlenmesinde esas alındığı kabul edilir. Ücret gelirinin elde edilmesine yönelik uygulamada çeşitli görüş farklılıkları bulunsa da hukuki tasarruf ilkesinin dikkate alınması sebebiyle, ücret geliri elde eden kişiler adına elde edilen gelirin geçmişe yönelik olsa da hukuki olarak tasarruf edilebilir ve istenebilir döneme ait olduğu hem idarenin hem de yargının görüşüdür (BDR, 2023: 212).

Öncelikle 23. maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, maluliyet, dul ve yetim aylıklarının ücret geliri olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Bahsi geçen kanun maddesine göre emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları istisna olarak belirlenmiştir (GVK, 1961: madde 23). Ancak bu hükmün içinde yer alan parantez içi hükümde en yüksek devlet memuruna çalışılan süreye bağlı olarak ödenen tutardan fazla bir gelir elde edilmesi halinde, fazla tutara isabet eden gelirin ücret geliri olarak sayılacağı hususu belirtilmiştir. (GVK, 1961: madde 61). Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerin de ücret geliri olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir (GVK, 1961: madde 61). Örneğin bir A gerçek kişisi B şirketinde çalışırken, C şirketi tarafından bilgisi, donanımı ve yetkinliği sebebiyle, A gerçek kişisini şirketinde çalışan olarak görmek istemektedir. A gerçek kişisi, B şirketinden istifa edebileceğini ancak kendisini güvende hissedebilmesi adına, henüz C şirketinde işe başlamaksızın 250.000 TL nakit para istemektedir. Bu durumda A gerçek kişinin elde ettiği bu gelir ücret geliri olarak kabul edilip, değerlendirilecektir. Bu gelirin, nakdi olması şart değildir. C şirketinde çalışmayı kabul etmesi karşılığı şirketinin vermeyi kabul ettiği bir binek otomobil de ücret geliri olarak kabul edilip beyan edilir.

Türkiye Büyük Millet Meclisi, İl genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler de ücret geliri olarak kanun koyucu tarafından sayılmıştır (GVK, 1961: madde 61). Bu madde hükmünden de anlaşıldığı üzere komisyon üyelerine verilen nakdi, ayni hak ve menfaatler ücret geliri olarak belirlenmiştir.

Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler de ücret geliri olarak sayılmıştır (GVK, 1961: madde 61). Burada yönetim ve denetim kurullarında yer alan kişilerin her ne kadar bir ticari organizasyonda yer almaları sebebiyle gelir elde ettikleri düşünülse de, elde edilen bu gelirin hangi kazanç unsuru kapsamında vergilendirileceğine yönelik tartışmalara mahal vermeksizin kanun koyucu tarafından net bir şekilde belirleme yapılmıştır.

Bilirkişilere, resmi arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler de ücret geliri olarak kanun koyucu tarafından belirtilmiştir (GVK, 1961: madde 61). Genellikle şahsi ilmi ve mesleki deneyime, bilgi birikimine dayanan bu mesleklerin özellikle, serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmemesi gerekliliğine vurgu yapılmış ve ücret geliri olarak ayrıca sayılarak belirtilmiştir.

Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler de ücret geliri olarak kabul edilmiştir (GVK, 1961: madde 61). Sporcuların emekleri karşılığı elde etmiş oldukları gelirlerin her ne kadar şahsi, ilmi ve mesleki deneyime dayandığı görülse de kanun koyucu belirsizliği ortadan kaldırmak adına özellikle bu hususu vurgulamış ve bu gelirleri ücret geliri olarak kabul etmiştir (GVK, 1961: geçici madde 72).

Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar da ücret geliri olarak kabul edilir (GVK, 1961: madde 61).

Ücret gelirinin nakden ödenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. “*Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat,*

huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.” (GVK, 1961: madde 61). Ücretin her ne nam altında olursa olsun verilmesi halinde ücret olarak kabulü gerekir. Bu sebeple vergiden kaçınmak amacıyla, ücret yerine tazminat, avans, huzur hakkı gibi isimlerle verilse de ücret olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Bunun dışında ücret istisnasının belirlenen durumlarda aşması halinde, günlük yemek bedellerinin kanuni haddi aşması halinde de aşan bölümün ücret olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Yine işletmeden çekiş olarak adlandırılan bağlı olduğu işyerinde üretilen ürünlerin kullanılması ve sarfı da ücretin tanımında yer alan menfaatler arasında yer aldığından ücret geliri olarak kabul edilmelidir.

Ücret gelirinin tespitinde, gayrisafi hasılat dikkate alınmaktadır. Kanunun belirlediği indirim mekanizmalarıyla gayrisafi ücretten, indirimler düşülerek safi ücrete ulaşabilmektedir. GVK’da bulunan ve gerçek ücretler başlığı altında belirtilen, gayrisafi ücretten, safi ücrete ulaşmada indirim konusu yapılabilecek indirimler (GVK, 1961: madde 63) ile engelli indirimi (GVK, 1961: madde 31) gerçekleştikten sonra, 103. maddede belirtilen tarife üzerinden vergileme sağlanır. Ayrıca asgari ücret üzerinden gelir ve damga vergisi alınmasından vazgeçilmiş, bu tutar üzerinden tüm ücretlilere aynı istisna tanınarak asgari ücret tutarı kadar olan kısma isabet eden gelir vergisi tutarı istisna olarak kabul edilmiştir (GVK, 1961: madde 23).

3.1.4.2. Ücret gelirine ilişkin istisna ve muafiyetler

Devlet, bazı vergilere uyguladığı istisna, indirim ve muafiyetler ile fiskal ve ektrafiskal amaçlarını gerçekleştirmek üzere vergi harcaması yapmaktadır. GVK genelinde her bir kazanç unsuruna özel istisna ve muafiyetlerin yanı sıra, kanun genelinde tüm kazanç unsurlarının yararlanabileceği istisna ve muafiyetler de belirlemiştir.

GVK’da ücret geliri elde edenlere yönelik tanınan istisna ile ücretlilerin iş yerinde yemek yemesi, bazı durumlarda konaklaması, kadın istihdamını desteklemek amacıyla kreş ve gündüz bakım evleri desteğinin yanı sıra toplumda elde ettikleri ücret gelirleri bakımından düşük ücret kategorisinde yer alan emekli, dul ve maluliyet aylıklarına, asgari ücrete ve eşitlik prensibi gereği net asgari ücrete isabet eden tutar kadar tüm ücret gelirlerine uygulanmak üzere bu gelire tekabül eden tutarda istisna söz konusu

olmaktadır. Çıraklara, öğrencilere, tutuklu ve mahkumlara tanınan istisna ile de bu kişilerin iş hayatına katılımına yönelik teşvik edici bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Bununla birlikte gelişen sivil havacılık sektörüne katkısı olan sivil havacılık personellerine ve pilotlara tanınan istisna ile bu alanın Türkiye’de gelişiminin desteklenmesi amaçlanmış, yurt dışı inşaat onarım, montaj ve teknik hizmetlerde çalışan personele verilen ücret ödemesi istisnasıyla yurt dışında döviz getirici işlemlerin, cari açığın kapatılması ve yurt içinde ekonomiye döviz katkısı getirmesi saikleriyle istisna kapsamına alınmıştır. Yine aynı kanun içinde amatör branşlarda faaliyet gösteren sporcuların desteklenmesi amacıyla kendilerine verilen ücretlerin belli koşullar altında istisna kapsamında olması sağlanmıştır (GVK, 1961:madde 23). Bunun dışında özellikle araştırma ve geliştirme, tasarım merkezlerinde faaliyette bulunan kişilerin ücretlerinden kesilen stopaja yönelik istisnalar da yine bu alanlarda faaliyetlerin artmasına ve ekonomiyi geliştirmesine yönelik adımlar olarak mali kanunların sağladığı teşvik ve kolaylıklar arasında sıralanabilmektedir.

Ücret gelirlerine sağlanan istisnaların diğer kazanç unsurlarından daha fazla olması iki nedenle açıklanabilir. Birincil nedeni, ücret gelirlerinin gerek ayırma kuramı, gerekse verginin sübjektif özellikleri dikkate alınarak belirlendiği kazanç unsuru olan ücret gelirini, diğer kazanç unsurlarından pozitif yönde bir ayırma tabi tutmasıdır. İkinci nedeni ise ücret gelirlerinin sadece nakdi olarak alınması değil, aynı olarak alınması veya sağlanan hak ve menfaatlerin de ücret sayılması sebebiyle, ücretlilerin yararlandığı bazı hak ve menfaatler, anayasanın kanunilik ilkesi sebebiyle istisna olarak sayılmış ve ücret geliri olarak kabul edilmesinin önüne geçilmiştir.

3.1.5. Serbest Meslek Kazancı

Serbest meslek kazancı, GVK’da tanımlanmıştır. Buna göre serbest meslek kazancı:

“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.”

(GVK, 1961:madde 65). Serbest meslek kazancını diğer yedi kazanç unsurundan ayıran temel farklılıklar bulunmaktadır. Serbest meslek kazancının tanımı her ne kadar

kanunda açık ve anlaşılır bir şekilde yer alsın da uygulamada özellikle ticari kazanç ve ücret geliri ile sıklıkla karıştırılmaktadır.

Serbest meslek kazancını, ticari kazançtan ayıran en önemli özelliği sermayeden ziyade şahsi bilgi, birikimine, deneyimine, eğitime, o mesleği icra edenlerin bu mesleği icra edebilme yeterliliğini taşımaları gerekmektedir. Ticari kazançta, emek bulunsun da sermaye ağırlıktır. Oysaki serbest meslek kazancında nitelikli bir emek ve sermaye mevcuttur. Her iki kazanç unsurunda da bir organizasyon gerekmektedir. Bununla birlikte serbest meslek kazancında nitelikli emeğin ağırlığı sermayeden daha fazladır. Bir mimar aynı anda hem mimarlık hem de müteahhitlik yapabilmektedir. Mimar, çizmiş olduğu projeler kapsamında elde ettiği gelirleri serbest meslek kazancı olarak beyan edebilecektir. Aynı mimarın, müteahhitlik faaliyeti sonucu daire satışlarından elde ettiği gelir ticari kazanç olarak kabul edilip, beyan edilecektir. Doktorun, tamamen şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgisine göre ameliyat ettiği hastalardan elde ettiği gelir serbest meslek kazancı niteliğindedir. Ancak aynı doktorun röntgen cihazlarını hastanelere satışından elde ettiği gelirleri ticari kazanç kapsamında değerlendirilmektedir. İlk durumda, mesleki bilgisi ve ihtisası sebebiyle serbest meslek kazancı elde ettiği kabul edilirken, ikinci durumda röntgen cihazı satışının belli bir sermaye gerektirmesi sebebiyle ticari kazanç olarak kabul edilmesi gerekir.

Serbest meslek kazancında, sermayeden ziyade mesleki bilgi, birikim, ihtisas ve deneyim gerekmeyle birlikte, serbest meslek kazancı elde ederken sermayeden yararlanılması, serbest meslek kazancının icrasında sermayenin gerekli olması, onun serbest meslek kazancı olması niteliğini değiştirmeyecektir. Ancak serbest meslek icrası için gerekli olan sermayeden daha fazlasına ihtiyaç duyuluyorsa, sermaye nitelikli emeğin çok önünde yer alıyorsa o zaman ticari kazanç söz konusu olacaktır. Örneğin bir doktor, teşhisi doğru koyabilmek adına kendi muayenehanesine röntgen cihazı alıp görüntüleme yaparak teşhis koymasını kolaylaştırıyorsa, hastalarından aldığı muayene tutarı, serbest meslek kazancı olarak kabul edilecektir. Röntgen cihazlarının satışını gerçekleştiriyorsa burada mesleki icradan çok ticari gayeler söz konusu olacağından elde edilen gelir ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Serbest meslek kazancının sıklıkla uygulamada karıştırıldığı bir diğer kazanç unsuru ücret gelidir. Ücret geliri de emek yoğun bir çabanın sonucunda elde edilmektedir. Ancak serbest meslek kazancını ücretten ayıran en önemli unsur, ücret gelirin

tanımında gizlidir. Ücret, belli bir işverene tabi ve işyerine bağlı olmayı gerektirirken, serbest meslek kazancında ilmi ve mesleki bilgiye, birikime, ihtisasa ihtiyaç duyulsa da bu mesleğin icrası belli bir işverene tabi ve işyerine bağlı olmaksızın gerçekleşiyorsa serbest meslek kazancı söz konusudur. Aksi düşünüldüğünde yani, işverene tabi, işyerine bağlı olarak mesleki bir icra söz konusuysa elde edilen gelir ücret geliridir. Örneğin bir doktor, kardiyoloji alanında uzman olarak, mesleki faaliyetini icra ederken, hiçbir işverene tabi olmuyor, işyerine bağlılığı bulunmuyorsa bu mesleği icra etmesinden elde edeceği gelir serbest meslek kazancıdır. Bu mesleği icra ederken, bir işverene tabi olup, işyerine bağlı olarak çalışıyorsa ücret geliri elde eder.

Serbest meslek kazancının en önemli emarelerinden birisi, devamlılık unsurunun varlığıdır. GVK'da, "*Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır*" (GVK, 1961:madde 66) hükmü yer almaktadır. Mutat meslekten kasıt devamlılık arz etmesidir. Aynı kanunda, serbest meslek kazancı elde ederken nelerin devamlılık unsuruna işaret ettiği belirtilmemekle birlikte bu hususa Vergi Usul Kanununda değinilmiştir. Serbest meslek erbabının muayenehane, yazıhane, atölye gibi iş yerleri açması, tabela, levha gibi mesleki faaliyeti icra ettiğini gösteren unsurları asması, mesleki faaliyetlerine yönelik ilanda bulunması ve mesleki teşekküllere kaydolması serbest meslek kazancında işe başlamayı işaret eden unsurlar olarak belirtilmiştir. (Vergi Usul Kanunu [VUK], 1961: madde 155). Kanunun lafzından da açıkça anlaşılacağı üzere bir serbest meslek erbabının, serbest meslek faaliyetini icrasında bu işe başladığını gösteren emarelerin varlığı, hem bu kişinin serbest meslek icrasına başladığına hem de mutat meslek olarak kabul ettiğine karine teşkil etmektedir. Bununla birlikte, kanun koyucu serbest meslek kazancı kapsamına giren bazı serbest meslek erbablarını ayrıca sıralamıştır (GVK, 1961:madde 66).

Serbest meslek kazancı elde edenlerin belirlenmesi kadar serbest meslek kazancının da belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu sebeple kanun koyucu serbest meslek kazancında hasılatı nasıl ulaşılacağına ilişkin açıklamayı yine GVK'da yapmıştır. GVK'da, "*Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır*" (GVK, 1961:madde 67) Serbest meslek kazancı, tahsil edilen para

ayın ve menfaatlerden indirimine müsaade edilen giderlerin indirimi sonrası kalan tutar olarak belirlenmiştir. Serbest meslek kazancında hasılatın belirlenmesinde tahsilat usulü geçerlidir. Tahsil edilmeyen bir serbest meslek kazancı GVK bakımından elde edilmiş sayılmaz. Bu sebeple serbest meslek kazancının hukuki ve ekonomik tasarrufunun veya tahakkukunun yeterli olmadığı mutlaka tahsil edilmesi gerektiği vurgulanmıştır. Tahsil edilen tutar gayrisafi kazanç olup safi kazanç ulaşabilmek adına diğer tüm gelir unsurlarında olduğu gibi öncelikle kazanç unsuru içinde yer alan kanunun izin verdiği giderlerin hasılatıdan indirilmesi, ardından tüm kazanç unsurları için geçerli olan ve GVK'nın tümü için geçerli olan diğer indirimlerin de uygulanması gerekmektedir. Mesleki kazancın elde edilmesi için yapılan giderler, hizmetli ve işçilere ödenen giderler ile sigorta primleri, seyahat ve ikamet giderleri, mesleki faaliyetin icrasında kullanılan demirbaşlar, mal ve hizmet bedelleri, taşıtların giderleri, mesleki yayınlar için yapılan ödemeler, ilan ve reklam giderleri, kanun ve ilama dayalı ödenen tazminatlar (GVK, 1961:madde 68), kanun koyucu tarafından indirimine müsaade edilen giderler arasında yer almaktadır.

Kanunda, serbest meslek kazancının tanımı, hasılatın tespiti bu tespit gerçekleşirken nelerin serbest meslek hasılatı, nelerin bu hasılatıdan indirilebilecek ve indirilemeyecek giderler olduğu açıkça belirtilmiştir. Serbest meslek kazancında da diğer kazanç unsurlarında olduğu gibi serbest meslek faaliyetlerini desteklemek, bu faaliyetin icrasını teşvik etmek, bazı kazançların her ne kadar kanun lafzından serbest meslek kazancı olduğu kabul edilse de bu mesleki kazancı elde eden kişileri ve konuları istisna ve muafiyete tabi tutarak vergi harcaması yapmak, hazinenin mali ve mali olmayan amaçlarını gerçekleştirebilmek için serbest meslek kazancına ilişkin istisna ve muafiyetlere yer vermiştir. Telif kazancı istisnası, dar mükelleflerin sergi ve panayır kazancı istisnası, genç girişimcilerde kazanç istisnası ile VUK 155. maddede yer alan serbest meslek kazancında işe başlama emarelerinden en az ikisini taşımayanlara tanınan muafiyet kanun koyucu tarafından belirlenen istisna ve muafiyet olarak yer almaktadır.

3.1.6. Gayrimenkul Sermaye İradı

Gayrimenkul sermaye iradı, yedi kazanç unsuru içinde kanunda sayılan kişilerin, kanunda belirtilen taşınmaz ve hakların kiraya verilmesi nedeniyle elde ettiği iratlara denilmektedir. Gayrimenkul sermaye iradının tanımı, nasıl ortaya çıkacağı ve kimler

tarafından hangi taşınmaz ve hakların kiralanması durumunda elde edileceği kanunda açıkça belirtilmiştir. 193 sayılı GVK 70. maddesinde yer alan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. GVK 70. maddesinde yer alan mal ve hakların ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunması halinde bunların iratları ticari veya zirai kazanç olarak kabul edilmektedir. (GVK, 1961:madde 70).

Ticari bir organizasyon ve devamlılık gerektirerek yapılan kiralamalar da gayrimenkul sermaye iradı olarak değil de ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Özellikle tatil beldelerinde ve büyük şehirlerde sıklıkla rastlanan günlük ve haftalık olarak yapılan kiralamalar belli bir ticari organizasyon kapsamında yapılmaktadır. İnternet üzerinden veya kurulan ticari organizasyonlar üzerinden yapılan bu kiralamalardan elde edilen gelirler ticari kazanç olarak kabul edilmektedir (BDR, 2023: 367).

Zirai kazanç elde eden mükelleflerin işletmelerine kayıtlı olan kendi ihtiyaçlarında kullandıkları tarım aletlerinin kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelir de zirai kazançtır. Zirai işletmelerine dahil olmaksızın sahip olunan tarım makinelerinin kiraya verilmesi durumunda ise gayrimenkul sermaye iradı oluşacaktır. Kanun özellikle ticari ve zirai kavramını kullanmıştır. Bu sebeple serbest meslek kazancı elde edenlerin yasal defterlerinde kayıtlı olsa da yapılan kiralamalar serbest meslek kazancı olarak değil gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

Telif hakkı özelinde kanun koyucu parantez içi hükümle telif hakkı sahipleri ve onların kanuni temsilcileri ve mirasçılarının yapacakları telif hakkı kiralamalarını serbest meslek kazancı olarak özellikle belirtmiştir. Bu maddenin mefhumu muhalifinden anlaşılması gereken şey bu kişiler dışında kalan üçüncü kişiler tarafından yapılan kiralamalardır. Bu durumu örneklerle açıklamak, kazanç unsurunun hangisi kapsamına girdiği ve istisna olup olmadığını belirlemede önemli olacaktır. Örneğin, A kişisi tarafından yazılan bir kitabın, A kişisi tarafından satışı ve kiralanması serbest meslek kazancının konusuna girmektedir. Aynı zamanda telif kazancı istisnası olduğundan, 103. maddede yer alan gelir vergisi tarifesinin dördüncü diliminde mevcut bulunan tutarı aşmayan kısmı kadarlık kısım için tevkifat nihai vergileme olacaktır. Bu tutarın aşılması halinde elde edilen gelirin tamamı yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecek, dönem içinde yapılan tevkifatlar hesaplanan vergiden

mahsup edilecektir. A kişinin vefatı halinde kanuni mirasçıları olan eşi L ve kızı E için de aynı durum geçerli olacaktır. A kişinin telif haklarını devrettiği üçüncü kişi olan B yayınevi tarafından yine bir başka taraf olan C yayınevine bu hakkın kiralanması halinde gayrimenkul sermaye iradı söz konusu olacaktır. B yayınevi tarafından yine bir başka taraf olan C yayınevine bu hakkın satışı durumunda ise diğer kazanç ve iratlar söz konusu olmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradında, tahsil esası benimsenmiştir. GVK'da, *“Gayrimenkul sermaye iratlarında, gayrisafi hasılat, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakten veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarıdır”* (GVK, 1961:madde 72) hükmü yer almaktadır. İlgili hükümden de açıkça anlaşıldığı üzere gayrimenkul sermaye iradında gayrisafi iradın elde edildiğinin kabul edilmesi için tahsil edilmesi şarttır. Hatta geçmiş yıllara ait olsa bile tahsil ne zaman gerçekleşiyorsa, irat tahsilin gerçekleştiği yılın iradı sayılmaktadır. Burada önemli bir husus gelecek yıllara ait olmakla birlikte, içinde bulunulan yılda tahsilatın gerçekleşmesi durumunda iradın tahsilatın gerçekleştiği yıl değil gelecek yılların iradı olarak kabulü gerekmektedir. Kanun koyucu geçmiş yıllar ibaresini bu sebeple özellikle vurgulamıştır.

Kanun koyucu yine gayrisafi irattan, safi irada ulaşma konusunda bunun nasıl gerçekleşeceğinin tarifini yapmış ve diğer kazanç unsurlarında olduğu gibi gayrisafi irattan safi irada geçerken kanun tarafından indirimine izin verilen giderler düşüldükten sonra safi irada ulaşılacağını özellikle belirtmiştir (GVK, 1961:madde 71). Gayrisafi irada ulaşıldıktan sonra safi irada ulaşmak için kanun tarafından gider olarak indirimine izin verilen unsurlar da ayrı ayrı ve ayrıntılı olarak GVK 73. madde de sıralanmıştır. GVK 21. madde de yer alan istisnaya isabet eden tutar hariç olmak üzere, gayrimenkul sermaye iradından kiraya veren tarafından yapılan ısıtma, aydınlatma, idare, sigorta giderleri, kiraya verilen mal veya haklar için katlanılan finansman, vergi, resim, harç, bakım, onarım ve VUK hükümlerine göre ayrılan amortisman giderleri, kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar, kanuna veya sözleşmeye dayalı ödenen tazminatlar ile gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin elde ettikleri hasılatlar üzerinde %15 oranında götürü gider olarak indirimi kanun tarafından indirilebilecek gider olarak kabul edilmiştir (GVK, 1961:madde 74).

Kanun koyucu, gayrisafi irattan safi irada geçerken indirim konusu yapabileceği giderleri ayrı ayrı sıralamış ve ayrıntılandırmıştır. Bununla birlikte özellikle götürü gider uygulaması getirerek, gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflere seçimlik hak tanımış ve mükelleflere gerçek gider usulü veya götürü gider usulünden birisini seçerek safi irada ulaşmada tercihi mükellefe bırakmıştır. Bununla birlikte götürü gider uygulamasını seçen mükellefler bu uygulamadan iki yıl geçmeden, diğer usule geçememektedir. Götürü gider, ayrı ayrı giderler toplanarak gayri safi irattan düşülmeksizin %15 oranıyla sınırlandırılmış yasal bir haktır. Bu haktan yararlanılması için tevsik edici herhangi bir belge aranmamaktadır. Gerçek gider usulünü seçen mükelleflerin yapmış oldukları bu giderleri tevsik etme ve gerektiğinde ilgili birimlere ibraz etme yükümlülükleri bulunmaktadır. Gayrisafi irattan, safi irada geçiş için kanunda sayılan bu giderlerin kanun koyucu tarafından ayrıntılı ve kişinin ailevi ve şahsi özelliklerini fazlasıyla dikkate aldığı görülmektedir. Örneğin gayrimenkul sermaye iradı elde eden bir mükellefin bu gayrimenkulü elde etmek için katlandığı finansman giderleri ile gayrimenkulün beş yıl süreyle iktisap bedelinin %5'i indirim konusu yapılabilmektedir. Kendisinin bu gayrimenkulde oturmaması halinde katlanmış olduğu kira giderlerinin de indirim konusu yapılabilmesine kanun cevaz vermektedir.

Gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gelir vergisinin kişisel ve ailevi durumları dikkate aldığı birçok özellik görülmektedir. Bu özelliklerden bir tanesi de emsal kira bedeli uygulamasıdır. Emsal kira bedeli uygulamasında, gayrisafi iradın düşük beyan edilmesini önlemek adına bir güvenlik müessesesi oluşturulduğu görülmektedir. *“Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz ”* (GVK, 1961:madde 73) ve emsal bedelin tespitinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilen vergi değerinin %5'i emsal kira bedeli olarak kabul edilmektedir (GVK, 1961:madde 73). Ancak yine aynı kanun maddesinde sayılan bazı durumlarda emsal kira bedelinin uygulanmayacağı özellikle belirtilmiştir. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazası amacıyla, mülk sahibinin alt soyu, üst soyu ve kardeşlerinin ikametine ayrılması, mal sahibinin akrabalarıyla aynı yerde ikamet etmesi, kamu kurum ve kuruluşlarca yapılan kiralamalarda emsal bedelin aranmayacağı vurgusu özellikle yapılmıştır (GVK, 1961:madde 73).

Götürü gider uygulaması, belge ve kayıt düzeni açısından negatif etkiler ortaya çıkarsa da, gayrisafi irattan safi irada geçişte verginin kolay anlaşılması, hesaplanması ve karmaşıklığın giderilmesi adına önem taşımaktadır.

Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirin 2025 yılı için 47.000 TL'ye kadar olan kısmına yönelik istisna (GVK, 1961:madde 21) bulunmaktadır.

Bu istisnadan;

-Ticari, zirai ve mesleki kazancını yıllık beyannameyle bildirmek mecburiyetinde olanlar,

-Beyanı gerekip gerekmediğine bakılmaksızın ayrı ayrı veya birlikte elde ettiği ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlarının gayri safi tutarları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin üçüncü diliminde ücret gelirleri için yer alan tutarı aşanlar bu istisnadan faydalanmazlar (GVK, 1961:madde 21). Örneğin, ticari kazanç elde eden bir mükellef aynı zamanda mesken kira geliri elde ediyorsa elde ettiği bu gelir belirtilen kanuni sınırın altında kalsa dahi mükellefin ticari kazanç elde ettiği için bu istisnadan yararlanması mümkün olmamaktadır. Yine bununla birlikte elde edilen kazancın GVK 103.maddede yer alan tarifenin üçüncü dilimini aşp aşmadığına da bakmak gerekmektedir. Tarifede yer alan tutarı aşması halinde bu istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

3.1.7. Menkul Sermaye İradı

Menkul sermaye iradı, yedi kazanç unsuru içinde menkul mallardan elde edilen iratların vergilendirildiği kazanç unsuru kapsamında değerlendirilmektedir. Menkul sermaye iradının ticari, zirai veya mesleki faaliyetin dışında elde edilmiş olması, diğer kazanç unsurlarından menkul sermaye iradını ayıran en belirleyici özelliktir. Menkul sermaye iradı, menkul mallardan elde edilen, kira, sermaye payı, faiz geliri, türev araçlardan elde edilen gelirlerden oluşmaktadır (GVK, 1961:madde 75).

Kanunda menkul sermaye iradı diğer gelir unsurlarında olduğu gibi ayrıntılı olarak açıklanmış ve nelerin menkul sermaye iradı olarak kabul edilmesi gerektiği özellikle vurgulanmıştır. Kanunda özellikle ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dışında ifadesinin kullanılmasının önemli bir nedeni bulunmaktadır. Buna göre eğer bir mükellef sermayesini değerlendirmesi sonucunda faiz, kar payı gibi irat elde ediyorsa

ve bu iradı ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dışında elde ediyorsa menkul sermaye iradı olarak kabul edilmelidir. Burada kanun koyucunun kastının iyi tahlil edilmesi gerekmektedir. Ticari defterlerine kayıtlı tahvillerden elde edilen faiz geliri ticari kazançtır. Ancak bir diş hekiminin diş muayenesi için aldığı muayene bedelinin bankada mevduat hesabına yatırılması sonucu elde edilen değer, serbest meslek kazancı değil menkul sermaye iradıdır. Yine bir çiftçinin mahsul satışı sonrası elde ettiği geliri mevduat hesabına yatırıp faiz geliri elde etmesi zirai kazanç değil menkul sermaye iradıdır (BDR, 2023: 425).

Menkul sermaye iradında hukuki ve ekonomik tasarruf etme imkanının doğmasıyla elde etme gerçekleşmiş sayılmaktadır (BDR, 2023: 427). Menkul sermaye iradını diğer kazanç unsurlarından ayırabilmek için kanunda yer alan özelliklerle diğer kazanç unsurlarında yer alan özellikler karşılaştırılarak doğru tespit yapılmalıdır. Bunun dışında kanun koyucu bazı durumlara tespit yapma gerekliliğini ortadan kaldırmış ve kanun maddesinde nelerin menkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini sıralayarak vurgulamıştır. Menkul sermaye iradı GVK 75. madde de sıralanmıştır. Kâr payları, iştirak hisselerinden elde edilen kazançlar, tahvil, hazine bonusu, kira sertifikası ve hisse senedinin iratları, faizler, iskonto bedelleri, kâr ve zarara katılma payı karşılığı elde edilen kâr payları, bireysel emeklilik sisteminden elde edilen gelirler ve sermaye piyasası araçlarından elde edilen diğer gelirler menkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir (GVK, 1961:madde 75).

Menkul sermaye iradında üzerinde özellikle durulması gereken husus, menkul malların değerlendirilmesi sonucu elde edilen iradın menkul sermaye iradı kapsamına girmesidir. Menkul malların elden çıkarılması ve satılması halinde buradan elde edilen gelir menkul sermaye iradı olmamaktadır.

Her gelir unsurunda elde edilen gayrisafi irattan safi irada ulaşırken, kanun koyucu tarafından kabul edilen ve indirimine izin verilen giderler bulunmaktadır. Bu giderlerin mahiyeti genellikle bu iradı veya geliri elde etmek için olmazsa olmaz giderler olarak kabul edilmektedir. Menkul sermaye iradında depolama ve sigorta giderleri, faizlerin tahsil giderleri, menkul kıymetlerin iratları için ödenen gelir vergisi hariç olmak üzere vergi, resim ve harçlar indirimi kanunen kabul edilen giderler arasında yer almaktadır (GVK, 1961:madde 78).

İlgili maddede belirtilen giderler, kanun koyucu tarafından indirimine izin verilen ve gayrisafi irattan safi irada ulaşmada kullanılan giderler arasında yer almaktadır. Ayrıca bazı özel kanunlarda da indirim söz konusu olabilecek giderler belirlenmiştir. Anonim şirketlerde sadece kurucu ortakların ve yönetim kurulu üyesi olan ortakların, limited şirketlerin tüm ortaklarının ve adi komandit şirkette komanditer ortaklarının elde ettikleri kar paylarını beyan etmeleri durumunda 4B sosyal güvenlik prim ödemelerini beyanname üzerinden indirebileceklerdir (BDR, 2023: 430).

Menkul sermaye iratlarının tespiti diğer kazanç unsurlarına göre biraz daha farklı ve karmaşıktır. Bunun nedeni menkul kıymetlerin ihraç tarihlerinde var olan mevzuat hükümleri ve bu mevzuat hükümleri kapsamında değerlendirme yapıp beyan edilmesi, farklı tevkifat uygulamalarının bulunması, bazı tevkifat uygulamalarının aynı zamanda nihai bir vergileme özelliği taşımaları söz konusu olmaktadır. Menkul sermaye iradında belli bir tutarın aşılması halinde bazı iratların beyan edilmesi zorunludur. Bu hadlerin aşılmaması halindeyse beyan edilme zorunlulukları bulunmamakta olup dönem içinde yapılan tevkifat tutarları nihai vergileme özelliği taşımaktadır.

Menkul sermaye iratlarında Geçici 67. madde ve 94. madde gereği yapılan tevkifatların bazıları nihai vergileme niteliği taşımaktadır. Bu sebeple elde edilen bu iradın beyan edilmesi gerekliliği bulunmamakla birlikte, bazı iratların belli tutarları aşması durumunda beyan etme zorunlulukları bulunmaktadır. Aşağıdaki tabloda özetleri verildiği üzere menkul sermaye iradı kapsamında olan her bir iradın beyan edilme durumu ve beyan edilip, edilmediği durumlarda nasıl vergilendirileceği, hangi tutarı aştığında beyan edileceği, hangi tutarı aşmadığında beyan edilmeyip, vergi tevkifatının nihai vergileme olarak kabul edileceğine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

MENKUL SERMAYE İRADININ TÜRÜ	BEYAN DURUMU	ÖZELLİKLERİ
Mevduat faizleri	Beyan Dışı	Vergi kesintisine tabi tutulmuştur. Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Özel Finans Kurumlarınca Ödenen Kar Payları	Beyan Dışı	
Repo Gelirleri	Beyan Dışı	
01/01/2006 tarihinden itibaren ihraç edilen Devlet tahvili ve Hazine bonolarının faiz gelirleri	Beyan Dışı	
01/01/2006 tarihinden itibaren yurtiçinde ihraç edilen özel sektör tahvillerinin faiz gelirleri (Yurtiçinde ihraç edilen kira sertifikaları dahil)	Beyan Dışı	

Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
Kurumlar vergisi mükelleflerince 31/12/1998 ve daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen kazançların dağıtımı halinde, gerçek kişilerce elde edilen kar payları	Beyan Dışı	İstisna
Kurumların kârlarını sermayeye eklemek suretiyle gerçekleştirdikleri kâr dağıtım işlemlerinde gerçek kişi ortaklarca elde edilen kâr payları	Beyan Dışı	Tutarı ne olursa olsun beyan edilmeyeceklerdir.
01/01/2006 tarihinden önce ihraç/iktisap edilen hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller	18.000 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 18.000 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devri ve temlikî karşılığında alınan para ve aylar	18.000 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 18.000 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri	18.000 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 18.000 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
Kıyı bankacılığında (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri	18.000 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 18.000 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
Yurt dışından elde edilen diğer menkul sermaye iratları (faiz, repo, kar payı v.b.) Yurt dışından elde edilen ve GVK 22. md'ye göre istisna kapsamında olan kar payları hariç	18.000 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 18.000 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
Her çeşit alacak faizleri	18.000 TL'yi aşması halinde tamamı beyan edilecektir.	Tevkifat ve istisna uygulanmayan gelirlere ilişkin 18.000 TL'lik beyan haddinin aşılması halinde beyan edileceklerdir.
01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen her çeşit tahvil ve Hazine bonusu faiz gelirleri (TL cinsinden)	2025 yılı sonunda belirlenecek olan indirim oranı uygulanır. İndirim oranının 1'den büyük olması durumunda beyan edilmeyecektir. 1'den küçük	2025 yılı sonunda belirlenecek olan indirim oranı uygulanır. İndirim oranının 1'den büyük olması durumunda beyan edilmeyecektir. 1'den küçük

	edilmeyecektir. 1'den küçük olması durumunda indirim oranı uygulandıktan sonra kalan beyan edilecektir.	olması durumunda indirim oranı uygulandıktan sonra kalan beyan edilecektir.
01/01/2006 tarihinden önce ihraç edilen her çeşit tahvil ve Hazine bonusu faiz gelirleri (döviz, altına veya başka bir değere endeksli)	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 330.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 330.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
Eurobondlardan elde edilen faiz gelirleri	İndirim oranı uygulanmayacak olup, toplam tutarı 330.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 330.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
Tam mükellef kurumlar tarafından yurtdışında ihraç edilen tahviller ve tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurtdışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirler	Toplam tutarı 330.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 330.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
1999-2002 tarihleri arasında sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna kazançlar ile yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların dağıtımı halinde gerçek kişilerce elde edilen kar payları	Elde edilen kar payının net tutarına bu tutarın 1/9'u eklenerek bulunacak tutarın yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 330.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 330.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
Her nev'i hisse senetlerinin kâr payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 330.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 330.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
İştirak hisselerinden doğan kazançlar	Elde edilen kâr payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 330.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 330.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.
Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları	Elde edilen kar payının brüt tutarının yarısı gelir vergisinden istisna olup, kalan tutar 330.000 TL'yi aşıyorsa beyanda bulunulacaktır.	Tevkifat uygulanan gelirlere ilişkin 330.000 TL'lik tutarı aşması halinde beyan edilecektir.

Tablo 3.1. Menkul kıymet beyan durumu özet tablosu

Kaynak: (GİB,2025).

3.1.8. Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratlar, gelir vergisinde yer alan kazanç unsurları içinde yedinci kazanç unsurudur. Bu kazanç unsurunda ilk altı kazanç unsuru kapsamına girmeyen kazanç unsurlarının toplandığı bir yer olarak değil ayrıca kanun koyucu tarafından

sınırları tespit edilmiş, kazanç unsurlarına giren maddelerin sıralanmış olduğu bir kazanç unsuru olarak değerlendirmek gerekmektedir.

Diğer kazanç ve iratlarda kazanç unsuru kendi içinde iki temel ayrıma tabi tutulmaktadır. Bunlardan birincisi değer artış kazancı, diğeri ise arızı kazançlardır. Her iki kazanç da diğer kazanç ve iratlar ana başlığı altında sıralanmış, her bir kazanç bölümüne farklı istisna, indirim uygulamaları ile kazancı değerlendirme şartları getirilmiştir. Diğer tüm gelir unsurlarında olduğu gibi değer artış kazancında da safi kazanca ulaşmak önem taşımaktadır. Safi kazanca ulaşırken kanun koyucu tarafından sınırları ve şartları belirlenmiş giderlerin indirimine izin verilerek, safi kazancın tespit edilmesi sağlanmıştır. Safi kazanç, diğer kazanç ve iratların vergilendirilebilir bölümünü oluşturmaktadır.

Vergi kanunlarının tümünde bir konunun vergilendirebilmesi için verginin konusuna giren bir olayın meydana gelmesi diğer bir deyişle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi şarttır. Değer artış kazançlarında verginin konusu safi değer artışıdır. Arızı kazançlarda ise kanunun saydığı ve arızı olarak kabul ettiği gelirlerin oluşması halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Değer artış kazancı kanunda ayrı ayrı maddelerde sıralanmış ve nelerin değer artış kazancı kapsamına gireceği GVK mükerrer 80. maddesinde belirtilmiştir Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının, hakların, ortaklık hak ve hisselerinin, faaliyeti kısmen veya tamamen durdurulan işletmenin, taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılması, GVK 70. maddesinin 1, 2, 4 ve 7 numaralı bentlerinde yer alan mal ve hakların iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılması ve telif ve ihtira beratlarının üçüncü kişilerce elden çıkarılması değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir (GVK, 1961:mükerrer madde 80).

Değer artış kazancı kanunda ayrı ayrı maddelerde sıralanmış ve nelerin değer artış kazancı kapsamına gireceği belirtilmiştir (GVK, 1961:mükerrer madde 80) Bu maddede geçen “elden çıkarma” deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devri ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir (GVK, 1961:mükerrer madde 80)

Bu maddede öncelikle belirtilmesi gereken ivazsız yani karşılıksız olarak elde edilen hisse senetlerinin elden çıkarılmasında süre şartı olmaksızın elden çıkarılması halinde değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmeyecek olmasıdır. Bununla birlikte ivazsız intikallerin dışında iki yıldan az bir süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılması durumunda yine değer artışı söz konusu olacaktır. Kanun koyucu burada hisse senetleri yatırımının uzun vadeli olması saikini benimsemiş ve spekülatif para hareketlerinin önüne geçebilmek adına böyle bir önlem almıştır. Ayrıca Borsa İstanbul A.Ş.'de (BİST) işlem gören hisse senetleri için bu süre bir yıldır. Bir yıldan uzun süre elde tutulan hisse senedinin elden çıkarılması halinde değer artış kazancı oluşmazken, BİST'te işlem gören ve bir yıldan kısa sürede elde tutulan hisse senedinin elden çıkarılması halinde değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi imkanı doğacaktır (GVK, 1961:geçici madde 67/1). Hisse senedi dışındaki diğer tüm menkul kıymetlerin elden çıkarılması halindeyse süreyle sınırlı olmaksızın değer artış kazancı kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Faaliyeti devam eden bir şirketin elden çıkarılması sonucu elde edilen gelir ticari kazanç olmaktadır. Faaliyeti durdurulan yani faal olmayan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılması halindeyse bu durumda değer artış kazancı söz konusu olmaktadır. Ancak yine aynı kanunda değer artışı olarak vergilendirilmeyecek gelirler de sıralanmıştır ve bu maddede yer alan faaliyetlerin kısmen veya tamamen durmasıyla ilişkili durumların, bazı hallerde değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği kanun lafzında belirtilmiştir. Bu durumlar değerlendirildiğinde bir şahıs işletmesinde, işletme sahibinin ölümü halinde faaliyet bir süreliğine de olsa durmaktadır. Ancak bu işletme faaliyetlerine aktif ve pasifiyle bir kül halinde mirasçılar tarafından devam ettirilmesi halinde bu durum değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmeyecek ve vergilendirilmeyecektir (GVK, 1961: madde 81).

Değer artış kazancı kapsamında değerlendirilmeyecek olan bir başka durum ise aktif ve pasifiyle bireysel bir işletmenin, başka bir şirkete devri halinde o işletmeden pay alınması halinde değer artış kazancı olarak değerlendirilmeyecek olmasıdır (GVK, 1961: madde 81).

Kollektif ve adi komandit şirketlerin tür değiştirerek, türü değişen yeni şirketten pay alınması ve aktif ve pasifiyle kül halinde işletmenin devri değer artış kazancı olarak değerlendirilmeyecektir (GVK, 1961: madde 81).

Kanun koyucunun bu maddelerdeki amacı, kurumsallaşmayı özendirmek, işletmenin devamlılığını sağlayarak daha güçlü ve sağlam yapılı, sermayeye ve geçmişe dayanan işletmelerin oluşturulması ve var olan işletmelerin varlığını sürdürmesidir.

Taksi, dolmuş, minibüs ve umum servis araçlarına ait ticari plakaların elden çıkarılmasından doğan kazançların tamamı ile bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2025 yılı için 120.000 TL gelir vergisinden istisna edilmiştir. Diğer tüm değer artış kazançları ilgili istisnadan yararlanabilirken kanun da belirtilen bu özellikli durumlardan elde edilen kazançlarda ise istisnadan yararlanılması söz konusu olmamaktadır.

Arızı kazançlar da yine diğer kazanç ve iratların içinde yer almaktadır. Bu kazançlar kanunda açıkça sıralı olarak sayılmıştır. Kanunda açıkça belirtilen hallerin gerçekleşmesi durumunda arızı kazanç söz konusu olmaktadır. Arızı olarak icra edilen ticari ve mesleki faaliyetler, ticari, zirai, mesleki faaliyetin durdurulması, terk edilmesi, böyle bir faaliyete girilmemesi, ihale arttırma ve eksiltmelere katılım gösterilmemesi, gayrimenkulün tahliyesi, kiracılık hakkının devredilmesi gibi durumlardan elde edilen kazançlar ile terk edilen işlerden terk tarihinden sonra gelir elde edilmesi arızı kazanç olarak kabul edilmektedir (GVK, 1961: mükerrer madde 82).

Arızı kazançta da diğer kazanç unsurlarında görüldüğü gibi safi kazanca ulaşmak önem taşımaktadır. Safi kazanca ulaşmak için kanunun indirimine izin verdiği giderlerin gayrisafi hasılatından indirilmesi gerekmektedir. Arızı kazançta hasılat, nakdi olarak elde edilmek zorunda değildir. Para, ayın ve diğer menfaatler, para ile temsil edilebilen değerlerin varlığı halinde de hasılat elde edilmesi söz konusu olmaktadır.

Arızı kazancı diğer kazanç unsurlarından ayıran en önemli unsur devamlılık unsurudur. Bir işin devamlı olarak yapılması halinde bu faaliyet ticari bir faaliyetse ticari kazanç, zirai bir faaliyetse zirai kazanç, mesleki bir faaliyetse serbest meslek kazancı olarak yasal çerçevesi çizilmektedir. Ancak tüm bu faaliyetler devamlılık

unsuru içermeksizin arızı olarak yapıyorsa burada arızı kazanç kapsamında değerlendirilip, diğer kazanç ve iratlar unsurunda sınıflandırmak gerekmektedir.

Arızı ticari kazanç, devamlılık unsuru bulunmadan elde edilen kazanç olarak tanımlanabilir. Örneğin bir kişi, kâr elde etme amacıyla eski bir otomobili satın alıp bu otomobilin boya, pasta ve cila işlemlerine tabi tutarak değerlenmesine ve değerini bulunca satmasına müteakip gelir elde etmişse, bu gelir arızı ticari kazanç olarak değerlendirilmelidir. Ancak bu işlemi süreklilik arz edecek şekilde yapıyorsa o zaman ticari kazançtan bahsetmek mümkün olacaktır.

İktisatta monopol, oligopol gibi piyasalarda işlem gören işletmelerin tam rekabet piyasasına oranla daha fazla gelir elde edebileceğine yönelik görüşler mevcut bulunmaktadır. Bu sebeple daha fazla kâr maksimizasyonuna ulaşmak isteyen işletmeler sektörde mevcut bulunan aktörlerden sektörün arındırılmasını isteyebilmektedir. Bu gibi durumlarda belli bir ticari veya zirai faaliyete girişilmemesi, mevcut faaliyetin durdurulması veya sona erdirilmesi gibi hallerin varlığında, piyasanın diğer aktörleri tarafından, faaliyetin durdurulması, sona erdirilmesi veya bu faaliyetlere hiç girişilmemesi karşılığı alınan para, ayın ve menfaatler arızı kazanç olarak kabul edilmektedir. Yine ihalelere girilmemesi karşılığı alınan para veya sair menfaatlerde arızı kazanç olarak kanun koyucu tarafından belirlenmiş olup bu kazanç diğer kazanç ve iratlar unsuru kapsamında değerlendirilir. İhaleye girilmemesi karşılığı alınan tutarlar diğer özel kanunlarda konusu suç teşkil edilebilir olsa da, vergi kanunları bakımından konusunun suç teşkil etmesinin vergi alınmasına mani olmaması nedeniyle (VUK,1961:madde 9), kanunlara uygun olarak bu düzenleme GVK'da da yer almaktadır.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan hususlardan bir tanesi de gayrimenkullerin tahliyesi karşılığında kişilerin para veya tazminat adı altında aldıkları menfaatlerdir. Alınan bu tutarlar kanunda arızı kazanç olarak sayılmıştır. Yine işletmelerin pazarlama gücünün ve satış hacminin yüksek olduğu bölgelerde önemli olan orada sattığı emtiaların değeri değil, yerin ve konumun müşteri portföyü, pazarlama gücü ve satış hacmi değeri gibi değerlerdir. Bu değerler genellikle peştemallık veya şerefiye adını almaktadır. Alınan bu tutar arızı kazanç olarak kanunda vurgulanmıştır. Örneğin, metro istasyonu çıkışında mevcut bulunan bir bakkalın içinde 500.000 TL tutarında yiyecek ve içecek olduğu varsayıldığında bu bakkalın yine aynı veya yakın tutarda devri beklenir. Oysaki

metro çıkışında olması pazarlama gücü, müşteri portföyü gibi etkenlerle bu işletmenin 2.000.000 TL'ye satılması halinde aradaki tutar konum için verilmiş bir bedeldir. Bu bedel peştemallık olarak adlandırılır ve bunu alan kişi açısından arızı kazanç niteliğindedir.

Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri sonucu elde edilen gelir de arızı kazanç olarak sayılmıştır. Örneğin Türkiye'nin en ünlü ve sayılı cerrahlarından olan bir serbest meslek erbabının emekli olduğu ve yıllardır çalışmadığı düşünüldüğünde çok sevdiği yakın bir arkadaşının çocuğu için yıllar sonra anlaşmalı bir hastanede ameliyata girip bu ameliyat karşılığı da 1.000.000 TL aldığı düşünüldüğünde alınan bu tutar arızı kazanç yani arızı serbest meslek kazancı olarak kabul edilip, gelir unsurlarından serbest meslek kazancı olarak değil diğer kazanç ve irat olarak değerlendirilecektir.

Mükellefler işletmelerini kapatmış olsalar dahi kapattıkları işletmeleriyle ilgili daha sonra gelir elde edebilirler. Elde ettikleri bu gelirlerin hangi kapsamda değerlendirilmesi gerektiği de önemli bir sorun teşkil etmektedir. Kanun koyucu bu durumun önüne geçmek adına gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerin işlerini bıraktıktan, faaliyetlerini sonlandırdıktan sonra gelir elde etmesi durumunda alınacak olan para, ayın ve menfaatlerin arızı kazanç olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Örneğin, gerçek usulde ticari kazanç mükellefi olan A, 2024 yılında ticari işletmesini kapatmıştır. İlgili dönemde şüpheli ticari alacak olarak kaydettiği alacağını mahkeme kararıyla 2025 yılında tahsil etmiştir. Bu durumda elde edilen tutar kapatılan işletmeye ait olduğundan arızı kazanç olarak kabul edilmelidir.

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançların (GVK, 1961: madde 45), arızı olarak yapılması halinde elde edilen kazançlar arızı kazanç olarak kabul edilmiştir.

Arızı kazançlara da uygulanmak üzere istisna tutarı getirilmiştir. Bu tutarın üzerinde elde edilen kazançların vergilendirilmesi amaçlanmıştır. Arızı kazançlara uygulanan istisnada her bir bent için ayrı ayrı uygulanmayacaktır. Tüm bentler de yer alan arızı kazanç unsurları toplanıp, 2025 yılı için 280.000 TL kısmı gelir vergisinden istisna olarak kabul edilecektir. Bu istisnadan yararlanılması mümkün olmayan arızı kazançlar da vardır ve kanun koyucu kanunda bunları da belirtmiştir. Henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale,

artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar, terk ettikleri işlerden dolayı sonradan elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançların ilgili istisnadan yararlanamaması kanun tarafından belirtilmiştir.

3.1.9. Diğer İndirimler ve Gelir Vergisinin Beyanı

Gelir vergisi üniter bir vergileme sistemine sahiptir. Her gelir unsuru kendi içinde safi tutarı tespit edildikten sonra toplanarak belli bir kazançta ulaşılmaktadır. Kanun koyucu bu kazanç üzerinden indirimine izin verdiği gider ve indirimlerin vergi matrahının tespitinde dikkate alınması gerektiğini özellikle belirtmiştir. Beyanname üzerinde uygulanan bu indirimler kanunda diğer indirimler başlığı altında yer almaktadır (GVK, 1961: madde 89). Kanunda sayılan bu indirimlerin beyannamede gösterilmesinin ardından verginin hesaplanması ve mükellefe tebliği sağlanmaktadır.

Modern vergi sistemlerinde beyan esası geçerli olmakla birlikte, verginin güvenliğini sağlamak, vergi gelirlerinin hazineye intikalini enflasyonist etkilerden arındırmak adına tevkifat veya kaynaktan kesinti yoluyla vergileme yapıldığı da görülmektedir. Diğer vergi kanunlarında olduğu gibi gelir vergisinde de bu saiklerle tevkifat müessesesi getirildiği görülmektedir. Dönem içinde vergi sorumluları tarafından kaynaktan kesinti yoluyla hesaplanan ve beyan edilen vergilerin, dönem sonunda verilen beyannamede mükerrer vergilemenin önüne geçilebilmesi adına mahsup imkanı getirilmiştir. Bazı durumlarda ise verginin tevkifatının nihai vergileme olacağı kanunda belirtilmiş olup beyanname verilmesine gerek bulunmadığı vurgulanmıştır. Hangi durumlarda beyanname verilir, hangi durumlarda beyanname verilmeyeceğine yönelik açıklamalar da yine vergi kanunlarında yer bulmuştur.

Gelir vergisi uygulamasında tevkifat sıklıkla yer bulmaktadır. Özellikle zirai kazanç, ücret geliri ve menkul sermaye iradında sıklıkla karşılaşılan tevkifat uygulamasında kanun koyucu çeşitli saiklerle bu uygulamaları getirmiştir. Zirai kazançta tevkifat usulü esas usul olup, gerçek usulde vergileme istisnai bir özellik taşımaktadır. Belge ve kayıt düzeninin çiftçiler açısından zor olması, vergi kanunlarına hakimiyetin yetersiz kalabilmesi ve uyum maliyetinin yüksek olması gibi nedenlerle, çiftçilerin ölçeği de düşünülerek bir değerlendirme yapıldığı görülmektedir. Ücretliler de vergi sorumlusuna tevkifat sorumluluğu yüklenilerek sorumlu sıfatıyla verginin asıl mükellefi olan ücretlilerin, sayılarının fazla olması, ücretlilerin beyanname vermesi

durumunda yaşanabilecek teknik zorluklar, ücretli çalışanların, beyanname vermelerinin maliyetli olması ve zaman gerektirmesi, kanuna ve teknik konulara hakimiyetin sınırlı olabileceği düşünceleriyle böyle bir uygulamaya gidildiği düşünülmektedir. Menkul sermaye iradında geçici 67. madde uygulamasıyla, özellikle bankacılık işlemlerine konu olan iratlardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde, işlem yoğunluğunun fazla olması, her bir işlem için vergiyi doğuran olayın sonuç doğurması gibi nedenlerle aynı zamanda bankacılık ve sigortacılık sektöründe faaliyet gösteren firmaların kayıtlı sermayelerinin bulunması, özel kanunlarla belirlenmiş koşulların sağlanması durumunda bu faaliyetleri yapabilmesi gibi önemli kriterleri karşılaması sebebiyle vergi kanunlarının sorumluluk yüklemesinde sıklıkla aranan muteber olabilme hüviyetini taşıdığından hareketle tevkifat sorumluluğu yüklendiği görülmektedir. Tevkif edilen vergilerin mahsubu söz konusu olabilmektedir. Tevkif edilen verginin nihai vergileme niteliği taşıması halindeyse, beyanname verme zorunluluğunun ortadan kalktığı beyanname verme avantajlarından yararlanmak isteyen mükelleflere ise kanun koyucu tarafından bazı durumlarda ihtiyari beyanname verebilme özgürlüğü tanındığı görülmektedir.

Gelirin yedi unsurunda da gayri safi tutardan safi tutara giderken, kanun koyucu tarafından indirimine izin verilen giderlerin haricinde, tüm gelir unsurlarının toplanması durumunda uygulanan diğer indirimler başlığı altında toplanan indirimler de mevcuttur. Bu indirimlerin uygulanması sonucunda nihai olarak tüm gelir unsurlarının vergilendirilebilir safi tutarına ulaşılmaktadır. Bunun haricinde özel kanunlarda yer alan indirim ve istisnalar da dikkate alınarak vergilendirilebilir gelirin tespitinde dikkate alınacak vergi matrahına ulaşılmaktadır. GVK diğer indirimler başlığı altında yer alan mükellefin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri, Türkiye'de yapılması ve beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması şartıyla yapılan eğitim ve sağlık harcamaları, engellik indirimi, beyan edilen gelirin %5'ini aşmamak şartıyla genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar, öğrenci yurtları, eğitim ve sağlık tesisleri, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezleri, ibadethane ve gençlik merkezlerinin inşası veya bu inşanın gerçekleşmesi için yapılan yardımlar, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara

yapılan gıda, temizlik ve yakacak malzemelerinin bedelleri, Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen faaliyetlere yönelik yapılan bağış ve yardımların tamamı, sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakd  bağışların tamamı, Türkiye Kızıl y Derneğine ve Türkiye Yeşil y Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı, VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın, elde edildiği takvim yılına ilişkin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye'ye transfer edilmesi şartıyla, %80'i, korumalı iş yerinde çalışanların ücret ödemelerinin tamamı, elektronik ticaret gerçekleştirenlerin mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50'si, GVK tarafından diğer indirimler başlığı altında yer alan ve indirimine izin verilen giderler arasında yer almaktadır. (GVK, 1961: madde 89). GVK haricinde özel kanunlarda yapılan bağış ve yardımların da indirim konusu yapılabilmesine izin verilmektedir.

Kanunda ayrıntılarıyla belirtildiği üzere kanun koyucu tarafından indirimine izin verilen giderler genellikle bağış ve yardımlardır. Bunun haricinde gelir vergisinin kişinin şahsi ve ailevi durumunu dikkate alan bir vergi olması sebebiyle kişinin kendisine ve ailesine yapmış olduğu hayat sigortasının yarısı ile ölüm, kaza, hastalık vb. sigortalara yaptıkları giderlerin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Burada kanun koyucu hem beyan edilen gelirin %15'ini hem de asgari ücretin yıllık tutarının aşılmaması şartını koyarak, vergi kaybını minimize etmiş ve istisnanın amacına ulaşması sağlanmaya çalışılmıştır. Bunun dışında yine gelirin şahsi ve ailevi durumları dikkate alması sebebiyle Türkiye'de faaliyet gösteren kişi ve kurumlar aracılığıyla yapılmak ve belge düzenine uyulmak suretiyle yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmının indirim konusu yapılabilmesi imkanı verilmiştir. Ücretliler ve serbest meslek erbapları ve onların aileleri için engelli indiriminden yararlanma olanağı getirilmiştir. Merkezi yönetim bütçesi içinde yer alan kurumlara, köylere kamuya yararlı dernek ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımların beyan edilecek gelirin %5'ini aşmamak koşuluyla indirimine izin verilirken ayrıca kalkınmada öncelikli bölgede yer alanlara yapılan

yardımlarda bu sınır iki katına kadar genişletilmiştir. Sosyal nitelikli tesislerin ve harcamaların yapılması, eğitim ve dini tesislerin, gençlik merkezlerinin yapımına sağlanan destek ve yardımların tamamının indirimine yönelik imkan getirilmiştir. Böylece bu tesislerin yapılması ve yaygınlaştırılması devletin sosyal devlet olma özelliği sebebiyle teşvik edilmiştir. Sosyal devlet olma gereğinden yine devletin yapmış olduğu sosyal nitelikli transfer harcamalarının gelir vergisi mükelleflerince yerine getirilmesi halinde gıda, giyecek, yakacak gibi malzemelerin maliyet bedelinin tamamının indirim konusu yapılmasına izin verilmiştir.

Kültür ve sanat faaliyetlerinin desteklenmesi, kültürel bilincin ve kültür düzeyinin artması bir ülkenin kalkınmasında önemli mihenk taşlarındandır. Kültür ve sanat faaliyetlerinin desteklenmesi, müzelerin, sergilerin yaygınlaşması ülkenin kalkınmasında önemli role sahip olacaktır. Bu bilinçle devletin vergi harcaması yaparak almaktan vazgeçtiği kalemlerden olan diğer indirimler arasında bu faaliyetlerin desteklenmesi, teşvik edilmesi, özendirilmesi, yeni kültür ve sanat faaliyetlerinin yapılması, bölgeler arasında yaşanabilecek farklılıkların önlenmesi adına gelir vergisi mükelleflerince yapılacak destek, bağış ve yardımların tamamının indirim konusu yapılmasına kanun koyucu tarafından izin verilmiştir.

GVK'da sıklıkla yer bulduğu üzere sporun ve sporcunun desteklenmesi kanunun birçok yerinde görülmektedir. Diğer indirimler başlığı altında da buna yer verilmiş ve profesyonel spor kulüplerine yapılan sponsorluk harcamalarının yarısının, amatör branşlarda ise tamamının indirim konusu yapılabilmesine imkan tanınmıştır.

Cumhurbaşkanınca başlatılan bazı yardım kampanyaları mevcut olmaktadır. Bunlardan bir tanesi asrın felaketleri arasında gösterilen ve Kahramanmaraş'ın Pazarcık ilçesi merkez üssü olan, dokuz ili etkileyen deprem felaketi sonrası başlatılan yardım kampanyası örnek olarak gösterilmektedir. Cumhurbaşkanınca başlatılan kampanyaya yapılan bağış ve yardımların tamamının indirimine kanun izin vermiştir. Ayrıca Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamına izin vererek Türkiye için kökeni yüzyıllara dayanan bu kurumlar özellikle kanunda belirtilmiştir. Bu kurumlar aynı zamanda kamuya yararlı dernek statüsündedir. Bu sebeple bu bentte özellikle nakden yapılan bağış ve yardımların tamamına vurgu yapılmıştır. Kamuya yararlı derneklerden olan bu derneklere aynen bağış veya yardım yapılması durumunda ise diğer bentte yazılı olan

beyan edilen gelirin %5'i sınırını aşmaması söz konusu olacaktır. Oysaki aynı bağış yerine sayılan bu derneklere nakdi bağış yapılması durumunda tamamının indirimi söz konusu olacaktır. Türkiye Kızılay Derneği'ne 100.000 TL battaniye yardımında bulunan bir gerçek kişinin beyan ettiği gelirin %5'inin 100.000 TL'nin altında kalması halinde beyan edilen gelirin %5'i sınır olacaktır. %5'lik bu sınırın bağış tutarından fazla olması halinde bağış tutarı kadarlık kısmı indirilebilecektir. Ancak Türkiye Kızılay Derneği'ne 100.000 TL nakdi bağış yapılması halinde herhangi bir sınıra tabi olmaksızın tamamı indirim konusu yapılabilecektir. Türkiye Kızılay Derneği'nin maden suyu işletmesine yapılacak olan bağış ve yardımlar ise hiçbir koşulda indirim tabi tutulmayacaktır.

Girişim sermayesi fonu, Türkiye'de yeni girişimlerin arttırılması, eksik olan sermayenin tamamlanması ve bu alanların teşviki amacıyla ekonominin ve ticaretin iyileştirilmesi gibi amaçlarla bu fonlara yapılan harcamaların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı kadar olan kısmının indirimine olanak tanınmıştır. GVK lafzında belirtilmemiş olsa da bir başka sınır, Vergi Usul Kanununda belirtilen sınırdır ve bu sınıra göre öz sermayenin %20'sini aşmaması gerekmektedir (VUK, 1961:madde 325/A).

Türkiye'de cari açığın azaltılması, hizmet sektörünün geliştirilmesi, yabancı yatırımcıların yatırım yapmasını özendirme ve teşvik etmesi adına bazı yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu teşviklerden bir tanesi de vergi teşvikidir. GVK diğer indirimler bölümünde yer aldığı üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan yani dar mükellef kişilerce yurt dışında bulunan kişilere verilen mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, veri analiz ve işleme, çağrı merkezi, sertifikasyon, eğitim ve sağlık hizmeti gibi hizmetlerden elde edilen kazancın, gelir vergisi beyannamesi verilmesi gereken tarihe kadar transfer edilmesi halinde, burada transferden kasıt Türkiye'deki hesaplara aktarılması, belge düzenine uyulup fatura düzenlenmesi şartıyla elde edilen kazancın %80'inin indirim konusu yapılmasına kanun olarak tanımıştır.

Türkiye'nin sosyal devlet anlayışı gereği, dezavantajlı bazı gruplara yönelik çeşitli teşvik ve maddi destek verdiği görülmektedir. Bunlardan bir tanesi de engellilere yönelik verilen desteklerdir. Toplumda fiziksel veya zihinsel engelleri sebebiyle, bu durumda olmayanlara göre daha dezavantajlı olan bu grubun çalışma hayatına katılması, sosyal ilişkiler kurması adına bu kişilere yapılan ücret ödemelerinin yıllık

brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi verilmesi imkanı getirilmiştir. Burada kanun koyucu asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşmama sınırı getirmiştir.

Elektronik ticaret artık çağın en önemli ticaret kalemlerinden biri haline gelmiştir. Özellikle Covid-19 pandemisi sonrası dünya üzerinde elektronik ticaret hacminin hızla arttığı görülmüştür. Türkiye'nin de bu perspektifle pozisyon alması ve dünyada söz sahibi olabilmesi adına elektronik ticaret yapan mükelleflere elektronik ticaret gümrük beyannamesiyle gerçekleştirdikleri mal ihracatı kapsamında elde ettikleri kazancın %50'sinin indirimine izin verilmiştir.

3.2. Kurumlar Vergisinin Genel Görünümü

Kurumlar vergisi, Türk vergi sistemi'nde 5520 sayılı KVK ile düzenlenmiştir. Verginin kanuniliği ilkesi gereği, kurumlar vergisi de kanunla düzenlenmiş, kanunu açıklayıcı, tebliğ, sirküler ve muktezalar ile anlaşılamayan konulara açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

KVK sistematğine bakıldığında öncelikle verginin konusu, mükellefleri, muafiyet ve istisnaları, verginin tarhı ve ödenmesi, vergi güvenlik müesseseleri, devir, birleşme, bölünme gibi hukuki nitelik değişikliklerini, dar mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi, ortak hükümler ve geçici madde hükümlerinden oluşmaktadır.

KVK'nın birinci kısmı, iki bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, verginin konusu ve mükellefleri ayrıntılı olarak açıklanırken, ikinci bölümünde muafiyet ve istisnalar açıklanmaktadır. Birinci bölümde verginin konusu, mükellefleri, tam ve dar mükelleflerin neler olduğu ve hangi kazançların tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine yönelik açıklamalar yer almaktadır. İkinci bölümde muafiyetler ve istisnaların neler olduğu, muafiyet ve istisnalara yönelik ayrıntılı açıklamalar, yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi, sınai mülkiyet haklarında istisna müessesesi ayrıntılı olarak açıklanmaktadır (KVK,2006:madde 1-5/B).

KVK'nın ikinci kısmı tam mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi başlığı altında toplanmıştır. İkinci kısım beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde, matrahın tayin edilmesi, safi kurum kazancının tespiti, kontrol edilen yabancı kurum kazancı, indirilecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler, kanunen kabul

edilmeyen indirimler, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı gibi konuların ayrıntılı bir şekilde ele alındığı bölümdür. İkinci bölümde, verginin beyanı ve vergi kesintisi gibi KVK içinde yer alan tevkifat müessesesi, kimlerden hangi durumlarda vergi kesintisi yapılacağı ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, verginin tarhi ve vergilendirme dönemi yer almaktadır. Dördüncü bölümde, tasfiye, devir, birleşme, bölünme ve hisse değişimi, bu hallerin varlığı halinde vergilemenin nasıl olacağı, beyan dönemleri, bunlara ilişkin tanımlar ayrıntılı olarak ele alınmaktadır. Beşinci bölümde, verginin ne zaman ve kimler tarafından hangi durumlarda ödeneceği ayrıntılı olarak açıklanmıştır (KVK,2006:madde 6-21).

KVK'nın üçüncü kısmı dar mükellefiyet esasında verginin tarhi ve ödenmesi başlığı altında toplanmıştır. Üçüncü kısım beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, matrahın tayin edilmesi, safi kurum kazancının ve yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti açıklanmaktadır. İkinci bölümde vergilendirme dönemi ve beyana yönelik ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır. Üçüncü bölümde, özel beyannamenin hangi durumlarda ve hangi gelirler için verileceği, özel beyannamenin verildiği yere ilişkin bilgilerine değinilmektedir. Dördüncü bölümde, tarhiyata muhatap olarak kimlerin gösterileceği, tarhin zamanı ve tarhin gerçekleştirileceği yere ilişkin bilgiler ve ödeme süresine yönelik açıklamalar yer almaktadır. Beşinci bölümde, dar mükellefiyette vergilendirilen kurumlarda vergi kesintisi, vergi kesintisi sonucu verilecek olan muhtasar beyannameye yönelik açıklamalar ve ayrıntılar yer almaktadır (KVK,2006:madde 6-21).

KVK'nın dördüncü kısmı ortak hükümler başlığı altında toplanmıştır. Dördüncü kısımda, kurumlar vergisi ve geçici vergi oranına ilişkin bilgiler, indirimli kurumlar vergisinin ne olduğu, nasıl uygulandığı, sermaye azaltımı durumunda vergilemenin nasıl gerçekleşeceği, yurt içi asgari kurumlar vergisi müessesesi ve buna ilişkin ayrıntılar, yurt içinde kesilen vergiler ile yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna yönelik bilgi ve açıklamalar, uygulanan muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırına yönelik bilgiler ve yürürlükten kaldırılan hükümlere ilişkin açıklamalar yer almaktadır (KVK,2006:madde 22-36).

Beşinci kısım, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisi ve geçici maddeler başlığı altında toplanmıştır. Beşinci kısım beş bölümden oluşmaktadır. Birinci

bölümünde, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine yönelik, verginin konusu, tanımlar, muafiyetler ve istisnalar yer almaktadır. İkinci bölümünde, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin vergi yükünün hesaplanması, matrahının tespit edilmesi, bu verginin oranı ve hesabı ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefinin kimler olduğu, bu vergiye yönelik vergilendirme dönemleri hangi dönemler olduğu, bu verginin beyanı, beyan edilen verginin hesaplanması ve bu verginin mükellefleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Dördüncü bölümde, yerel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisinin mükellefinin kimler olduğu, bu vergiye yönelik vergilendirme dönemleri hangi dönemler olduğu, bu verginin beyanı, beyan edilen verginin hesaplanması ve bu verginin mükellefleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Beşinci bölümde diğer hükümler başlığı altında KVK kapsamında yer alan genellikle geçici maddeleri ihtiva eden bölümlerin yer aldığı bölümdür. Bu bölümde ek maddeler ve geçici maddeler ayrıntılı bir şekilde açıklanmış ve sıralanmıştır. KVK bölüm, kısım ve madde sayısı bakımından GVK'ya göre daha az bölüm, kısım ve maddeden oluşmaktadır. Bunun en önemli nedeni GVK'ya bu kanunda oldukça fazla atıf yapılması ve kurumlar vergisinin gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte bir vergi olduğunun kabulünden kaynaklanmaktadır. KVK 38. maddede sona ermekle birlikte, bu maddeyi takip eden, 13 ek madde ve 18 geçici maddeden oluşmaktadır. Bu kanunda da görüldüğü üzere kanun sıklıkla değiştirilmiş ve neredeyse madde sayısı kadar ek madde ve geçici maddelerle düzenleme yapılmıştır.

3.2.1. Kurum Kazancının Tanımı ve Mükellefiyete İlişkin Bilgiler

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden alınan bir vergidir. Kurum kazancı, gelir vergisinin kazanç unsurları olan yedi kazanç unsurundan oluşmaktadır. Bu kazanç unsurlarının KVK'da sayılan kurumlar tarafından elde edilmesi sonucunda oluşan kazanç kurum kazancıdır. Kurum kazancından bahsedilmek için kanunda sayılan kurumlar tarafından bu kazançların elde edilmiş olması gerekmektedir. Kanun koyucu, kurumlar vergisi kapsamında değerlendirilmesi gereken kurumları kanunda ayrıntılı bir şekilde sıralayarak açıklamıştır. Buna göre sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıklarının kazançları kurum kazancı olarak kabul edilir (Kurumlar Vergisi Kanunu [KVK], 2006: madde 1).

Sermaye şirketleri, anonim, limited ve paylı komandit şirketler ile bu yapıda kurulan yabancı şirketlerden oluşmaktadır. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler vurgusu kanunda özellikle yapılmıştır. Kanun koyucu burada, dernek ve vakıfların kurumlar vergisi mükellefi olmasını değil dernek ve vakıflara ait olup iktisadi faaliyette bulunan kurumların kurumlar vergi mükellefi olması gerektiğini vurgulamıştır. Dernek ve vakıfların iktisadi amacı olmamakla birlikte, amaçlarını gerçekleştirebilmek adına iktisadi faaliyette bulunmasında herhangi bir kanuni engel bulunmamaktadır. Bununla birlikte, KVK mükellefi olmadığında vergi dışı kalacağından bu durum iktisadi hayatta rekabeti bozucu bir etkinin yanında, anayasal eşitlik ilkesine de aykırılık teşkil edeceğinden, dernek ve vakıfların iktisadi faaliyetleri sebebiyle kurumlar vergisi mükellefi olması gerekliliği kanunda vurgulanmıştır. Bununla birlikte iş ortaklıklarının da kurumlar vergisi mükellefi olduğu kanunda açıklanmıştır. İş ortaklığında belli bir işin yapılmasından ortaklığı oluşturan ortakların tamamının sorumlu olduğu ortaklık türüdür. İş ortaklığında ortaklık sayısı bakımından bir kısıtlama yapılmamıştır. Hatta ortaklar ağırlıklı olarak gerçek kişilerden de oluşabilir. Burada sınırlanan tek şey iş ortaklığını oluşturan ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması gerekliliğidir. Bir başka kısıt ise iş ortaklığı işin belli bir kısmının yapılmasını ortaklar arasında bölüştürerek sorumluluğun aktarılması söz konusu olmamaktadır. İşin tamamından tüm ortaklar sorumludur. İş ortaklığının ortaklarından bağımsız olarak vergi mükellefiyeti ve vergi kimlik numarası bulunmaktadır. Kanun iş ortaklıklarını özellikle kurumlar vergisi mükellefi olarak belirtmiştir.

Kurum kazancında da tam ve dar mükellefiyet ayrımı mevcuttur. *“Tam mükellefiyet kapsamındakiler, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. (KVK, 2006: madde 3). “Dar mükellefiyette ise, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.” (KVK, 2006: madde 3).* Tam mükellefiyette kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunması şartı aranırken, dar mükellefiyette her ikisinin de Türkiye’de bulunmaması şartı aranmaktadır.

3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Muafiyetler

KVK’da diğer kanunlarda olduğu gibi kanun koyucu, gerek mali gerekse mali olmayan amaçların gerçekleştirilmesinde maliye politikasının önemli bir aracı olan vergi politikasını kullanabilir. Bu politikayı oluştururken vergi harcaması yoluyla, kanunlar tarafından alabileceği vergiden vazgeçerek bu amaçların gerçekleşmesini sağlamak adına verginin bazı konulardan veya kişilerden alınmamasına yönelik yasal düzenlemelerde bulunabilirler. Mükelleflerin, vergi kanunları kapsamında vergilendirilmesi gerekirken vergi dışı bırakılması vergi muafiyeti olarak adlandırılır. Kurumlar vergisinde vergi muafiyeti birinci kısım ikinci bölümde sıralanmış ve her bir muafiyet ayrıntılı olarak açıklanmıştır (KVK, 2006: madde 4). Bu madde kapsamında yer alan hususlar kurumlar vergisi bakımından muafiyet kapsamına alınmıştır.

- Kamu idare kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen kuruluşlara ilişkin muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1a),
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlara tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1b),
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait iş yurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlara tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1c),
- Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlara tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1ç),
- Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinlere tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1d),

- Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1e),
- Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşlarına tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1f),
- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, TOKİ Başkanlığı, şans oyunları düzenleme yetkisine haiz olan kuruluşlar ile bu hak ve yetkilerin devredildiği kurum, kuruluş ve özel hukuk tüzel kişilerine tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1g),
- Kuruluşlarındaki amaca uygun işlerle sınırlı olmak şartıyla, Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile askerî fabrika ve atölyelere tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1h),
- İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen su ve kanalizasyon işlerini yürüten işletmeler, toplu taşıma işlerini yapan işletmeler, mezbahalara tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1ı),
- Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmelerine tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1i),
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadî işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketlere tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1j),
- Sermaye üzerinden kazanç dağıtımında bulunmayan, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay vermeyen, yedek akçelerini ortaklarına dağıtmayan ve sadece ortaklarıyla işlerini gerçekleştiren kooperatiflere tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1k),
- Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip

oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlara tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1l),

- Bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1m),

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmelere tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1n),

- Varlık kiralama şirketlerine tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1o),

- İhracatçılar lehine münhasıran ihracat kredileri için kefalet vermek amacıyla kurulan kurumlar ile katılım bankalarının ortağı olduğu ve katılım bankacılığı ilke ve esaslarına uygun her türlü finansman için kefalet vermek amacıyla kurulan Katılım Finans Kefalet Anonim Şirketine tanınan muafiyet (KVK, 2006: madde 4/1p)’lerdir.

3.2.3. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan İstisnalar

Kanun koyucunun, vergi kanunları çerçevesinde alınması gereken vergileri yine aynı kanunda yer alan düzenlemelerle vergi konusunu vergi kapsamı dışında bırakması haline vergi istisnası adı verilir. Kanun koyucu mali ve mali olmayan amaçların gerçekleşmesi adına böyle bir uygulamada bulunmaktadır. KVK’da da, verginin konusuna girmesine rağmen, kanunda sıralanan konularda verginin alınmaması gerektiğini yine aynı kanunda belirtilmiştir. Mali olan ve olmayan amaçların yanında, mükerrer vergilemenin yapılmasını önlemek adına da bu istisnalar getirilmiştir. Kurumlar vergisinde vergi istisnası, istisnalar başlığı altında birinci kısım ikinci bölümde sıralanmış ve her bir istisna ayrıntılı olarak açıklanmıştır (KVK, 2006: madde 5).

- İştirak kazançları istisnası (KVK, 2006: madde 5/1a),

- Yurtdışı iştirak kazançları istisnası (KVK, 2006: madde 5/1b),

- Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin aktiflerinde yer alan yurt dışı iştiraklerine ait hisselerinin elden çıkarılmasına yönelik istisna (KVK, 2006: madde 5/1c),

- Anonim şirketlerin kuruluşlarında ve sermaye artırımlarında çıkardıkları payların, itibari değeri üzerinde kalan kısmına isabet eden emisyon primi kazanç istisnası (KVK, 2006: madde 5/1ç),
- Tam mükellefiyete tabi fonlar ile yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna (KVK, 2006: madde 5/1d),
- Kurumların en az iki yıl aktiflerinde yer alan, satışı sonrası, satış tarihini izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsili ile satışından itibaren elde edilen kazancın satışın yapıldığı yılı izleyen yıldan itibaren beş yıl özel bir fon hesabında muhasebeleştirilmesi şartlarını taşıyan, taşınmazların, iştirak hisseleri ve kurucu ve intifa senetleriyle, rüçhan haklarının satışından elde edilen kazancına yönelik istisna (KVK, 2006: madde 5/1e),
- Bankalara, finansal kiralama veya finansman şirketlerine borçları nedeniyle takibe alınan veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumlara kefil olan ve ipotek verenlere bu borçlarına karşılık gelmek üzere elde edilen satış kazancına yönelik istisna ve bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine tanınan istisna (KVK, 2006: madde 5/1f),
- Yurt dışındaki şubelerinden işyeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla kazanılan, en az %15 gelir veya kurumlar vergisi yükü taşıyan ve Türkiye'de verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesi verme tarihine kadar Türkiye'deki hesaplara transferi gerçekleşen yurt dışı şube kazançlarına ilişkin istisna (KVK, 2006: madde 5/1g),
- Yurt dışında gerçekleşen inşaat, onarım, montaj hizmetleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlara yönelik istisna (KVK, 2006: madde 5/1h),
- Özel kreş, gündüz bakımevleri, rehabilitasyon merkezleri ve eğitim tesislerinin faaliyete geçtikleri tarihten itibaren beş hesap dönemi boyunca ana faaliyet konularından elde ettikleri kazançca yönelik istisna (KVK, 2006: madde 5/1ı),
- Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlara yönelik risturn istisnası (KVK, 2006: madde 5/1i),
- Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlara yönelik kazanç istisnası (KVK, 2006: madde 5/1j),

- Her türlü varlık ve hakların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlara yönelik istisna (KVK, 2006: madde 5/1k)'dır. Bununla birlikte KVK dışında diğer özel kanunlarda da kurumlar vergisiyle ilgili istisnalar mevcut bulunmaktadır.

3.2.4. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İndirimler

KVK'da kurum kazancı üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Kurum kazancını oluşturan unsurlar, gelir vergisini oluşturan kazanç unsurlarıyla aynıdır. Kurumlar vergisi safi kurum kazancı üzerinden alınmaktadır. *“Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.”* (KVK, 2006: madde 6). Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere safi kurum kazancının tespitinde kurumlar için özel kanun niteliğinde olan KVK ile GVK hükümlerinden yararlanılarak safi kurum kazancının tespiti gerçekleştirilir. Bu nedenle hem KVK uygulamasında hem de gelir vergisi uygulamasında kanun koyucu tarafından indirime izin verilen ve kanunlarda sıralanarak, ayrıntılı halde açıklanan giderlerin indirime izin verilmiştir. Bu giderler, KVK'da ve GVK'da ayrı ayrı yer almakla birlikte, GVK'ya yapılan atıflar ile kurumlar vergisini tamamlayıcı bir vergi haline getirmiştir. Mükellefler KVK hükümleri gereği menkul kıymet ihraç, kuruluş ve örgütlenme, genel kurul giderleri ile komandite ortağın ve katılma hesabı karşılığı ödenen kâr payı, sigorta sözleşmelerine istinaden ödenen teknik karşılıkları indirim konusu yapabilmektedir (KVK, 2006: madde 8).

İlgili kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere KVK'da indirim konusu yapılmasına izin verilen unsurlar ticari kazançlarda indirime izin verilen ve GVK 40. maddesinde yer alan unsurlar ile KVK 8 ve 10. maddelerinde yer alan unsurlardır. KVK 10. maddesi tıpkı GVK 89. maddesinde olduğu gibi diğer indirimler başlığıyla kanunda yer almaktadır. İki kanunda yer alan düzenlemeler hemen hemen aynıdır ve aynı içeriği ihtiva etmektedir. GVK'da yer alan diğer indirimler düzenlemesi gelir vergisi mükelleflerini kapsarken, KVK'da yer alan diğer indirimler düzenlemesi kurum kazancı elde eden kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır.

3.2.5. Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Vergi Güvenlik Müesseseleri

KVK'da, diğer vergi kanunlarında olduğu gibi vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi adına kanun içinde bazı güvenlik müesseseleri yer almaktadır. Bu müesseselerin getiriliş amacı vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, verginin kayıt altına alınabilmesi ve hazine zararının minimize edilmesidir. Kurumlar Vergisi Kanunda yer alan vergi güvenlik müesseseleri, kontrol edilen yabancı kurum kazancı (KVK, 2006: madde 7), örtülü sermaye (KVK, 2006: madde 12) ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı (KVK, 2006:madde 13) müesseseleridir. Bu bölümde KVK'da yer alan vergi güvenlik müesseseleri açıklanacaktır.

3.2.5.1. Kontrol edilen yabancı kurum kazancı

Belli şartlar altında yurt dışında bulunan iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin, iştirak etmiş olduğu yabancı kurum tarafından kar dağıtımında bulunulmasa dahi bu şartların varlığı nedeniyle kar dağıtımında bulunulduğunun kabul edilip, Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmasına kontrol edilen yabancı kurum kazancı denir. Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kurum kazançları, dağıtılsın veya dağıtılmasın: iştirakin toplam gayrisafi hasılatının %25 veya fazlasının faaliyetiyle orantılı sermaye, organizasyon ve personel temini suretiyle ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dışında faiz, kira, kâr payı, lisans ücreti gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması, yurtdışındaki iştirakin ticari bilanço kârı üzerinden %10'ın altında oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşıması ve yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı para tutarını geçmesi halinde Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmaktadır (KVK, 2006: madde 7). Örneğin, tam mükellef bir kurum olan Türkiye'de yerleşik (I) kurumu, İtalya'da kurulu (O) kurumunun sermayesine %70 oranında iştirak etmektedir. İtalya'da kurulu (T) kurumunun ise %80 hissesi (O) kurumuna aittir. Böylece Türkiye'de yerleşik (I) kurumu, dolaylı olarak İtalya'da kurulu (T) kurumuna dolaylı olarak ($\%70 \times \%80 =$) %56 oranında iştirak ettiğinden İtalya'da kurulu (T) kurumu, kanunda belirtilen diğer şartları da taşıması halinde kontrol edilen yabancı kurum kazancı olarak değerlendirilecektir.

3.2.5.2. Örtülü sermaye

KVK'nın 12. maddesinde düzenlenen örtülü sermaye müessesine göre; “Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılmaktadır (KVK, 2006: madde 12). İlişkili kurumların ana faaliyet konusuna uygun faaliyette bulunan finansman kuruluşlarından yaptığı borçlanmalarda, bu borçlanma tutarı örtülü sermaye hesabı yapılırken %50 oranında değerlendirilmektedir. Örtülü sermayenin tespitinde, dönem başındaki öz sermaye tutarı dikkate alınmaktadır (KVK, 2006: madde 12).

Kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden gayri nadi teminat karşılığı borç alınması, kurumların iştiraklerinden veya ortaklıklarından piyasa koşullarıyla aynı olanaklarda borçlanılması örtülü sermaye olarak kabul edilmemektedir (KVK, 2006: madde 12).

Örtülü sermaye uygulamasını örnekle açıklamak gerekirse, örneğin bir (S) kurumu kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan tam mükellef kurumdur. Dönem başı öz sermayesi 1.000.000 TL olarak bilinmektedir. (S) kurumunun (G), (N) ve (E) adında üç gerçek kişi ortağı bulunmaktadır. Bu ortakların her birinden 800.000 TL borç aldığı, (S) kurumunun ortağı olduğu (Y) bankasından 2.000.000 TL borç aldığı, kurumun iştiraklerinden birisi olan (J) anonim şirketinin piyasa şartlarına uygun olarak temin edilip (S) kurumuna kullandırılan 4.000.000 TL borcu olduğu bilinmektedir. Buna göre örtülü sermaye hesabında bulunulduğunda öncelikle öz sermayenin üç katı tespit edilmelidir. $1.000.000 \text{ TL} \times 3 = 3.000.000 \text{ TL}$ olarak hesaplanır. Ardından borçlanmalardan hangilerinin örtülü sermaye kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği tespit edilir. (S) kurumunun (G), (N) ve (E) adında üç gerçek kişi ortağından aldığı borçlar ilişkili kişilerden yani ortaklarından alındığından örtülü sermayenin hesaplanmasında dikkate alınmalıdır. Toplamda üç ortağının her birinden 800.000 ve toplamda $800.000 \times 3 = 2.400.000 \text{ TL}$ aldığı tespit edilmiştir. Bu tutar örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır. Bir başka bilgi ise (S) kurumunun ortağı olduğu (Y) bankasından 2.000.000 TL borç aldığı bilgisidir. KVK 12/2 maddesi gereği bu borçlanmanın yarısı örtülü sermayenin tespitinde dikkate alınacaktır. Buna göre (S) kurumunun ortağı olduğu (Y) bankasından aldığı 2.000.000 TL’nin yarısı olan

1.000.000 TL borçlanma tutarı örtülü sermayenin hesabında dikkat alınır. Kurumun iştiraklerinden birisi olan (J) anonim şirketinin piyasa şartlarına uygun olarak temin edilip (S) kurumuna kullandırılan 4.000.000 TL borcun ise piyasa şartlarına uygun olarak kullandırılması sebebiyle örtülü sermaye hesabında dikkate alınmayacaktır. Örtülü sermaye hesabında dikkate alınması gereken borçlar toplamı $2.400.000 + 1.000.000 = 3.400.000$ TL'dir. Öz sermaye tutarının üç katı olan tutar 3.000.000 TL'dir. Bu tutarı aşan kısım olan $3.400.000 - 3.000.000 = 400.000$ TL örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

3.2.5.3. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Kurumların ilişkili kişilere emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak mal veya hizmet alım, satımı veya borçlanması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olmaktadır (BDK,2023:363).

Transfer fiyatlandırmasında ilişkili kişi kavramı ilgili kanun maddesinde açıklanmıştır.

“İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.”

(KVK, 2006: madde 13).

Emsallere uygunluk ilkesine aykırı davranılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olacaktır. Emsallere uygunluk ilkesinde aykırılığın tespitinde aralarında herhangi bir ilişki bulunmayan kişi veya kurumlara uygulanan fiyat veya bedel emsallere uygun bedel veya fiyat olarak kabul edilmektedir. Aralarında ilişki bulunan kişiler tarafından emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak fiyat veya bedelin belirlenmesi halinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı söz konusu olmaktadır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar olarak kabul edilmektedir. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurtiçi işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine şartının doğması şartına bağlıdır (BDK,2023:364).

3.2.6. Tasfiye, Birleşme, Devir, Hisse Değişimi

Tasfiye, birleşme, devir ve hisse değişimi gibi hususlar, KVK’nın ikinci kısım dördüncü bölümünde yer almaktadır. Tasfiye kanunda şöyle tanımlanmıştır.

“Tasfiye, kurumun tasfiyeye girmesine ilişkin genel kurul kararının tescil edildiği tarihte başlar ve tasfiye kararının tescil edildiği tarihte sona erer. Başlangıç tarihinden aynı takvim yılı sonuna kadar olan dönem ile bu dönemden sonraki her takvim yılı ve tasfiyenin sona erdiği dönem için ilgili takvim yılı başından tasfiyenin bitiş tarihine kadar olan dönem bağımsız bir tasfiye dönemi sayılır.”

(KVK, 2006: madde 17).

Birleşme kanunda şöyle tanımlanmıştır: “*Bir veya birkaç kurumun diğer bir kurumla birleşmesi, birleşme nedeniyle infisah eden kurumlar bakımından tasfiye hükmündedir. Ancak, birleşmede tasfiye kârı yerine birleşme kârı vergiye matrah olur.*” (KVK, 2006: madde 18).

Devir kanunda şöyle tanımlanmıştır: “*Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye’de bulunması, münfesihi kurumun devir tarihindeki bilânço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilânçosuna geçirilmesi dahilinde tür değiştirmeleri devir hükmündedir.*” (KVK, 2006: madde 19).

Hisse değişimi kanunda şöyle tanımlanmıştır:

“Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10’una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.”

(KVK, 2006: madde 19).

3.2.7. Kurumlar Vergisinin Beyanı, Oranı, Tarhı ve Ödenmesi

Kurumlar vergisi mükellefleri vergiye tabi kazançlarının tümü için tek bir kurumlar vergisi beyannamesi vermektedir. Mükelleflerin bağımsız muhasebeleri ve şubeleri olsa dahi bu durum değişmemektedir. Dar mükellef kurumlarda, dar mükellef kurumun veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir. Tüzel kişiliği bulunmayan kuruluşlar ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin beyanı bağlı olunan kuruluşlar veya dernek veya vakıf tüzel kişilikleri tarafından verilmektedir (Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri No: 1 [KVGT], 2007:189).

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın son gününe kadar mükellef kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Kurumlar vergisinin bağlı olduğu vergi dairesi kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerde yer alan vergi dairesidir (KVGT, 2007:190).

Kurumlar vergisinin genel oranı %25 olmakla birlikte, bankacılık ve finansman şirketleri için bu oran %30 olarak uygulanmaktadır. İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 5 puan indirimli, sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli ve payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların (bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri hariç) paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranı 2 puan indirimli olarak uygulamaktadır (KVK, 2006: madde 32).

Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir (KVGT, 2007:212).

Kurumlar vergisinin de beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Tasfiye ve birleşme hallerinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlara

ait beyannameler tasfiyenin sona erdiği tarihi takip eden otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verileceğinden, bu beyannamelere göre tahakkuk eden vergilerin beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir (KVGT, 2007:213-217).

3.2.8. Kurumlar Vergisinde Tevkifat Sistemi

Tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür (KVK, 2006: madde 15). Bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, GVK'nın 94. maddesi uyarınca ikinci fıkrasında ise GVK'nın geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hükmüne yer verilmiştir (KVK, 2006: geçici madde 1). GVK 94.madde de sayılan kurumların KVK gereği vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmaktadır.

KVK'da, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlenmelere yer verilmiştir. Kazanç ve iratların nakden veya hesaben ödenmesi veya tahakkuk ettirilmesi aşamasında avanslar da dahil olmak üzere gayri safi tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Dar mükellefiyete tabi kurumların bu madde uyarınca vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır (KVK, 2006: madde 30).

3.2.9. İndirimli Kurumlar Vergisi Sistemi ve Uygulaması

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması, yatırımları teşvik etmek amacıyla kanun koyucu tarafından getirilmiş bir müessesedir. Bu sistemde devlet yatırım teşvik belgesine bağlı olarak yapılan yatırımların, yatırıma katkı tutarına ulaşana kadar olan kısmının indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması yoluyla devletin alacağı verginin bir kısmından vazgeçmesi yoluyla yatırımın belli bir kısmını finanse etmesidir (BDR, 2023: 548).

İndirimli kurumlar vergisi KVK'da yer almakla birlikte bu müesseseden gelir vergisi mükellefleri de yararlanabilmektedir. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanılması adına en önemli şart yatırım teşvik belgesine bağlı bir yatırım yapılmış olması

gerekliliğidir. Teşvik edilmeyecek yatırım konularına yapılan yatırımlar veya yatırım teşvik belgesine bağlanmayan yatırımlar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacaktır (BDR, 2023: 549).

KVK’da ayrıca indirimli kurumlar vergisi uygulaması dışında bırakılan kurumlar ile indirimli kurumlar vergisi kapsamı dışında tutulan yatırım konuları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Finans sektöründe faaliyette bulunan kurumlar ile sigortacılık sektöründe faaliyette bulunan kurumlar ve iş ortaklıkları indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak olan kurumlar olarak kanunda belirtilmiştir (KVK, 2006: madde 32/A).

Taahhüt işleri kapsamında yapılan yatırımlar, yap-işlet modeli ile elektrik enerjisi üretim tesislerinin kurulması ve işletilmesi ile enerji satışının düzenlenmesi hakkında kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile sabit yatırımlar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak olan yatırım konuları olarak belirlenmiştir (KVK, 2006: madde 32/A).



4. TÜRKİYE’DE VE DÜNYA’DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN KARŞILAŞTIRILMASI VE REFORM ÖNERİSİ

Küreselleşen dünyada, uluslararası yatırımcıların ülkeye yatırım yapmasını sağlamak adına ülkeler arasında ciddi bir mali ve ekonomik teşvik verme yarışı söz konusudur. Bu teşvikler ekonomik ayrıcalıklar, kredi kolaylıklar, uygun koşullarda arsa temini gibi teşvikler olabildiği gibi mali teşvikler olarak da verilebilmektedir. Mali teşvikler arasında en yaygın kullanıma sahip olan uygulama ise vergi teşvikleridir. Vergi teşvikleri, vergi kanunları bakımından alınması gereken vergilerin belli bir dönem alınmaması, indirimli oranda alınması, istisna veya muafiyet uygulamalarıyla alınmaktan vazgeçilerek vergi harcaması yapılması gibi uygulama çeşitliliğine rastlanmaktadır.

Küresel vergi rekabetinde bir adım öne geçmek isteyen ülkeler gelir ve kurumlar vergisi oranlarında ciddi indirimler yapmışlardır. Özellikle kurumlar vergisinde yaşanan indirimler yabancı kurumların, çok uluslu şirketlerin ülkelere kaynak girişinin sağlanması adına yoğunlaşmıştır. Kurumların yatırım yerini belirlemede, lojistik desteği, tedarik zinciri, pazara yakınlığı, hukuki mevzuatın öngörülebilir olması, yatırım yapılacak ülkenin ekonomik durumu, döviz kurunun konjonktürel dalgalanmalara verdiği reaksiyonlar, yatırım olanakları, coğrafi ve demografik yapının yanı sıra, vergi sistemi, vergi yükü, verginin anlaşılabilir, sade ve öngörülebilir olması gibi çeşitli kriterlerle yatırım yapmaktadır.

Bir vergi mevzuatı ne kadar sade, basit, anlaşılabilir ve yalın olursa verginin karmaşıklık endeksi o denli düşük olur. Uluslararası yatırımcılar için anlaşılabilir bir mevzuat gelecek projeksiyonlarına bakışı kolaylaştırır, plan ve programların yapılması noktasında daha öngörülebilir bir tutum sergilerler. Bununla birlikte hangi oranda ve koşullarda vergiyi doğuran olayın net olarak bilinmesi, vergi yükünün ve vergi oranlarının belirgin olması, sıklıkla değişen bir vergi mevzuatının mı yoksa daha az değişen bir vergi mevzuatının mı olduğunun tespitiyle yatırımcılar yatırımlarını yönlendirme noktasında önemli kararlar alır. Bununla birlikte en önemli unsur şüphesiz ki şirketler açısından kar maksimizasyonudur. Karını bu sayılan unsurların tamamını değerlendirerek maksimize ettiğini düşünen yatırımcı uygun bir yatırım ikliminin varlığından hareketle, yatırımların ülkeye aktarılmasına karar verebilir.

Özellikle gelişmekte olan ülkeler için sıcak para girişi olarak adlandırılan ve ülkelerin nakit akışında önemli bir rol oynayan kısa vadeli yatırımların yanı sıra, orta ve uzun vadede ülkelerin gelişimi, değişimi, iktisadi büyüme ve kalkınmasını sağlayacak, ileri teknoloji üretilmesini artırarak üretim çeşitliliğiyle montaj sanayileşmesinden ziyade, araştırma ve geliştirme, inovasyon ve tasarımları teşvik ederek daha nitelikli üretim portföyüne sahip olunabilecek bir yatırımcının varlığını istemektedir. Yatırımcılar sadece ülkelere kaynak girişi ve döviz sağlamazlar. Yatırımcılar ülkelere mevcut bilgi, birikimlerini, tecrübelerini, patent ve buluşlarını, yetişmiş insan gücünü, know-how uygulamalarını da beraberinde getirerek, yatırım yapılan ülkenin iktisadi büyümesini de beraberinde sağlarlar. Bununla birlikte kısa vadeli yapılan yatırımlarda spekülasyon hareketlerinin fazla olması nedeniyle, ülkeler spekülasyon para hareketlerinin azalmasını sağlayacak mali çözümler de getirirler. Özellikle literatürde “Tobin Vergisi” olarak adlandırılan spekülasyon para hareketlerini azaltmaya yönelik işlemler üzerinden vergi alınması bunun en önemli örneğidir. Orta ve uzun vadeli yatırımlar ile ileri teknoloji yatırımları özendirilen Ar-Ge ve yenilik teşvikleri, indirimli kurumlar vergisi uygulaması, yeşil dönüşüm vergisel teşvikler desteği, yatırım kararı alınmasını kolaylaştıran vergi harcamaları, yani istisna muafiyet ve vergi indirimleriyle yatırım kararı verilmesine yönelik ayrıcalık ve kolaylıklar sağlanmaktadır.

Türk vergi sistemi’ne bakıldığında, kaynaklarına göre sıralanan vergiler; gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler ve servet üzerinden alınan vergiler olarak sınıflama yapılabilir. Gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi olup, dolaysız vergiler niteliğini haiz vergilerdir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerse KDV ve ÖTV gibi vergiler olarak dikkat çekmektedir. Bu vergiler dolaylı vergiler olarak sınıflandırılır. Dolaylı vergiler mali anestezi etkisi yüksek, Olivera-Tanzi etkisi gereği hazineye verginin intikali kolay, idarenin az masraf yaparak çok fazla gelir elde edebileceği, uyum maliyeti mükellefler açısından daha az olan vergiler olması sebebiyle Türk vergi sistemi’nde toplam vergi gelirleri içindeki payı en yüksek vergi geliri olarak dikkat çekmektedir. Bununla birlikte dolaylı vergilerin kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almamaları, herkesin ayırım yapılmaksızın eşit oranda vergi ödemesi, gelir dağılımında adaleti bozucu bir etki doğurduğuna yönelik eleştiriler ile karşı karşıya bırakmaktadır. Ancak kamu kaynaklarının finansmanın vergi gelirleri önemli bir role sahiptir. Vergi gelirleri ise gelir üzerinden, harcamalar üzerinden ve servet üzerinden alınabilmektedir. Tük Vergi

Sistemi’nde servet üzerinden alınan vergilerin payı oldukça düşüktür. Gelir ve kurumlar vergisinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı da, harcamalar üzerinden alınan vergilere oranla düşüktür. Buradaki en önemli etki kayıt dışılıktır. Kayıt dışı olma nedenlerinin başında ise daha yüksek vergi oranıyla vergilendirilme endişesi sebebiyle bazı gelirlerin kayıt altına alınmamasıdır. GVK’da artan oranlı gelir vergisi tarifesinden vergi alınmaktadır. Dilim artan usulünde, gelir arttıkça bir üst dilimde yer alan orandan vergilendirme gerçekleşmektedir. Ancak sınıf artan usulünde olduğu gibi birimin tamamına değil, tarifede belirlenen tutarları aşan kısma isabet eden gelire bir üst dilimde yer alan oran uygulanmaktadır. Buna rağmen mükellefler daha az vergi ödeme gayesiyle, elde ettikleri gelirleri kayıt altına almamakta, mevcut gelirlerini ise kanunda yer alan boşluklardan yararlanarak veya haksız yere indirim, istisna ve muafiyet kapsamında değerlendirilmesini sağlayarak vergi dışı bırakmaktadır. Gelirin kaynaktan vergilenememesi halinde harcamalar üzerinden vergilendirilmesi gerçekleşmektedir. Kayıt dışı bırakılan gelirler aynı zamanda harcamalar üzerinden alınan vergilere de kayıt dışılık olarak yansımakta hazine hem gelir hem de harcama üzerinden vergi almakta güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bu sebeple gelir üzerinden alınan vergilerin kayıt altına alınması, belge düzeninin oluşmasına, denetimin sağlanmasına da katkıda bulunacağından harcamalar üzerinden alınan vergi gelirlerinde de artış yaşatacaktır.

2024 yılı Kasım sonu itibariyle vergi gelirlerine bakıldığında, toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisi payının %20,38, kurumlar vergisi payının %13,19 olduğu görülmektedir. ÖTV’nin payının %19,38, KDV’nin payının %35,17 olduğu görülmektedir (HMB, 2025, <https://www.hmb.gov.tr>, Erişim tarihi: 09.01.2025)

2024 yılı vergi harcamalarına bakıldığında, toplam vergi harcamaları içinde gelir vergisi vergi harcamasının payı %45,52, kurumlar vergisinin payı %29,72, KDV’nin payı %15,48 ve ÖTV’nin payı %2,79’dur (SBB, 2024-2026 dönemi Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu).

Verilerden de görüldüğü üzere gelir ve kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payı 2024 yılı için toplamda %33,57 iken, toplam vergi harcamaları içinde gelir ve kurumlar vergisi vergi harcamalarının payı %75,24’dür. Yani hazine 100 lira vergi gelirinin 33,57’sini gelir ve kurumlar vergisinden kazanırken, vergi harcaması yoluyla alımından vazgeçtiği 100 lira vergi harcamasının 75,24’ünü gelir ve kurumlar vergisi

için yapmaktadır. Bu durum gelir ve kurumlar vergisi elde edilirken az bir gelir getirirken devletin vazgeçtiği vergi alacağının dörtte üçünü oluşturmaktadır. Bu durum gelir ve kurumlar vergisi içinde devletin vergi harcaması yoluyla vazgeçtiği vergilere yönelik bir düzenleme yapma zorunluluğunu ortaya koymaktadır. Bu kalemlerin tespit edilerek, tek tek oranlarının azaltılması veya bazı istisna ve muafiyetlerin kaldırılması çözüm olmayıp, köktenci bir anlayışla vergi harcamaları özelinde istisna ve muafiyetler yeniden sade, anlaşılır, açık, mali ve mali olmayan amaçlara tamamen uygun bir vergi yapısı oluşturulmalıdır.

Dünya ülkelerine bakıldığında, bazı ülkelerin ikili gelir vergisi sistemine veya düz oranlı gelir vergisi sistemine geçtiği görülmektedir. Özellikle SSCB'nin dağılmasından sonra bağımsızlığını ilan eden Doğu Avrupa ülkeleriyle, Balkan ülkelerinde yoğun olarak düz oranlı vergi sistemine geçiş görülmektedir. Düz oranlı gelir vergisi sisteminde, herkesin tek bir oranda vergilendirilmesi, gelirin şahsiliği yani kişilerin şahsi ve ailevi durumlarının yeterince dikkate alınmadığı ve verginin adaleti ilkesine aykırılık teşkil ettiği yönünden eleştiri almaktadır (Demirli,2011:153). Ancak vergide adalet kadar eşitlik ilkesi de önemlidir. Gelir ve kurumlar vergisinin iç içe olduğu vergi sistemlerinde gelir ve kurumlar vergisi arasında çok ciddi bir vergi yükü farklılığı olması kabul edilmemelidir. Bunların birlikte, indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları sebebiyle vergi harcamalarının, elde edilen vergi gelirlerine oranla çok fazla olduğu ve bunların da aslında vergide adaleti bozucu etki oluşturduğu görülmektedir. Ayrıca gelir üzerinden vergi alınamaması halinde hazinenin harcamalar üzerinden vergi aldığı ve dolaylı vergilerin arttığı eleştiri konusu yapılmaktadır. Harcamalar üzerinden yoğun bir şekilde vergi alınması durumu da yine vergide adaleti bozucu bir etki oluşturmaktadır. Bu sebeple gelir üzerinden düz oranlı bir vergi alınması durumunda vergi kayıp ve kaçığının azalması sağlanacak, dolaylı vergiler üzerindeki baskı azalacaktır. Vergide şahsilik ilkesinin ihmal edilmesi nedeniyle oluşan adaleti bozucu vergileme etkisi, vergi kayıp ve kaçığının azalması yoluyla, kayıt dışılığın azalmasına gelir üzerinden alınan vergilerin payının artmasına, harcamalar üzerinden alınan vergilerin payının azalmasına neden olacak ve vergide adaletin tesisi sağlanacaktır.

Mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları arasında bir fark bulunmaması halinde, mükellefler tarafından yapılan defter tasdik maliyeti, müşavirlik hizmeti maliyeti, noter maliyeti gibi uyum maliyetlerinde de azalma yaşanacaktır.

Dünya uygulamalarına bakıldığında vergi kayıp ve kaçığının özellikle gelişmiş ülkelerde ve Avrupa’da sınırlı olduğu görülmektedir. Kayıt dışılığın az olması vergi gelirlerinin en az maliyetle toplanmasına neden olmaktadır. Hazinesinin güçlenmesi, büyüme ve kalkınmanın hızlanmasına neden olmaktadır. Devletin finansman ihtiyacının kayıt dışılığın azaltılması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesiyle gerçekleştiğinden bütçe açığı azalmakta, borçlanma gereksinimi ortadan kalkmakta, böylece hazine üzerinden borçlanma maliyeti oluşmamakta, devlet borçlanması oluşmadığında dışlama etkisi adı verilen crowding-out görülmemekte, özel sektörün daha uygun kredi koşullarıyla borçlanabilmesi ve daha güçlü kurumsal yapıların oluşması sağlanmaktadır. OECD ülkelerine bakıldığında vergi kayıp kaçığının az olduğu, kayıt dışılığın bulunmadığı veya minimize edildiği ülkelerin gayri safi milli hasıllarında önemli artışlar olduğu görülmektedir. Yine özellikle düz oran vergi tarifesine geçen ülkelerde, vergi karmaşıklık endeksinde ön sıralarda yer aldığı, vergi gelirlerinde artış yaşandığı ve gayrisafi hasılatlarında da buna bağlı olarak önemli aşamalar kaydedildiği görülmektedir.

Dünya ülkelerinde bir başka önemli parametreyse vergi rekabeti sıralamasında her bir vergi bakımından kaçınıcı sırada olduğunu gösteren veridir. Dünya ülkelerine bakıldığında özellikle düz oranı tercih eden ülkelerin vergi rekabetinde de önemli sıralarda olduğu görülmektedir. Türkiye gibi dünya ülkelerinin çoğu da asgari küresel kurumlar vergisi uygulamasına geçmiştir. Buna göre belli bir gelirin üzerinde gelir elde eden çok uluslu şirketler olarak tabir edilen şirketler BEPS eylem planı çerçevesinde Pillar-1 ve Pillar-2 yani sütun 1 ve 2 asgari küresel kurumlar vergisini uygulamaktadır. Bu uygulamayla beraber vergi rekabetinde minimum oran olan %15 oran uygulanacaktır. Bu orandan daha aşağıda bir oran belirlenemeyecek yukarısında bir oran belirlenirken de küresel vergi rekabeti koşulları dikkate alınarak ülkeler tarafından çok ciddi bir çalışma yapılarak belirlenecektir.

Ülkelerin 2024 yılında uyguladıkları kurumlar vergisi ortalamasına bakıldığında bu oranın %21 olarak uygulandığı görülmektedir. Ortalama oran %21 olmakla beraber bu oranın altında veya üstünde oran uygulayan ülkeler bulunmaktadır. OECD ülkelerinin

kırkında %21 oranının altında kurumlar vergisi uygulanırken, otuz yedi ülkede ise %21 oranının üzerinde kurumlar vergisi uygulanmaktadır. Bu ülkelerden beşi ise %21 oranında kurumlar vergisi uygulamaktadır. Görüldüğü üzere ülkelerin neredeyse yarısı ortalama kurumlar vergisi oranının altında diğer yarısı ise üstünde kurumlar vergisi uygulamaktadır. Türkiye bu ortalamanın üzerinde kurumlar vergisi uygulayan ülkeler arasında yer almaktadır. Türkiye’de 2024 yılında uygulanan kurumlar vergisi genel oranı %25’tir. Finans sektöründe uygulanan kurumlar vergisi oranı ise %30’dur. Bu sebeple Türkiye’nin kurumlar vergisi oranında vergi rekabetinin tesisi adına oranları azaltmasında fayda bulunmaktadır. Ancak oranları sabit düz bir oranda uygulayan ülkelerin genellikle istisna ve muafiyetlerini azalttığı görülmektedir. Artan oranlı gelir vergisi tarifesini belirleyen ülkelerin vergi kanunlarında daha fazla madde ve açıklama yer alırken, düz oran uygulayan ülkelere madde ve açıklama sayısında azalma görülmektedir. Madde sayısı ve açıklama sayısının azalması mevzuatın karmaşıklığını azaltmakta daha anlaşılır, sade, açık ve basit bir anlatıma sahip olmaktadır. Bu durum anlaşılabilirliği ve öngörüyle arttırmakta, uyum maliyetlerini azaltmaktadır. Uyum maliyeti azalan ve vergi kanunlarını daha iyi ve kolay kavrayabilen mükelleflerin, vergi kanunlarına yeterince hakim olamamasından kaynaklanan vergi kayıp ve kaçaklarının azalmasına, kayıt dışılığın önlenmesine neden olmaktadır.

4.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Reformu

Türk vergi sistemi’nde kanunlar güncel teknolojik yenilikler, dijitalleşme, sanayi dönüşümü, elektronik ticaretin yaygınlaşması gibi önemli gelişmelerden çok önce yürürlüğe girmiştir. Vergi Usul Kanunu 1961, GVK 1961, KVK ise nispeten yeni yürürlüğe girmiş sayılsa da 2006 yılında yani yaklaşık 20 yıl önce yürürlüğe girmiştir. Kurumlar vergisi genellikle, gelir vergisini tamamlayıcı nitelikte bir vergidir. Gelir vergisinde ve kurumlar vergisinde seneler içerisinde önemli değişiklikler olmuştur. Sürekli gelişim ve değişimlerle birlikte kanunların yenilenmesi ihtiyacı hasıl olmuş ve buna ilişkin çözümler getirilmiştir. Bunlarla birlikte mükelleflerin kapsamının genişletilmesi, verginin tabana yayılması arzusundan çok, istisna ve muafiyetlerin genişletilmesi, küresel vergi rekabetine yönelik atılan adımlar, oranların arttırılması veya indirilmesi, tarife yapısı, istisnaların hadlerinde güncelleme ve değişiklikler yapılmasına yönelik değişiklikler görülmekle birlikte kökten bir değişiklik yaşanmamıştır. Gelir vergisi, gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve iratlardan

alınırken, kurumlar vergisi kurum kazancından alınmaktadır. Her iki vergi de gelir üzerinden alınan vergidir. Kurum kazancının tespitinde, GVK'ya atıflar yapılmıştır. Kurum kazancının, GVK kapsamında yer alan kazanç unsurlarından oluştuğu özellikle vurgulanmıştır. Bu bilgiler ışığında ister gerçek kişi ister tüzel kişi olsun aynı vergi oranları veya tarife üzerinden vergilendirilmesi beklenirken, gelir vergisinde adaletin sağlanması adına artan oranlılık tarifesini üzerinden ve %15, %20, %27, %35 ve %40 oranları bulunurken, kurumlar vergisinde oran sabit genel bir orandır ve %25 olarak uygulanmaktadır. Bir mükellefin gerçek kişi tacir olduğu ve 2025 yılında ticari kazanç elde ettiği varsayımında 100.000.000 TL matrah beyan eden mükellef 39.690.000 TL gelir vergisi ödemesi gerekmektedir. Bir mükellefin tüzel kişiliğe haiz limited şirketi olduğu varsayımında yine ticari kazanç elde eden ancak tüzel kişi olduğu için kurum kazancı kabul edilip kurumlar vergisi mükellefi olan bu şirketin 100.000.000 TL matrah beyan etmesi halinde 25.000.000 TL kurumlar vergisi ödemesi gerekmektedir. Yani 100.000.000 TL kazanan gerçek kişi için gelir vergisi yükü %39,69 iken, bu oran kurumlar vergisi mükelleflerinde %25'tir. Bu oran farklılığı gerçek kişi ve tüzel kişilerin karşılaştığı vergi yükleri bakımından tamamen ayırmaktadır. Bu sebeple fazla gelir elde eden mükellefler gerçek kişi kimliğinden sıyrılıp tüzel kişi olmaktadır. 100.000.000 TL gelir elde eden gerçek kişi mükellefin tüzel kişi olması durumunda hazinenin diğer tüm şartlar sabit kaldığı varsayımında kaybı $39.690.000 - 25.000.000 = 14.690.000$ TL'dir. Bu farklılık hesabı yapılırken KVK'nın sağladığı diğer vergisel kolaylıklar veya ayrıcalıklar bu hesaba dahil edilmemiştir. Örneğin gerçek kişi bir mükellef yanında çalıştırdığı eşine ilişkin ödemiş olduğu ücreti indirim konusu yapamazken, kurumlar vergisi mükellefi, kendisini dahi şirket müdürü olarak atayabilmekte, kendisine ücret ödemesinde bulunup bu tutarı indirim konusu yapabilmektedir. Kendisine ücret ödemesi yaptığı anda asgari ücret tutarı kadar ücretin vergi dışı bırakılması avantajından da yararlanabilmektedir. Bununla birlikte aynı durum eşi ve çocukları için de tekrarlanabilmektedir. Sadece bu basit modelleme de dahi hazinenin vergi kaybının boyutları ortaya çıkmaktadır. Bunun haricinde mükellefler artan oranlı tarife yapısı sebebiyle bir üst dilimde yer alarak daha fazla vergilendirilmemek için vergiden kaçınma refleksleri geliştirmektedir. Tarife aralığı yani uzunluk farkı yeterince fazla olmadığından fazla gelir elde eden mükellef çok fazla vergi vereceğini düşündüğünden tarifenin alt dilimlerinde yer almak için

gelirlerini sabit tutmakta ve kayıt dışı bırakmaktadır. Bazı istisnalar kazanç istisnası olup, o tutarın aşılması halinde vergileme söz konusu olmaktadır.

4.1.1. Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Sorunlar ve Gelir ve Kurumlar Vergisi Reformu Gereksinimi

Türk vergi sisteminde modern anlamda gelir üzerinden alınan vergilerin uygulamaya başlama tarihi 1961 yılıdır. Özellikle Alman iktisatçı Fritz Neumark’ın raporları sonrası vergi reformu ihtiyacı gözler önüne serilmiş ve Maliye Bakanlığı’nın bürokratları tarafından gelir üzerinden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisi üzerine çalışmalar yapılmış ve bu hususlar rapora bağlanmıştır.

Vergi reformu gereksinimine ilişkin raporlarda gelir vergisi uygulaması, dünya ülkeleriyle karşılaştırılması, hangi gelirlerin hangi gelir unsuru kapsamında vergilendirilmesi gerektiği, vergi yükü karşılaştırması, vasıtalı ve vasıtasız vergilerin vergi gelirleri içindeki payları, gelir vergisi reformuna neden ihtiyaç duyulduğu, bu reformdan ne beklediği mevcut sistemin tenkidi, yatırım indirimi uygulaması bu uygulamaya neden ihtiyaç duyulduğu, mali teşviklerin fiskal ve ekstra fiskal amaçlarının neler olduğu ve nasıl bir etki oluşturacağı, dünyada nasıl uygulandığı belirtilmiştir. 1959 yılında kamu yatırımlarının %6,5, özel sektör yatırımlarının ise %4 düzeyinde kaldığı ve Türkiye’nin, Portekiz haricinde Avrupa’da en az yatırım yapan ülke olması özelliği üzerinde durularak, özel sektöre yönelik teşviklerin verilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. 1960 yılında yapılan değerlendirmede nüfusun %71,5’inin kırsal kesimde yaşayan ve hayatını sürdüren kişilerden oluştuğu, milli gelirin %45’i zirai gelir ve ihracatının %80’inin zirai mahsullerden oluştuğu belirtilmiş ve zirai kazançların vergilendirilmesinin bu nedenle çok önemli olduğu hususuna dikkat çekilmiştir. Serbest meslek kazancı elde eden mükellef sayısı günümüze oranla çok düşük bir sayıdadır. 1960 yılına gelindiğinde yıllık beyanname veren serbest meslek kazancı sahiplerinin 18.000 olduğu, tüm beyanname veren mükellefler içinde %8,5 tutarında yer işgal ettiği belirtilmiştir. Kanunda yer alan telif kazancı istisnası, dar mükelleflerin nasıl vergilendirileceğine ilişkin birçok bilgi ilgili raporlarda belirtilmiştir (Pur,2015: 185-228).

Kurumlar vergisine yönelik genel açıklamaların ardından, mükerrerlik meselesinin çözümüne yönelik görüş ve düşüncelerin neler olduğu, tam ve dar mükellef kavramlarının nasıl tanımlanması gerektiği, kurum kazancının hangi kazanç

unsurlarından oluşacağı, kurumlar vergisinin nispeti, Fransa, Almanya, Kanada, Batı Almanya, Yunanistan ve İsrail uygulamalarına yönelik bilgiler içermektedir. Fransa'da 1958 yılında kurumlar vergisi oranının %50, İngiltere'de dağıtılan karlarda %30, dağıtılmayan karlarda %30, Kanada'da kademeli bir artan oranlılık benimsediği ve 10.000 dolara kadar %20, 10.000 doların üzerinde %50 olarak uygulandığı, Hollanda'da 40.000 florine kadar %44, bunu izleyen 10.000 florin için %59, 50.000 florin ve daha fazlası için %47 oranında kurumlar vergisi uygulandığı belirtilmiştir. Yunanistan'da bu oran 1958 yılında %35 olarak uygulanırken, İsrail'de bu oran %58 olarak uygulanmıştır. Türkiye'de reform öncesi %10 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı %20'ye çıkarılmıştır. İlgili raporda bu bilgilerin yanında kurumlar vergisinde uygulanacak olan tevkifat sistemi, bu sistemin nasıl uygulanacağı ve sistemin neler getireceğine ilişkin bilgiler yer almaktadır (Pur,2015: 229-238).

1960 yılında Türkiye'deki dolaylı vergilerin %61,29 ve dolaysız vergilerin %38,71 oranına sahip olduğu görülmektedir. Ayrıca gelir vergisi kompozisyonu içinde ücret gelirlerinden alınan vergi gelir vergisinin %70'ini oluşturmaktadır. 1960 yılında Fransa'da ücretliler üzerinden alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisi içindeki payı %63,4'dür (Pur,2015: 248).

Türkiye'de gelir vergisinin artan oranlı tarifesinin en alt dilimi 1961 yılında %10 en üst vergi dilimi ise %60 olarak belirlenmiştir. Bu oran aynı yıllarda Fransa'da %55, Belçika'da %30, Lüksemburg'da %54 ve ABD'de en alt dilim %20, en üst dilim %91 olarak görülmektedir (Pur,2015: 249-306).

Türk vergi sistemi'nde verginin kanunla konulup, değiştirilip, kaldırılması nedeniyle vergi kanunları ayrıntılı olarak düzenlenmekte ve sıklıkla değişmektedir. Ayrıntılı düzenleme yapılmasına rağmen vergi kanunlarının sıklıkla değiştiği görülmektedir. Bununla birlikte tebliğ, yönetmelik, sirküler ve özgelgelerle çok fazla karmaşık yapıda bir vergi mevzuatı bulunmaktadır. Ayrıca mükelleflerin vergiyi yeterince anlayamaması durumu sebebiyle vergi de kayıp ve kaçığın olduğu bilinmektedir. Bir başka sorun bir üst dilimden vergilendirilmek istemeyen mükellefin gelir ve kazançlarını beyan etmek istememeleridir. Vergi harcamalar, devletin fiskal ve ekstra fiskal amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla almaktan vazgeçtiği vergilerden oluşmaktadır. Özellikle gelir ve kurumlar vergisinde vergi harcamalarının dolaylı vergiler olan KDV ve ÖTV'ye oranla daha fazla yapıldığı görülmektedir. Bununla

beraber yapılan bu vergi harcamalarının etkinlik ve verimliliği tartışılmaktadır. Hem gelir hem de KVK gelişen ve değişen teknolojilerin, yatırımların, küresel sermaye hareketlerinin, elektronik ticaretin, para olmayan ancak maddi nitelik arz eden dijital paraların ve bunların dolaşımlarının vergilendirilmesinde yeterince hızlı reaksiyon verememektedir. Bununla birlikte kanun gelir vergisini yedi kazanç unsuruyla sınırlarken, çerçevesini çok net bir şekilde belirlemiş ve bu çerçevenin dışında kalanların kanunlardan yararlandığı boşluklar ile vergi dışı kalmasına neden olmuşlardır. Ayrıca istisna ve muafiyetlerin fazla olması, çok ayrıntılı istisna uygulamalarının bulunması mükelleflerin genellikle vergilendirilme değil istisnadan yararlanma saikiyle hareket etmesine neden olmaktadır. Yararlanılan istisnaların denetimleri yeterli olmamakla birlikte istisnadan yararlanma koşulları genellikle mükelleflerin beyanlarına bırakıldığından etkinlik ve verimlilik adına ölçümleme yapılamamaktadır. Sadece vergi kanunlarında değil özel kanunlarda da vergilere ilişkin düzenleme yapılması mevzuat takibini güçleştirirken, hazinenin hangi kanun maddelerinden ne derece faydalandığına ilişkin veri havuzunda güçlükler meydana gelmektedir.

KVK'ya bakıldığında, GVK'yla iç içe bir ilişki içinde olduğu görülmektedir. Safi kurum kazancının tespitinde ticari kazanç hükümlerinde görülen indirimlerden yararlanılması, safi kurum kazancını oluşturan kazanç unsurlarının GVK'da, gelir vergisini oluşturan kazanç unsurlarından meydana gelmesi sayılabilecek etkenler arasında yer almaktadır. GVK ile KVK arasında sadece uygulanan tarife yapısı ve oran sebebiyle farklılık bariz bir şekilde ortaya çıkması aynı matraha sahip iki vergi karşılaştırıldığında gelir vergisi mükelleflerinin, kurumlar vergisi mükelleflerine oranla daha fazla vergi yüküne maruz kalması, gelir üzerinden alınan vergilerden gelir ve kurumlar vergisinin tekrar gözden geçirilmesi gerekliliğini ortaya koymaktadır. Ancak bu gözden geçirme kanunların revizesi, oranların değiştirilmesi, istisnaların bazılarının kaldırılması, bazı istisnalarda uygulanan oranların azaltılması gibi revizeler değil köktenci bir anlayışla gelir ve kurumlar vergisi kanunun çağın gereklilikleri, vergi kayıp ve kaçakların nedenleri, vergi harcamasının azaltılarak etkin ve verimli bir hale getirilmesi, istisna ve muafiyetlerin çok sınırlı olması ve etkin olarak kullanılması, gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının mükelleflerince okunduğunda vergiyi hangi miktarda ödeyeceği, nasıl vergilendirileceği, hangi koşulların sağlanması durumunda istisna ve muafiyetten yararlanabileceğini kavrayacak sade, basit ve yalın bir kanun

diline sahip, mümkün olduğunca az ve kısa maddeden oluşan, açıklama gerektiren hallerde kısa açıklamalarla, açıklayan yeni, güncel bir kanun diliyle ve bütüncül bir anlayışla gelir ve KVK kanun koyucu tarafından yeniden yazılmalı ve birleştirilerek tek bir kanun haline getirilmelidir. Tek bir kanun haline gelmesi kanunda yer alan madde sayısının azalmasına kanunların daha düzenli bir hale bürünüp aynı şeyi anlatan maddelerin sadeleşmesine yol açacaktır.

Reform kelimesinin anlamı, daha iyi duruma getirmek için yapılan değişiklik, iyileştirme, düzeltme ve ıslahat anlamına gelmektedir (TDK,2005).

Maliye literatüründe yerli ve yabancı bilim insanları vergi reformlarıyla ilgili farklı görüşler taşımaktadır. Bazı önemli isimlere göre: Vergi reformu, bir ülkede yaşayan vatandaşlar arasındaki vergi yükünün dağılımının önemli ölçüde dağılımıdır (Bulutoğlu, 2014:69).

Vergi reformu, vergi gelirlerinin, gayri safi milli hasılasında önemli değişikliklere sebep olması, verginin ana karakterlerinin, yapısal değişikliklerinin, beyan, oran ve vergi toplama yapısının önemli ölçüde değişmesine verilen addır (Peacock, 1981:11).

Vergi reformu, vergi sisteminde köklü bir değişikliğe neden olan, yapılan düzenlemeler sonucunda vergi gelirlerinin, gayri safi yurt içi hasıladaki payının veya vergi yükünün toplumdaki dağılımını, vergi sisteminin yapısını, bu veya bunun gibi birkaç önemli unsuru veya tamamını değiştiren, bahsi geçen bu değişikliklerin yapılması sonucunda vergi sistemi görevlerini daha iyi hale getirmiş olmasıdır. Yapılan değişikliklerle vergi sistemi fonksiyonlarını daha iyi hale getirmiyorsa bu değişiklikleri vergi reformu olarak değerlendirmemek gerekmektedir. (Yaraşlı, 2005:5).

Bir başka tanımlamaya göre vergi reformu, vatandaşların vergi yüklerinin önemli ölçüde değişmesi olarak tanımlanabilir. Vergi yükü paylaşımlarının herhangi bir değişime uğratmaksızın, vergi gelirlerinde hasılat oluşturmak adına arttırılması vergi reformu olarak değerlendirilemez. Bu durum, sadece gayri safi milli hasıla içindeki vergi gelirlerinin arttırılması gayesini taşıyan bir durum olarak değerlendirilir ve reform olarak adlandırılmaz. Yine aynı şekilde vergi yükünde azalışta vergi reformu olarak değerlendirilemez. Vergi yükü, bölüşümünün vatandaşlar arasında değişimi ve dönüşümünü sağlayan, maliye teorisi içinde hangi gruplar üzerinde bu vergi yükünün

dağılımının gerçekleşeceğini yeniden belirleyen anlayış vergi reformu olarak kabul edilmelidir (Kükürer, 1999: 83).

Bu sebeple vergi kanunlarının ve özelinde, GVK ve KVK'nın değiştirilerek, iyileştirilmesi, verginin mali ve mali olmayan amaçlarının gerçekleştirilmesine katkı sunması, vergi kayıp ve kaçığını azaltması, kayıt dışılığın önüne geçilmesi, dolaylı ve dolaysız vergiler üzerindeki paylarda önemli değişikliklere sebep olması, sade, anlaşılabilir, çağın gerekliliklerine uygun bir kanun olması ve madde sayısının, istisna ve muafiyetlerin, vergi harcamalarının, vergi toplama maliyetinin azaltılarak optimum faydanın elde edilmesini sağlayan reforma gelir üzerinden alınan vergiler reformu denilmelidir.

Türkiye'de vergi reformu denilince akla gelen isimlerden birisi Alman iktisatçı Fritz Neumark'tır. Neumark'ın öncülüğünde Türk vergi sisteminde yapılan vergi reformu Cumhuriyet tarihinin en büyük vergi reformu olarak bilinmektedir. Neumark'ın vergi literatürüne en önemli katkısı artan oranlı tarife sistemine yönelik katkılarıdır. Gelir vergisinde artan oranlı gelir vergisi tarifesinin tercih edilmesinin en önemli nedenleri ödeme gücü ilkesi ve gelir dağılımını adil bir şekilde yeniden düzenleyebilme fonksiyonudur. Neumark artan oranlı gelir vergisi tarifesinin oluşturulma nedeninin genellikle adaleti sağlamaya yönelik fonksiyonundan kaynaklandığını ancak bu tutumun yanlış veya eksik yorumlandığı, aslında ödeme gücü ilkesini kavramada güçlü bir pozisyon alması durumunda, artan oranlılığın etkinliğini arttıracığı aksi halde artan oranlılığın varlığı nedeniyle vergilemede adaletin veya yeniden dağılımın sağlanmayacağını belirtmiştir (Neumark,1975:201).

Neumark, vergilerin gelir ve servet dağılımını sağlamada önemli bir dağıtım anahtarı olduğunu kabul etmektedir. Bütün vergi politikalarına verilen yönlerin, vatandaşlar arasında vergi yükünün dağılımını adil ve etkin yerine getirmelidir. Gelir vergisi tarifesinin artan oranlı olmasının maliyeti bulunmaktadır. Optimal vergi oranının tespiti çok önemlidir. Bu oran üzerinde vergi alınması halinde ekonomiyi dizginleyen, hızını yavaşlatan bir durumla karşı karşıya kalınacağını belirtmiştir. Artan oranlılık sebebiyle vergi yükü artan vatandaşların emek arzlarını azaltacağı, serbest meslek faaliyetlerini yavaşlatacağı, ticari kazanç sahibi girişimcilerin yeni yatırımlardan ve gelir elde etmekten kaçınacağına yönelik Alman, İngiliz ve ABD tecrübelerini örnek göstererek karşılaştırma yapmıştır (Neumark,1975:209).

Vergi reformu yapılırken birçok parametrenin aynı anda ele alınması gerekmektedir. Verginin tarife yapısı dikkatle ve özenle seçilmeli, vatandaşlar arasında vergi yüküne dikkat edilmelidir. Vergi yükünün, yeniden dağılımına yönelik adımlar atılırken aynı zamanda vergi gelirini arttıran, gayri safi hasılaya katkı sağlayan, yatırım olanaklarını ve imkanlarını arttıran, yatırım artışı ve çalışmaya yönelik gayretin artışının ekonomik göstergelerde oluşturacağı pozitif etkileri oluşturan, büyüme ve kalkınma odaklı bir vergi reformu hazırlamak gerekmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergilere yönelik reform ihtiyacının oluşmasında, GVK'nın eski, karmaşık yapıda olması, GVK ve KVK'nın sıklıkla değişmesi, GVK ve KVK için mali ve mali olmayan amaçlarla alınmasından vazgeçilen vergilerin, bir başka deyişle vergi harcamalarının fazla olması, vergi karmaşıklığının, mevzuat ve sistem karmaşıklığının bulunması, GVK ve KVK arasındaki tarife ve oran farklılıkları nedeniyle vergiden kaçınma refleksinin oluşması, kayıt dışılığın artması, kayıt dışılıkla mücadele edebilmek adına, sade, anlaşılır, etkin ve verimli bir kanun oluşturma ihtiyacının ortaya çıkması gibi nedenlerle vergi reformuna özellikle de gelir üzerinden alınan vergilere yönelik reform ihtiyacı bulunmaktadır.

4.1.1.1. Mevzuat hükümlerinin eski, karmaşık yapıda olması ve sıklıkla değiştirilmesi

Gelir üzerinden alınan vergiler kaynaklarına göre gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Gelir vergisinin Türk vergi sistemindeki yeri çok eskilere dayansa da güncel olarak kullanılan, 193 sayılı GVK 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. Yürürlüğe girdiği zamanın şartları ve kanun dili kanuna hakim olmuştur. Değişen ve gelişen teknoloji, çağın gerekliliği, dijital dönüşüm, mükelleflerin yapısı, yeni kazanç unsurlarının oluşması gibi birçok nedenden dolayı kanun sıklıkla değişmiştir. Bu kanunun, buna rağmen 1961 yılının ruhunu ve o dönemin dilini ve koşullarını içerdiği açıkça görülmektedir. Bazı kanun maddelerinde iki veya üç sayfalık ayrıntılı açıklamalar, bazılarında ise örneğin zirai mahsullerin kaç dönüm ekildiğinde, kaç ağaca sahip olduğunda, kaç yaşında büyükbaş veya küçükbaş yetiştirildiğinde, kullanılan traktörün kaç yaşında olması gerektiğine kadar ayrıntılı ve kapsayıcı açıklamalar yer almış, gelişen ve değişen dünyaya uyum adına yasalar da sürekli güncellenmiş ve değişmiştir. Aynı zamanda kanunda sürekli her yıl değişen hadler yoğun bir şekilde yer almakta bu hadlerin her yılın sonunda güncellenmesi sistemin

buna entegre olması, kanun dilini anlaşılamaz kılmakta, sade ve duruluktan uzaklaştırmaktadır. Mevzuatı uygulayan teknik personelin dahi anlayamadığı karmaşık bir yapıya sahip yoğun bir mevzuat ile karşılaşmaktadır. Mevzuatı açıklamaya yönelik sürekli tebliğler oluşturulmakta, her tebliğ bir başka tebliğ ile güncellenmekte, bazı tebliğler aradan uzun yıllar geçmesine rağmen güncelliğini koruyamamaktadır. GVK'yı anlamaya yönelik her yıl ciltler dolusu açıklama ve şerhler yayımlanmakta literatürde sürekli görüş ayrılıkları ve yorum farklılıkları olmaktadır. Hatta bu yorum farklılıklarının ve görüş ayrılıklarının vergi kanunlarına yeterince hakim olunamamasına yol açacağı, kanun koyucu tarafından vurgulanmakta ve uzlaşma müessesesiyle uzlaşmanın sağlanabileceğini belirtmektedir. Bununla beraber bazı durumları anlayamayan mükelleflerin özelge talebinde bulunabilme hakkı getirilmekte, özelgede verilen görüş sebebiyle yapılan uygulama sonucu mükellefe vergi cezası önerilmeyeceğini kanun vurgulamaktadır. Ancak mükellefin kanunları yeterince anlayamaması, hatta uygulamaya yönelik yetiştirilen personellerin ve serbest meslek mensuplarının kanunları yorumla da ihtilafa düşmeleri sadece idarenin iş yükünü arttırmakla kalmayıp, yargının da iş yükünü ciddi bir şekilde arttırmaktadır. Kendisine verilen özelgeye dayanarak işlem tesis eden mükellef bu görüşün alınmasındaki asıl gayesi olan, öncelikle kanunu okuyup anlamaması, teknik bir personele danışması onun da bu kanunu yorumlarken farklı görüşlerinin bulunması, alt düzenlemelerin, akademik çalışmaların okunması ve yeterince bu konuya hakim olunamaması halinde geçerli olmaktadır. Ancak aldığı görüş mükellefi verginin aslına yönelik değil cezaya yönelik koruma altına almaktadır. Bununla birlikte bu görüş için başvurulması, idarenin cevap vermesi, arada geçen süreler, gecikme faizleri, vergi danışmanlarına ve müşavirlere verilen ücretler de mükellefin zaman ve uyum maliyetini arttırmaktadır. Dünyada hakim olan ilke Türkiye'de de mevcuttur ve kimse yayımlanan kanunu bilmediğini iddia edemez bu sebeple kanunlar herkese açık, ulaşılabilir ve alenidir. Kamu kurum ve kuruluşları da bu kanunlara erişimi sağlamak adına gerekli tedbirleri almakta, Resmi Gazete'de yayımlanmasının yanında, internet sitelerinde, mevzuat bölümlerinde, abone olunması durumunda mail olarak göndermesi dahil her türlü erişimi kolaylaştırmaktadır. Bununla beraber mükellef, normlar hiyerarşisi bakımından en tepede yer alan anayasadan sonra kanunları sade, basit, anlaşılabilir olması durumunda anlayabilir. Yani kanun koyucu, bu işle ilgili teknik bilgi birikimi olmayan, ortalama algı kapasitesine ve eğitim düzeyine sahip her

vatandaşın anlayabileceği bir dille kanunları oluşturması gerekmektedir. Özellikle vergi kanunları gibi anayasal bir hak ve yükümlülük olan verginin anlaşılır olması anayasanın da gerekliliğidir. Anlaşılamayan bir kanuna uyum gösterilmesi ve kanunun gerekliliklerini yerine getirmesi beklenmemelidir. GVK özelinde yedi kazanç unsuru bulunmaktadır. Mükelleflerin hangi durumlarda hangi kazanç unsuruna tabi olacağı, safi irada nasıl ulaşılacağı, indirimlerin, istisna ve muafiyetlerin neler olduğu, hangi durumlarda beyanname verilip hangi durumlarda verilmeyeceği kanunlarda açıklanmış olmakla birlikte kanunun uzunluğu, geçici maddelerle ve diğer özel kanunlarla vergisel yükümlülüklerin getirilmesi, her vergi kanununda farklı özelliklerin bulunması her birinin beyan süreleri, oranları, tarife yapılarının farklı olması gibi özelliklerle anlaşılması güçleşmektedir.

GVK, 1961 yılında yürürlüğe girmiş ve o tarihten 2025 yılının Ocak ayına kadar, farklı maddeleri, farklı yıllarda olmak üzere toplamda 198 kez değişikliğe uğramıştır. 64 yıldır yürürlükte olan bu kanunun 198 kez değişikliğe uğraması, yıllara göre değişimler farklılaşmakla birlikte, bir yılda ortalama üç kez GVK maddelerinde değişiklik yapıldığını göstermektedir. 198 kere değişikliğe uğrayan kanunda 827 madde sadece 193 sayılı kanuna ek ve değişiklik getiren veya Anayasa Mahkemesi kararlarıyla değişen maddeler olduğuna dikkat çekmek gerekir. Bunun haricinde Bakanlar Kurulu Kararları ve Cumhurbaşkanı Kararlarıyla istisna, indirim, oran ve hadlerde yapılan değişiklikler 493 maddedir (GVK,1961).

1961 yılından bugüne kanunda toplam 1.320 madde değişmiştir. 2025 yılının Ocak ayı verilerine göre 64 yıldır yürürlükte bulunan GVK’da yılda ortalama 20 değişiklik veya güncelleme yapılmıştır. Bu durum mükelleflerin GVK özelinde hakim olmasına, bilgi sahibi olup kanunu yorumlamasına engel teşkil etmektedir. Ayrıca sürekli değişen mevzuat hükümleri kanunun öngörülebilirlik ilkesine de aykırılığa sebep olmaktadır. Kanunun sürekli değişmesi, öngörülebilirliğini yitirmesi, hem yerli sermaye sahiplerini hem de yabancı sermaye sahiplerini düşündürmekte, Türkiye’ye yapılacak olan yatırımların azalmasına neden olmaktadır. Bilindiği üzere sermaye sahipleri özellikle yabancı sermaye sahiplerini, karlarını maksimize etmek bunları yaparken de mevcut bulunan kanun hükümlerine göre hesaplamalar yaparak ülkelere sermaye girişinde bulunmaktadırlar. Bu sebeple kanunların sürekli değişmesi ve

güncellenmesi, yeni kanun maddeleri eklenmesi, mevzuatın karmaşıklığını arttırırken öngörülebilir olma özelliğini de azaltmaktadır.

GVK ekleriyle birlikte olmak üzere PDF formatında mevzuat sitesinde toplam 150 sayfa olarak yer almaktadır. GVK 130 madde, kanuna işlenen 93 geçici madde, kanuna farklı yıllarda giren ancak işlenmeyen 14 geçici maddesiyle toplamda 237 maddeden oluşmaktadır (GVK,1961). Bu maddelerin özellikle geçici maddelerin çoğunluğu yürürlükte bulunmamakta ancak GVK içinde yer almaktadır. Sadece neredeyse kanunun kendi maddesi kadar geçici madde sayısı olması ve bu maddelerin çoğunluğunun yürürlükte bulunmaması da gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir vergisine yönelik reform ihtiyacını gözler önüne sermektedir.

GVK'yı açıklamaya yönelik tebliğlere bakıldığı zaman toplamda 330 numaralı tebliğin 30.12.2024 tarihi itibarıyla yayımlandığı görülmektedir. Yani GVK hükümlerini yorumlamak isteyen bir vatandaşın 330 farklı tebliğe bakıp, ilgili hususu bulması, bunu okuyup, anlayıp, yorumlaması gerekir. Gelir İdaresi Başkanlığı 2024 yılı Kasım ayı verilerine göre gelir vergisi mükellefi sayısı 2.606.805 kişi olduğu görülmektedir (GİB,2025, <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 09.01.2025). Ortalama üç milyon kişiden bu davranışı beklemek mümkün değildir. En son TÜRMOB tarafından yayımlanan 2023 yılı faaliyet raporunda 6.265 serbest muhasebeci, 118.906 serbest muhasebeci ve mali müşavir, 5.081 yeminli mali müşavir olmak üzere toplam meslek mensubu sayısı 130.252 kişi olduğu görülmektedir (TÜRMOB, 2024: 8). Meslek mensuplarının dahi bu denli mevzuat değişikliklerini yakından takip edebilmesi mümkün değildir. Aynı zamanda sayısal verilerle ortalama 20 gerçek kişi mükellefe bir meslek mensubunun hizmet verdiği düşünüldüğünde mevzuatın tam anlamıyla anlaşılabilir olarak uygulanması neredeyse imkansız bir hale gelmektedir. GVK ile ilişkili Gelir İdaresi Başkanlığı özelge sisteminde görüntülen 17.680 özelge mevcut bulunmaktadır (GİB, 2025, <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 09.01.2025).

Özelge sisteminin 2010 yılında yürürlüğe girdiği ve tüm özelgelerin internet sisteminde yayımlandığı hususu bir kenara bırakıldığında Ocak 2025 tarihi itibarıyla her sene yaklaşık olarak 1.178 adet GVK'yla doğrudan ilişkili olup internet sitesinde yayımlanan özelgenin varlığı, mükelleflerin, mükelleflerden daha çok bu kanunu yorumlayan ve uygulayan uygulayıcıların normlar hiyerarşisi gereği en son

başvuracakları kaynak olan özelvege başvurması ve buna ilişkin cevap alması kanunun ne denli anlaşılmadığı, çözümün kanun dışında, karmaşık alt düzenlemelerde bulunmadığının en önemli göstergesidir

Kanunun bu denli ağır bir dilinin olması, 64 yıldır yürürlükte olması, kanunun ilk yürürlüğe girdiği tarihteki ihtiyaçlar ile şimdiki ihtiyaçların farklılık taşıması, madde sayısının fazla olması, geçici maddelerle yapılan düzenlemelerin birçoğunun süresi geçmesine rağmen halen kanunda yer alıyor olması, kanunların sürekli değişmekte olması, özel kanunlarda da vergisel düzenlemelerin yapılması, vergisel mevzuatı açıklamaya çalışan tebliğlerin sayısının çok fazla olması ve bunun takip edilemeyecek olması, kanunların mutlaka teknik bilgi ve birikime sahip kişilerce yorumlanıp anlaşılabilme ihtiyacının bulunması ancak bu sayıda yetişmiş kişinin bulunmaması, vergi mevzuatı bakımından karmaşık yapısının varlığı, vergi kayıp ve kaçığının fazla olması, kayıt dışılıkta ciddi artışların görülmesi, vergi kanunlarına hakim olamamaktan veya eksik bilgilerle hakim olmaktan kaynaklı kayıpların yaşanması, mükelleflerin bu gerekçelerle cezalarla karşılaşması sebebiyle gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir vergisinin reforma tabi tutulması ihtiyacını doğurmaktadır.

GVK yayımlanırken zirai kazançların Türkiye'nin temel geçim kaynağı olduğu bilinmekte ve görülmektedir. 1960 yılında yapılan değerlendirmede nüfusun %71,5'inin kırsal kesimde yaşayan ve hayatını sürdüren kişilerden oluştuğu, milli gelirin %45'i zirai gelir ve ihracatının %80'inin zirai mahsullerden oluştuğu belirtilmiş ve zirai kazançların vergilendirilmesinin bu nedenle çok önemli olduğu hususuna dikkat çekilmiştir. Serbest meslek kazancı elde eden mükellef sayısı günümüze oranla çok düşük bir sayıdadır. 1960 yılına gelindiğinde yıllık beyanname veren serbest meslek kazancı sahiplerinin 18.000 olduğu, tüm beyanname veren mükellefler içinde %8,5 tutarında yer işgal ettiği belirtilmiştir. En son yayımlanan 2023 yılı verileri ışığında tarım sektörünün gayri safi milli hasıladaki payı %4,8 olarak gerçekleşmiştir (Ticaret Bakanlığı (TB), 2025, <https://www.ticaret.gov.tr>, Erişim tarihi: 09.01.2025). Bu durum dahi GVK reform sonrası 1961 yılında yürürlüğe girerken tarım sektörünün milli hasıladaki payının 2023 yılı verilerine göre yaklaşık on katı büyüklüğe sahip olduğunu göstermektedir. Bu sebeple zirai kazanç ve ücret kazancı üzerine dizayn edilmiş bir vergi olarak kurgulanmış, bu durum o dönemki çalışma grubu raporlarına da bu şekilde yansımıştır. Günümüzde ise hizmet sektörü ve sanayi sektörünün gayri

safi hasıladaki payı, tarım sektörüne nazaran kıyaslanamayacak derecede artmıştır. Günümüz gayrisafi hasılasını belirleyen en önemli bileşenler hizmet sektörü ve sanayi olduğundan ticari kazanç ve mesleki kazançlar üzerine daha fazla odaklanan bir gelir vergisi yapısına geçilmesi önem arz etmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi 2006 yılında yürürlüğe girmesine rağmen 1961 yılında yürürlüğe giren 5422 sayılı Kurumlar Vergisi yerine yürürlüğe girmiş bir kanundur. Nispeten günümüze daha yakın bir kanun niteliğinde olan ve 2025 yılının Ocak ayı itibarıyla yaklaşık olarak 19 yıldır yürürlükte bulunan KVK'nın Türk vergi sistemindeki yeri ise çok eskilere dayanmaktadır. Türk vergi sisteminde modern anlamda kurumların vergilendirilmesi 5422 sayılı KVK'yla beraber mümkün hale gelmiştir. 5422 sayılı kanunda yer alan hükümlerin birçoğu hali hazırda yürürlükte olan 5520 sayılı KVK'da da geçerliliğini korumaktadır. 2006 yılında 5520 sayılı KVK yürürlüğe girerken özellikle Avrupa Birliği uyum yasaları gereği uyumlaştırılan birçok kanun gibi KVK da uyumlaştırılmıştır. Bu kanunla özellikle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, örtülü sermaye, kontrol edilen yabancı kurum kazancı gibi uygulamalar yurtdışı iştirak kazançlarında elde tutma yılları, oranları ve kurumlar vergisi oranları gibi hususlar değişmiş 5422 sayılı kanun mülga olmuştur.

5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girdikten sonra çok fazla hususta değişiklik yaşanmış, bilişim teknolojileri gelişmiş, kredi kartıyla ödeme yaygınlaşmış, bankacılık, sigortacılık başta olmak üzere hizmet sektöründe kayda değer bir artış yaşanmıştır. Covid-19 pandemisi sonrası elektronik ticaret hacminde gelişme yaşanmış, para hareketleri fiziksel olmaktan çıkmış ve kaydi hareketlerde artış yaşanmıştır. Fiziksel paraların yerini, sanal paralar, kripto varlıklar ve blok zincir teknolojileri almıştır. Uzay çalışmalarında çok ciddi gelişmeler olmaya başlamış ve özel sektör tarafından uzay seyahatleri dahi düzenlenerek, uzay turizmi görülmeye başlamıştır. Yapay zeka birçok teknolojinin yerini almış, bilgisayar teknolojisinin önüne geçerek neredeyse her hanede yapay zeka üzerinden işlemler yapılabilir olmuştur. İnsanlar evlerinin konforunda hiçbir yere uğramaksızın, milyonluk alışverişler yapabilmekte, yine bunları herhangi bir fiziki para kullanmaksızın saniyeler içerisinde ödeyebilmektedir. Fiziksel mekanların yerini, bilişim ağları, sistemleri ve domainler almıştır. Ancak bunlara ilişkin 5520 sayılı kanunda bir düzenleme bulunmamaktadır. Tam ve dar mükellef ayrımı kanuni veya iş merkezinin nerede olduğuna göre belirlenirken, bilişim

sistemleri üzerinden trilyonlarca dolarlık işlem hacimlerinin gerçekleştirildiği devasa elektronik ticaret şirketleri ve bu şirketlerin elde ettiği kazançlar, kanun tarafından yeterince kavranamadığından kazançlar vergi dışında kalmaktadır. KVK kapsamında vergilendirilemeyen kazançlar, vergi kayıp ve kaçığına yol açmakta bu da dolaylı vergilerin artmasına, kamu finansmanının yeterince karşılanamamasına, bütçe açığı ve cari açıklara, borçlanma gereksiniminin artmasına, verginin başka mükellefler üzerine kaymasına, vergide adaletin engellenmesine, etkin ve verimli bir vergilemenin yapılamamasına sebebiyet vermektedir.

Kanun 2006 yılında yürürlüğe girse de eski kanunun ruhunu ve özelliklerini çokça içinde barındırmaktadır. Ayrıca son çeyrek yüzyılda yaşanan bu önemli gelişmeler ciddi dönüşümleri de beraberinde getirmiştir. Türkiye'nin de taraf olduğu Paris İklim Antlaşmasıyla karbon emisyonunun azaltılması, net sıfır emisyon hedeflerine ilişkin herhangi bir düzenlemenin yer almadığı, uzay kazançlarının nasıl vergilendirileceği, kripto varlıklar ve sanal paraların nasıl vergilendirileceği ve bunların kanuni veya iş merkezlerinin nereler olacağı, elektronik ticaret sistemlerinin vergilendirilmesinde nasıl bir vergileme yapılması gerekliliği halen güncel olarak tartışılmaktadır.

2006 yılında kanun yürürlüğe girdiğindeki ticaret hacmi ile bugünkü ticaret hacmi birbirinden farklıdır. O zaman mevcut bulunan kurumlar yerini daha büyük ve global şirketlere ve kurumlara bırakmış, kooperatifler, dernek ve vakıflara bağlı işletmelerin kurumlar vergisi içindeki payları küçülmüştür. Sermaye şirketleri olabilmek için asgari sermaye tutarları oldukça düşük kalmıştır. Bu durum, KVK'da amaçlanan kurumsallaşmanın sağlanması, kurum olmanın teşvik edilmesi, yabancı yatırımcının sermayesini Türkiye'ye aktarması ve yatırım yapması gayesini karşılayamamıştır. İstisna, muafiyet ve indirimlerin sıklıkla yer aldığı kanunda kurumlar vergisi etkin ve verimli olarak alınamamış. Kurumlar vergisi mükellef sayısı ile orantılı bir çıktı sağlanamamıştır. Kanunda yer alan bazı asgari tutarlar güncellenmemiş bu sebeple o dönemin koşullarında yüksek olan tutarlar şu an kıyaslanamayacak derece de düşük kaldığından haksız istisna, indirim veya muafiyetlerden yararlanabilmenin imkanı doğmuştur. Bununla birlikte kurumlar vergisinin sabit ve tek oranda alınması, gelir vergisinin ise artan oranlı alınması, gelir vergisinin kurumlar vergisine oranla daha az istisna, muafiyet ve indirim imkanlarına sahip olunması nedeniyle, kurumsallaşamayan ve kurumsal yapıya sahip olamayan aslında kurum olarak kabul

edilmemesi gereken GVK kapsamında vergilendirilmesi gereken kurumların, kurumlar vergisi mükellefi olarak kabulü ve vergilemesi gerçekleşmiştir.

KVK'da, GVK'ya sıklıkla atıflarda bulunmaktadır. Kurumlar vergisinde safi kazançta ulaşmada ve kurum kazancının tespitinde, kurum kazancını oluşturan unsurlarda, GVK'da yer alan kazanç unsurları kullanılmaktadır. Bu sebeple KVK ve kanuna yönelik tebliğler yeterli olmayıp GVK ve tebliğlerine de bakılması ve yorumlanması gerekmektedir. Bu sebeple kurumlar vergisi de gelir vergisi gibi GVK'dan birçok özelliği içinde barındırmaktadır. İki kanunun özellikle farklı kanunlarda ele alınması, iki benzer mevzuatın farklı olarak ele alınmasına neden olmaktadır. Oysaki her iki vergi de kaynağını gelirden almaktadır. KVK'da sayılan kurumlar elde ettikleri kazançları vergilendirirken KVK hükümlerine göre GVK'da sayılan gerçek kişiler ise GVK hükümlerine göre vergilendirilmektedir. İndirim, istisna ve muafiyetlerin birçoğu her iki kanunda da aynıdır. Hatta mükerrer bir yazıma sebebiyet vermemek adına kanunlar arası atıf yapılarak ilgili kanun boşlukları giderilmeye çalışılmıştır. Ancak atıf yapılan kanun GVK'dır ve kurumlara özel bir kanun olan KVK'ya göre daha eski bir tarihte yürürlüğe girmiştir. Bu sebeple kurumlar vergisi mevcut haliyle eski kanun dili ve anlatımına sahip olan GVK'ya mecburi bir bağlılığa sahiptir.

KVK yazım dili bakımından günümüzde kullanılan dile daha yakın bir dil kullanmakla beraber ayrıntılı açıklamalarla uzun bir içeriğe sahiptir. KVK özellikle vergi harcaması kapsamında olan istisna ve muafiyetlerin sıklıkla koşullarının, yararlanacak kurumların sınırlarında ve yararlanılacak oranlarda değişiklik yapılmaktadır. KVK sade, yalın ve anlaşılabilir olmalıdır. Çok uluslu şirketlerin kolaylıkla anlayabileceği bir yapıya bürünmelidir. Bu haliyle kurumlar vergisi her ne kadar bu vergiyi açıklamaya yönelik en temel tebliğ olan kurumlar vergisi genel tebliğinde geniş açıklamalara yer verilmiş olsa da spesifik konularda özelge talebinde sıklıkla bulunulan bir kanun olarak dikkat çekmektedir. KVK dar ve tam mükellefiyete tabi mükelleflerini ayırma tutmuş olup, bunlara ilişkin vergilemeyi kanun içinde iki farklı kısımda ele almıştır. Bu sebeple aynı şeyler tekrar tekrar açıklanırken kanunu okuyanlar tarafından hem mükerrerliğin yaşanmasına hem de kanun okuması tamamlandığında bilgilerin tam olarak kavranamamasına yol açmaktadır. Sürekli GVK'ya yapılan atıflarda, iki kanuna da hakimiyetin gerekliliğini ortaya koymakta ve

her iki kanunda da iyi bir şekilde kavranmaya çalışılmaktadır. Bu durum hemen zaman hem de vergilendirme maliyeti açısından büyük bir sorun teşkil etmektedir.

KVK, 2006 yılında yürürlüğe girmiş ve o tarihten 2025 yılının Ocak ayına kadar, farklı maddeleri, farklı yıllarda olmak üzere toplamda 71 kez değişikliğe uğramıştır. 19 yıldır yürürlükte olan bu kanunun 71 kez değişikliğe uğraması, yıllara göre değişimler farklılaşmakla birlikte, bir yılda yaklaşık ortalama dört kez KVK maddelerinde değişiklik yapıldığını göstermektedir. 71 kere değişikliğe uğrayan kanunda 134 madde sadece 5520 sayılı kanuna ek ve değişiklik getiren maddeler olduğuna dikkat çekmek gerekir (KVK,2006).

Bu durum kurumlar vergisi mükelleflerinin kanunları öngörüp bu kanuna göre yatırım kararları almasında büyük bir engel oluşturmaktadır. Sürekli ve sıklıkla değişen mevzuat hükümleri uluslararası sermaye girişinde öngörülebilirliğin ortadan kalkması sebebiyle azalışa veya başka ülkelere kaynakların aktarılmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu husus vergi karmaşıklığına da sebebiyet vermektedir.

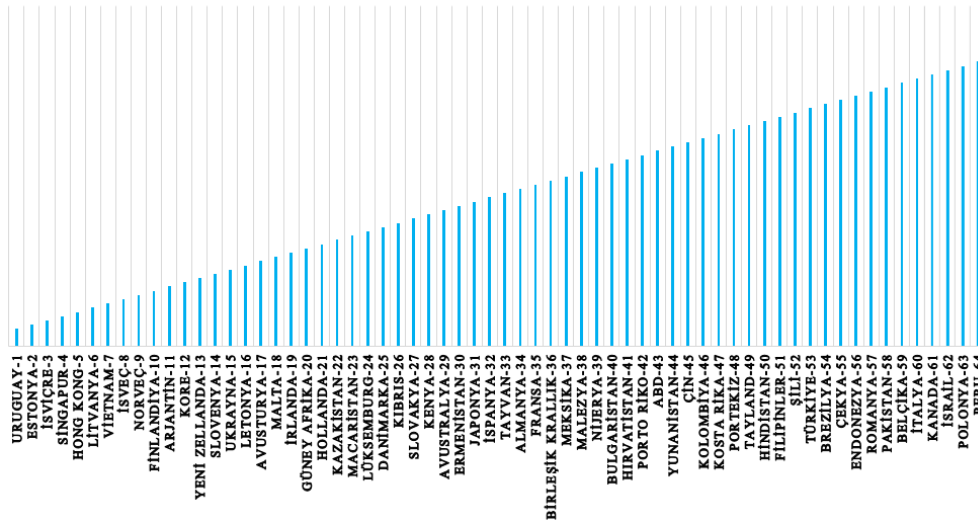
KVK ekleriyle birlikte olmak üzere PDF formatında mevzuat sitesinde toplam 83 sayfa olarak yer almaktadır. KVK 40 madde, kanuna işlenen 13 ek madde, 17 geçici madde ve kanuna işlenmeyen bir geçici madde olmak üzere 71 maddeden oluşmaktadır. Ayrıca maddelerinin çoğunluğunda GVK'ya yapılan atıflarla GVK hükümlerinden de yararlanıldığı unutulmamalıdır (KVK,2006). Bu maddelerin özellikle geçici maddelerin çoğunluğu yürürlükte bulunmamakta ancak KVK içinde yer almaktadır. Neredeyse kanunun kendi maddesi kadar geçici ve ek madde sayısı olması ve bu maddelerin çoğunluğunun yürürlükte bulunmaması da gelir üzerinden alınan vergilerden olan kurumlar vergisine yönelik reform ihtiyacını gözler önüne sermektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2024 Kasım ayı verilerine göre gelir vergisi mükellefi 1.188.686 kişiden oluşmaktadır (GİB, 2025, <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 09.01.2025). En son TÜRMOB tarafından yayımlanan 2023 yılı faaliyet raporunda 6.265 serbest muhasebeci, 118.906 serbest muhasebeci ve mali müşavir, 5.081 yeminli mali müşavir olmak üzere toplam meslek mensubu sayısı 130.252 kişi olduğu görülmektedir (TÜRMOB, 2024: 8). Meslek mensuplarının dahi bu denli mevzuat değişikliklerini yakından takip edebilmesi mümkün değildir. Aynı zamanda sayısal verilerle ortalama 9 kurumlar vergisi mükellefine bir meslek mensubunun hizmet

verdiği düşünüldüğünde mevzuatın tam anlamıyla anlaşılabilir ve uygulanması neredeyse imkansız bir hale gelmektedir. KVK ile ilişkili Gelir İdaresi Başkanlığı özelge sisteminde görüntülen 3.762 özelge mevcut bulunmaktadır (GİB,2025, <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 09.01.2025).

Özelge sisteminin 2010 yılında yürürlüğe girdiği ve tüm özgelgelerin internet sisteminde yayımlandığı hususu bir kenara bırakıldığında 2025 yılı Ocak ayı itibarıyla her sene yaklaşık olarak 250 adet KVK'yla doğrudan ilişkili olup internet sitesinde yayımlanan özelgenin varlığı mevcut bulunmaktadır. Bu sayı gelir vergisi mükelleflerinde 1.178 olup, kurumlar vergisi mükelleflerinin neredeyse beş katına tekabül etmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı 2024 Kasım ayı verilerine göre gelir vergisi mükellefi sayısı 2.606.805 iken, kurumlar vergisi mükellefleri 1.188.686 kişiden oluşmaktadır. Gelir vergisi mükelleflerinin sayısı, kurumlar vergisi mükelleflerinin yaklaşık iki katına tekabül ederken, gelir vergisi mükelleflerinin almış olduğu özgelgelerin yaklaşık beş katıdır. Özelge yayımlanma tarihi her iki kanun içinde aynıdır. Buna rağmen GVK'ya yönelik başvurular daha fazladır. Kanun dili sadeliği, basit ve yalın anlatımıyla kurumlar vergisi, gelir vergisine göre daha anlaşılabilir bir kanun olmakla birlikte yine de daha da fazla sadeleştirilmesi gerekliliği görülmektedir. Ayrıca tek bir kanun olarak uygulanması durumunda atıflar kanun içinde yapılmış olacak, uygulamaya yönelik tek bir kanun, tek bir tebliğ ile daha anlaşılabilir, öngörülebilir, yalın, sade ve açık bir kanun haline gelecektir.

ÜLKELER



Şekil 4.1. Vergi Karmaşıklığı Endeksi Sıralaması, 2022

Kaynak: Tax Complexity Index, (<https://www.taxcomplexity.org/>, Erişim tarihi: 09.09.2024).

Şekil 4.1.'de görüldüğü üzere Türkiye en son yayımlanan vergi karmaşıklığı endeksi sıralamasına ilişkin 2022 yılı verisine göre, 64 OECD ülkesi arasında 53. sırada, 36 Avrupa ülkesi arasında ise 30. sırada yer almaktadır. Ayrıca sıralamadaki en iyi ülke konumunda olan Uruguay'ın endeks puanı 0,21 iken, Türkiye'nin 0,42 ve son sıradaki Peru'nun 0,51'dir. Bu endeks ve sıralamaların hesaplanmasında çeşitli kriterler mevcut bulunmaktadır.

Vergi karmaşıklığı endeksi ek vergiler, alternatif vergiler, kontrol edilen kurum kazancı, amortismanlar, genel vergi kaçınmaları önleme, faiz gelirlerinin vergilendirilmesi, yatırım teşvikleri, kayıplar, mahsup imkanı, telif hakları, transfer fiyatlandırması, yasal vergi oranı, denetim imkanları, rehberlik faaliyetleri, itirazların değerlendirilmesi, ödeme ve beyanname durumlarının karşılaştırılması, idari ve adli çözüm yollarının değerlendirilmesi gibi birçok alt kriterlerden oluşmakla birlikte temelde iki genel ayrıma tabi tutulmaktadır. Birincisi genel olarak vergi kanunlarının karmaşıklığı, ikincisi ise vergi sisteminin özellikleri ve karmaşıklıklarının topluca ele alındığı vergi sistemi karmaşıklığıdır.

Türkiye'nin yukarıda bahsi geçen sıralamaları ve endeks puanları bu iki genel ayrımın ortalamasından oluşmakta ve sıralamaları ve endeks puanları buna göre belirlenmektedir. Daha ayrıntılı inceleyerek ana alt başlıklar bakımından değerlendirebilirsek Türkiye'nin bu sıralamadaki yerini daha iyi analiz edebiliriz.

Türkiye vergi kanunları karmaşıklığında 2018 yılında 23. sırada 0,46 endeks puanına sahipken, aynı yılda vergi sisteminin özellikleri ve karmaşıklıklarının topluca ele alındığı vergi sistemi karmaşıklığında 0,32 endeks puanıyla 32. sırada yer almıştır. Genel ortalama dikkate alınarak bakılan vergi karmaşıklığı sıralama ve endeksindeyse 2018 yılında Türkiye 58 OECD ülkesi arasında 0,39 puanla 29. sırada yer alırken, 25 Avrupa ülkesi arasında 14. sırada yer almıştır.

Türkiye vergi kanunları karmaşıklığında 2020 yılında 23. sırada 0,41 endeks puanına sahipken, aynı yılda vergi sisteminin özellikleri ve karmaşıklıklarının topluca ele alındığı vergi sistemi karmaşıklığında 0,25 endeks puanıyla 25. sırada yer almıştır. Genel ortalama dikkate alınarak bakılan vergi karmaşıklığı sıralama ve endeksindeyse 2020 yılında Türkiye 69 OECD ülkesi arasında 0,33 puanla 27. sırada yer alırken, 26 Avrupa ülkesi arasında 7. sırada yer almıştır.

Türkiye vergi kanunları karmaşıklığında 2022 yılında 53. sırada 0,54 endeks puanına sahipken, aynı yılda vergi sisteminin özellikleri ve karmaşıklıklarının topluca ele alındığı vergi sistemi karmaşıklığında 0,31 endeks puanıyla 45. sırada yer almıştır. Genel ortalama dikkate alınarak bakılan vergi karmaşıklığı sıralama ve endeksindeyse 2022 yılında 64 OECD ülkesi arasında 53. sırada yer almaktadır. 36 Avrupa ülkesi arasında ise 30. sırada yer almaktadır. Görüldüğü üzere vergi karmaşıklığı Türk vergi sistemi'nin en önemli sorunlarından bir tanesidir. Bu sorunla mücadele edebilmek için güncel, vergi tabanını geniş tutan, vergiden kaçınma yollarını kapatan, denetlenebilen, kendi içinde otokontrol mekanizması bulunan, sade, yalın, anlaşılabilir ve az madde ve içerikte, istisna, muafiyet ve indirimlerin çoğunun ortadan kaldırıldığı, kullanılmayan maddelerin ve geçici maddelerin mülga edildiği, atıfların sınırlandırılması adına aynı kanun içinde gelir ve kurumlar vergisi özelinde bir kanun olarak uygulanması gerektiği açıkça ortaya çıkmaktadır.

4.1.1.2. Vergi harcamalarının elde edilen vergi gelirlerine oranla çok fazla olması

Vergi harcaması, vergi sistemi uygulamaları dışına çıkılması sonucunda yaşanan vergi kayıpları olarak adlandırılmaktadır. Vergi uygulamalarından sapmalar, verginin konusunun, mükelleflerinin, oranlarının, vergi kesintisine yönelik oranların ve mükelleflerin, vergi tarife ve dilim yapısında yapılan değişiklikler ile çifte vergiyi önleme anlaşmaları olarak sıralanabilmektedir. Genel anlamda kesin olarak bu konuyla ilgili bir tanımlama olmamakla birlikte, dünyanın kabul ettiği tanım standart vergi uygulamalarından sapma olarak kabul edilmektedir.

Vergi harcaması, devletin vergi kanunlarında belirtmiş olduğu esaslara göre alması gereken ancak mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek adına istisna, muafiyet, indirim mekanizması ve uluslararası antlaşmalarla almadığı kaynaklara verilen isim olarak tanımlanabilir. Devlet vergi harcaması yaparak, kimi zaman mali amaçları gerçekleştirmek gayesiyle kimi zaman da sosyal devlet ilkesinin, gelir dağılımında adaletin sağlanması, dar gelir gruplarına pozitif ayrıcalıkların oluşturulması, kadın istihdamının artırılması, yatırımcının yatırım yapmasına yönelik destek ve teşvik niteliğini haiz adımlar atması adına vergi kanunları gereği verginin konusuna girmesine veya sayılan mükelleflerden vergi alınabileceği bilinmesine rağmen bu durumlarda konu veya mükellefleri istisna ve muafiyetlerle vergi dışı bırakarak vergi

almaması yani vergi harcaması yapması anlamına gelmektedir. Vergi harcaması yapılırken bir amaç güdüldüğünden bu amacı sağlayıp, sağlamama noktasında sürekli analiz edilip, etki değerlendirilmesi yapılmalı, etkin ve verimli olmayan harcamalar bütçe açığına neden olduğundan sınırlandırılmalı veya kaldırılmalıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı her yıl vergi harcaması raporu yayımlamaktadır. 2023 yılı vergi harcama raporu yayımlanmış olup, bu raporda önemli bilgiler yer almaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi özelinde hangi muafiyet, istisna, indirim, indirimli oran, mahsup ve iade işleminin Türkiye’de vergi harcaması olarak raporlandığını bilmek, büyük resmi yorumlamak adına önemli olacaktır.

GVK’da vergi harcaması olarak kabul edilen maddeler aşağıdaki gibidir (GİB, 2024: 13-103):

- Vergiden muaf esnaf (GVK,1961:madde 9),
- Diplomat muafılığı (GVK,1961:madde15) ve ücret istisnası (GVK,1961:madde16),
- Serbest meslek kazancı istisnası (GVK,1961:madde18),
- PTT acentelerinde kazanç istisnası (GVK,1961:mükerrer madde18),
- Kreş ve gündüz bakımevleri ile eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası (GVK,1961:madde 20),
- Genç girişimcilerde kazanç istisnası (GVK,1961:mükerrer madde20),
- Basit usulde tespit olunan kazançlarda gelir vergisi istisnası (GVK,1961:mükerrer madde20/A),
- Sosyal içerik üreticiliği, internet ve benzeri elektronik ortamlar üzerinden sunulan hizmetler ve mobil cihazlar için uygulama geliştiriciliğinde kazanç istisnası (GVK,1961:mükerrer madde20/B),
- Tarımsal destekleme ödemelerinde kazanç istisnası (GVK,1961:mükerrer madde 20/C),
- Mesken kira geliri ve haklara yönelik istisna (GVK,1961:madde 21),
- Menkul sermaye iradı istisnası (GVK,1961:madde 22),
- Ücretlere yönelik istisna (GVK,1961:madde 23),
- Gider karşılıklarında istisna (GVK,1961:madde 24).

- Tazminat ve yardımlarda istisna (GVK,1961:madde 25),
- Vatan hizmetleri yardımlarında, teçhizat ve tayın bedellerinde ve tahsil ve tatbikat ödemelerinde istisnalar (GVK,1961:madde 25,26,27),
- Teşvik ikramiye ve mükafatları (GVK,1961:madde 29),
- Sergi ve panayır istisnası (GVK,1961:madde 30),
- Engellilik indirimi (GVK,1961:madde 31),
- Yurt dışına hizmet veren mükelleflere tanınan indirim (GVK,1961:madde 33),
- Ücretin tespitinde indirimine izin verilen unsurlar (GVK,1961:madde 63),
- Bazı serbest meslek kazançlarına tanınan muafiyet (GVK,1961:madde 66/2),
- Değer artış kazançlarına tanınan istisna (GVK,1961:mükerrer madde 80),
- Toplama yapılmayan haller (GVK,1961:madde 86),
- Diğer indirimler (GVK,1961:madde 89),
- Hasılat esaslı kazanç beyanı (GVK,1961:madde 113),
- Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi (GVK,1961:mükerrer madde 121),
- Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesi (GVK,1961:geçici madde 67),
- Jokey, jokey yamakları ve bunların antrenörlerine ödenen ücretlere ilişkin nihai vergilemenin %20 olması (GVK,1961:geçici madde 68),
- Yatırım indirimi (GVK,1961:geçici madde 69),
- Sporculara yapılan ücret ödemeleri (GVK,1961:geçici madde 72),
- 5746 sayılı kanun kapsamında çalışan ücretlilere Ar-Ge desteği (GVK,1961:geçici madde 76),
- Tarım ürünleri lisanslı depoculuk faaliyetlerinden doğan kazançlara yönelik istisna (GVK,1961:geçici madde 78),
- Yatırım teşvik belgeli yatırımlara gelir vergisi stopaj desteği (GVK,1961:geçici madde 80),
- Bireysel katılım yatırımcısı indirimi (GVK,1961:geçici madde 82),

KVK’da vergi harcaması olarak kabul edilen maddeler aşağıdaki gibidir (GİB, 2024: 103-164):

- KVK kapsamındaki muafiyetler (KVK,2006:madde 4),
- KVK kapsamındaki istisnalar (KVK,2006:madde 5),
- Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi (KVK,2006:madde 5/A),
- Sınai mülkiyet haklarına tanınan istisna (KVK,2006:madde 5/B),
- Diğer indirimler (KVK,2006:madde 10),
- Kurumlar vergisi ve geçici vergi oranı indirimi (KVK,2006:madde 32),
- İndirimli kurumlar vergisi uygulaması (KVK,2006:madde 32/A),
- Diğer bazı muafiyetler (KVK,2006:geçici madde 2),
- Elektrik motorlu taşıt araçlarını Türkiye’de imal eden mükelleflerin desteklenmesi (KVK,2006:geçici madde 12),
- Yabancı paraların ve altın hesaplarının Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulaması (KVK,2006:geçici madde 14).

Vergi Harcaması Yapılan Kanun	2024	2025	2026
Gelir Vergisi Kanunu	1.006.274	1.249.816	1.434.139
Kurumlar Vergisi Kanunu	657.044	837.109	989.705
Katma Değer Vergisi Kanunu	342.278	431.343	493.851
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	61.758	74.210	84.219
Diğer Kanunlar	143.022	185.204	220.721
Toplam Vergi Harcaması	2.210.376	2.777.682	3.222.634

Tablo 4.1. 2024-2026 dönemi merkezi yönetim bütçe kanununa eklenen vergi harcaması tahminleri (milyon TL)

Kaynak: GİB, 2024, “Vergi Harcamaları Raporu 2023”,(<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024).

Tablo 4.1.’de belirtildiği üzere, 2024-2026 dönemi merkezi yönetim bütçe kanununa eklenen vergi harcaması tahminlerinde vergi harcaması bakımından sürekli bir artış yaşanacağı, merkezi yönetim tarafından tahmin edilmektedir. Tahminlere göre, 2025 yılında yapılacak olan vergi harcama tutarı, 2024 yılında yapılan vergi harcama

tutarının %20,42 oranında artacağını söylemektedir. Yine 2026 yılında yapılacak olan vergi harcama tutarı, 2025 yılında yapılacak olan vergi harcama tutarının %13,80 olarak artacağını söylemektedir.

2024 yılı merkezi yönetim bütçe dengesine bakıldığında merkezi yönetim bütçe dengesi 1.276.935 TL açık vermiştir. 2024 yılı vergi harcaması tahmini tutarı ise 2.210.376 TL'dir. Yani devletin vergi harcaması olarak istisna, muafiyet, indirim, vergi oranlarının azaltılması gibi uygulamalarıyla vazgeçtiği harcama tutarı, 2024 yılında vermiş olduğu merkezi yönetim bütçesi açığının tam 1,73 katıdır.

2024 yılı merkezi yönetim bütçe dengesine bakıldığında merkezi yönetim bütçesi 1.769.324 TL bütçe finansmanına ihtiyaç duymuştur. Bu hesabın içinde bütçe emanetleri ve avanslar da dahildir. 2024 yılı vergi harcaması tahmini tutarı ise 2.210.376 TL'dir. Yani devletin vergi harcaması yoluyla vazgeçtiği vergi harcama tutarı, 2024 yılında vermiş olduğu merkezi yönetim bütçesi finansman gereksiniminin 1,25 katıdır.

Bu analizi sadece gelir üzerinden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamaları üzerine yaparsak, 2024 yılında gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir vergisi için 1.006.274 TL ve kurumlar vergisi için 657.044 TL vergi harcaması yapılmıştır. Bu iki vergi için yapılan vergi harcaması dikkate alındığında 2024 yılı için toplam 1.663.318 TL olduğu görülmektedir. Bu tutar 2024 yılı merkezi yönetim bütçe dengesinin 1,3 katıdır. Ayrıca gelir ve kurumlar vergisi için yapılan vergi harcaması tutarı, merkezi yönetim bütçe finansman açığının 0,94 katıdır. Yani neredeyse sadece iki vergi bu finansman açığının tamamını karşılar hale gelmiştir. Gelir ve kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamasının bu açığın %94'ünü karşıladığını göstermektedir. Bu veriler gelir ve kurumlar vergisi özelinde ne denli ciddi vergi harcamaları yapıldığını açıkça gözler önüne sermektedir. Ayrıca gelir vergisi için yapılan vergi harcamaları kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamalarının 1,53 katıdır. Bu durum GVK için yapılan vergi harcamasının büyüklüğünü açıkça ortaya koymaktadır.

2024 YILI MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE DENGESİ	
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE GELİRLERİ	7.793.286
I. GENEL BÜTÇE GELİRLERİ	7.594.687
Vergi Gelirleri	6.597.109
Dolaysız Vergiler	2.290.824

Dolaylı Vergiler	4.306.285
Diğer	997.578
Teşebbüs ve Mülkiyet Gelirleri	119.975
Alınan Bağışlar ve Yardımlar	146.541
Faizler, Paylar ve Cezalar	702.663
Sermaye Gelirleri	17.288
Alacaklardan Tahsilatlar	11.111
II. ÖZEL BÜTÇELİ İDARELERİN GELİRLERİ	158.259
III. DÜZENLEYİCİ, DENETLEYİCİ KUR. GELİRLERİ	40.340
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE HARCAMALARI	9.070.221
Faiz Hariç Bütçe Giderleri	7.875.018
Personel Giderleri	2.492.041
SGK'ya Devlet Primi Giderleri	304.583
Mal ve Hizmet Alım Giderleri	596.293
Cari Transferler	3.433.711
1. Görev Zararları	374.014
2. Hazine Yardımları	1.601.699
3. Kar Amacı Gütmeyen Kur. Transferler	104.126
4. Hane Halkına Yapılan Transferler	36.294
5. Tarımsal Destekleme	76.249
6. Hane Halkına Yapılan Diğer Transferler	159.167
7. Sosyal Amaçlı Transferler	122.914
8. Yurtdışına Yapılan Transferler	26.790
9. Gelirlerden Ayrılan Paylar	932.456
Sermaye Giderleri	725.025
Sermaye Transferleri	71.713
Borç Verme	251.652
Faiz Giderleri	1.195.202
İç Borç Faizi	837.398
Dış Borç Faizi	197.444
İskonto ve Kısa Vadeli İşl. Ait Faiz (**)	160.360
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE FAİZ DIŞI DENGESİ	-81.733
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE DENGESİ	-1.276.935
BÜTÇE EMANETLERİ	-475.772
AVANSLAR	-16.617
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE NAKİT DENGESİ	-1.769.324
MERKEZİ YÖNETİM BÜTÇE FİNANSMANI	1.769.324

Tablo 4.2. 2024 yılı merkezi yönetim bütçe dengesi

Kaynak: Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi, (<https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>, Erişim tarihi: 10.01.2025).

Tablo 4.2. vergi gelirleri bakımından analiz edildiğinde, 2024 yılı merkezi yönetim bütçe gelirlerine bakıldığında dolaysız vergilerin yani gelir ve kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payının %35 olduğu, dolaylı vergilerin payının ise %65 olduğu görülmektedir. Maliye literatüründe dolaylı vergilerin payının, dolaysız vergilerin payına göre daha fazla olması adaleti bozucu etkisi nedeniyle pek fazla istenilmeyen bir durumdur. Ancak bilindiği üzere vergi geliri üç kaynaktan elde edilebilir. Bu kaynaklar gelir, harcama ve servettir. Gelir ana kaynağı üzerinden etkin, verimli bir vergileme yapılamadığında, kayıt dışılık, vergi kayıp ve kaçağı fazla olduğu durumlarda, gelir yeterince vergilendirilememekte ve vergi yükü harcama ve tasarruflar üzerinde kalmaktadır. Özellikle Türkiye gibi harcama ve tüketim eğilimi, tasarruf eğiliminin kat ve kat üzerinde olan bir toplum yapısında tüketim vergileri üzerindeki vergi, gelir ve servet üzerindeki vergilere göre sürekli artmakta ve hazinenin vergi gelirlerinin en önemli bileşeni olmaktadır. Vergi harcamalarına bakıldığında harcama vergilerinden olan KDV için yapılan vergi harcamaları toplamının, GVK çerçevesinde yapılan vergi harcamalarının üçte biri, kurumlar vergisi için yapılan harcamaların ise yarısı kadar olduğu görülmektedir.

Buna rağmen 2023 yılında KDV'nin vergi gelirleri içindeki payı %39,6 olarak gerçekleşirken, gelir vergisinin vergi gelirleri içindeki payı %13,7 olarak gerçekleşmiştir. Bu rakam kurumlar vergisi için %15,9'dur. Vergi gelirleri içindeki paylara bakıldığında KDV, gelir vergisinin yaklaşık olarak üç katı, kurumlar vergisinin ise yaklaşık olarak iki buçuk katı olarak görülmektedir (<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024). Bu durum KDV'nin ne kadar efektif bir vergi olduğunu göstermekle birlikte hem gelir vergisi hem de kurumlar vergisinin yani gelir üzerinden alınan bütün vergilerin toplamının KDV'nin vergi gelirleri içindeki payına yetişemediği hatta KDV'nin vergi gelirleri içindeki payının gelir ve kurumlar vergisi kanunlarının vergi gelirleri içindeki payının 1,34 katı olduğunu göstermektedir. Bu durum gelir üzerinden alınan vergilerin yani kaynaklarına göre sınıflandırılan vergiler başlığı altında üç ana bloktan biri olan bloğun vergi gelirleri içindeki payının, harcamalar üzerinden alınan vergilerden sadece birisi olan KDV'nin çok fazla altında kaldığı ve Türk vergi sistemi'nde tüm yükün dolaylı vergiler üzerinde kaldığını göstermektedir.

Bir başka ayrıntılı incelenmesi gereken vergi yine harcamalar üzerinden alınan vergi olan ÖTV'dir. ÖTV'nin 2023 yılı vergi gelirleri içindeki payı %20,62'dir. Vergi gelirleri içindeki paylara bakıldığında ÖTV, gelir vergisinin yaklaşık olarak bir buçuk katı, kurumlar vergisinin ise 1,3 katı olduğu görülmektedir (<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024). Bu durum ÖTV'nin ne kadar efektif bir vergi olduğunu göstermekle birlikte, ÖTV'nin vergi gelirleri içindeki önemini de bir kez daha göstermektedir.

ÖTV özelinde vergi harcamalarına bakıldığında gelir vergisi için yapılan vergi harcamasının, ÖTV kanunu için yapılan vergi harcamasına göre 15 katı büyüklüğünde olduğu, kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamasının ise ÖTV kanunu için yapılan vergi harcamasının 10 katı büyüklüğünde olduğu, Tablo 4.1 ve Tablo 4.3'deki verilerden açıkça görülmektedir. KDV için yapılan vergi harcamalarının da ÖTV için yapılan vergi harcamalarının 5 katı büyüklüğünde olduğu açıkça görülmektedir.

Dolaylı vergiler olarak kabul edilen KDV ve ÖTV için yapılan vergi harcamaları Tablo 4.1 ve Tablo 4.3'deki verilerin yardımıyla yorumlandığında bu vergiler için yapılan vergi harcamasının toplam vergi harcamaları içindeki payının %18 olduğu görülürken, 2023 yılı için KDV'nin vergi gelirleri içindeki payının %39,6 ve ÖTV'nin vergi gelirleri içindeki payının %20,62 yani toplamda vergi gelirleri içindeki payı %60,22'iken, gelir ve kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamalarının toplam harcamalar içindeki payı %76, vergi gelirleri içindeki payının ise toplamda %35 olduğu görülmektedir. Bu durum gelir ve kurumlar vergisinin vergi gelirleri içindeki payına nazaran çok fazla vergi harcaması yaptığını, dolaylı vergiler olan KDV ve ÖTV'ye yapılan vergi harcamalarının ise vergi gelirleri içindeki payına göre daha iyi bir konumda olduğunu göstermektedir. Ayrıca dolaylı vergilerin genel olarak dolaysız vergilere göre daha az vergi harcamasıyla daha fazla vergi geliri sağlamaları nedeniyle gelir ve kurumlar vergisine göre vergi sistemi içinde daha efektif ve optimal bir vergileme olduklarını göstermektedir.

Vergi Harcaması Yapılan Kanun	2024	2025	2026
Gelir Vergisi Kanunu	%46	%45	%45
Kurumlar Vergisi Kanunu	%30	%30	%31
Katma Değer Vergisi Kanunu	%15	%16	%15
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	%3	%3	%3
Diğer Kanunlar	%6	%7	%7
Toplam Vergi Harcaması	%100	%100	%100

Tablo 4.3. 2024-2026 dönemi merkezi yönetim bütçe kanununa eklenen vergi harcaması tahminlerinin, kanunlar bazında yüzdelik dağılımı

Kaynak: GİB, 2024, Vergi Harcamaları Raporu 2023, (<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024) yararlanılarak oluşturulmuştur.

Tablo 4.3 analiz edildiğinde GVK'nın toplam vergi harcamaları içindeki payı en yüksek vergi olduğu, ikinci sırada kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamalarının yer aldığı ve gelir vergisi harcamalarını kurumlar vergisi harcamalarının bir buçuk katı olduğu görülmektedir. 2024, 2025 ve 2026 yılı tahminlerinde gelir ve kurumlar vergisi vergi harcamalarının paylarının neredeyse sabit kaldığı yani bu harcama oranlarının devam edeceği ayrıca tutar bakımından da artacağı görülmektedir.

Dolaysız vergiler için vazgeçilen verginin, dolaylı vergilere ve diğer vergilere oranla ne denli fazla olduğu görülmektedir. Uluslararası yatırımcıların, ülkeye kaynak girişini sağlamak için vergi harcamasında KVK'nın payının, GVK'daki payına oranla daha fazla olması gerekmektedirken, gelir vergisi kanuna yönelik yapılan vergi harcamalarının daha fazla olduğu görülmektedir.

Vergi harcamalarında sürekli artış yaşanması aynı zamanda hazinenin daha fazla vergi kaybına neden olmaktadır. Vergi politikasının mali ve mali olmayan amaçları gerçekleştirmek adına kullandığı vergi harcamalarında etkin ve verimli olması, yapılan bir vergi harcamasının misliyle karşılığının alınması gerekmektedir. Aksi halde yapılan vergi harcamaları amacına ulaşmayan harcamalar olarak kalacaktır.

Vergi Harcaması Yapılan Kanun	2022	2023	2024	2025	2026
Gelir Vergisi Kanunu	2,30	2,59	2,44	2,36	2,28
Kurumlar Vergisi Kanunu	1,85	1,75	1,60	1,58	1,57

Katma Değer Vergisi Kanunu	1,16	0,92	0,83	0,81	0,78
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	0,15	0,17	0,15	0,14	0,13
Diğer Kanunlar	0,40	0,36	0,35	0,35	0,35
Toplam Vergi Harcaması	5,87	5,79	5,37	5,25	5,12

Tablo 4.4. 2022-2026 dönemi vergi harcaması tahminlerinin GSYH'ye oranı

Kaynak: GİB, 2024, Vergi Harcamaları Raporu 2023, (<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024).

Tablo 4.4'e bakıldığında toplam vergi harcamalarının ve vergi kanunları bazında vergi harcamalarının gayri safi milli hasılaya oranı yer almaktadır. 2022 yılında gerçekleşen bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranı %1 olarak gerçekleşmiştir. 2023 yılında gerçekleşen bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranı %5,2 olarak gerçekleşmiştir (SBB, 2025, <https://www.sbb.gov.tr/>, Erişim tarihi: 05.01.2025).

2024 yılında bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranı %4,9 olarak gerçekleşmiştir. 2025 yılında bu oranın orta vadeli programda %3,1, 2026 yılında %2,8 ve 2027 yılında %2,5 olarak tahmini öngörülmektedir (TCMB, 2025, <https://www.tcmb.gov.tr/>, Erişim tarihi: 05.01.2025).

Bu veriler ışığında bütçe açıklarının gayri safi milli hasılaya oranları ile devletin vergi harcaması yoluyla almaya hakkı olduğu halde mali ve mali olmayan amaçlarını gerçekleştirmek için almadığı vergi harcamalarını karşılaştırmakta yarar olacaktır. 2022 yılında gerçekleşen bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranı %1'dir. Vergi harcaması yoluyla devletin almaya hakkı olduğu halde istisna, muafiyet ve indirimler yoluyla vazgeçtiği vergi harcamalarının gayri safi milli hasılaya oranı %5,87'dir. Yani gerçekleşen bütçe açığının yaklaşık altı katı tutardan devlet mali ve mali olmayan amaçların sağlanması adına feragat etmiştir. 2022 yılında gerçekleşen bu rakamların yanı sıra 2027 yılına kadar olan süreçte yapılan tahminler ve 2023 ve 2024 yılı gerçekleştirmeleri de beraber dikkate alındığında beş yıl üst üste bütçe açığı verdiği veya devletin resmi tahminlerine göre vereceği izlenimini oluşturmaktadır.

2022 yılı özelinde değerlendirmede bulunursak sadece GVK gereği yapılan vergi harcaması, gerçekleşen bütçe açığının 2,3 katı, KVK gereği yapılan vergi harcaması, gerçekleşen bütçe açığının 1,85 katı, gelir üzerinden alınan vergiler yani gelir ve kurumlar vergisi kanunları için yapılan vergi harcaması toplam tutarının, gerçekleşen

bütçe açığının tam 4,15 katı olduğu görülmektedir. Yani hazine sadece vergi harcamalarının 2022 yılında dörtte üçünü azaltsa bile hazinenin bütçe açığı yerine bütçe fazlası vereceğini açıkça göstermektedir. Yine devletin sadece GVK'daki harcamaların yarısını dahi azaltması halinde bütçenin fazla vereceği açıkça görülmektedir. 2022 yılı gerçekleşmiş ve neticesi gözler önünde olan bir yıldır. Henüz gerçekleşmeyen 2025, 2026 ve 2027 yılı hedefleri için bu durumun devlet tarafından çok acil bir şekilde ele alınıp, çözümlenmesi gerekmektedir.

2023 yılına bakıldığında, toplam vergi harcamasının gayri safi milli hasılaya oranının %5,79 olduğu görülmektedir. 2023 yılı bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranının %5,2 olduğu görülmektedir. Bu durumun oluşmasında Türkiye tarihinin en büyük depremi olan merkez üssü Kahramanmaraş'ın Pazarcık ilçesi olan depreme yönelik harcamaların etkisinin olduğu, orta vadeli programda yer almaktadır. Buna rağmen vergi harcamalarının gayri safi milli hasılaya oranının, bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranının 1,11 katı olduğu gerçeğini göstermektedir. Sadece gelir üzerinden alınan vergilerden gelir vergisine yapılan vergi harcaması bütçe açığının yarısını karşılayabilmekte, gelir üzerinden alınan vergilere yapılan toplam vergi harcaması ise bütçe açığının %83'ünü tek başına karşılayabilmektedir. Türkiye tarihinin en büyük deprem felaketi sonrası dahi verilen bütçe açığının çok daha fazla üzerinde olan vergi harcamalarının azaltılması gerekliliği tüm gerçekliğiyle kendisini göstermektedir. Sadece gelir üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamalarından vazgeçilse dahi 2023 yılı gibi Türkiye tarihinin en büyük doğal felaketinde yaşanan harcamalar dahil tüm harcamaların %83'ü karşılanabilmektedir. Bu durum gelir üzerinden alınan vergilere yönelik harcamaların ne denli ciddi bir şekilde ele alınması gerektiğini gözler önüne sermektedir.

2024 yılına gelindiğinde, toplam vergi harcamasının gayri safi milli hasılaya oranının %5,37 olduğu görülmektedir. 2024 yılında bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranı %4,9 olarak gerçekleşmiştir. Vergi harcamalarının gayri safi milli hasılaya oranının, bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranının 1,11 katı olduğu gerçeğini göstermektedir. Ayrıca gelir üzerinden alınan vergilerden gelir ve kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamalarının bütçe açığının karşılama oranı %82 olarak gerçekleşmiştir. Bu görüldüğü üzere her 100 liralık bütçe açığının 82'sini

karşılanabileceği anlamına gelmektedir ve kayda değer bir tutardan devletin mali ve mali olmayan amaçları için vazgeçtiğinin göstergesidir.

2025 yılında, toplam vergi harcamasının gayri safi milli hasılaya oranının %5,25 olduğu tahmin edilmektedir. Yine 2025 yılına orta vadeli programda tahmin edilen bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranının %3,1 olacağı öngörülmektedir. Tahminlere göre 2025 yılında vergi harcaması, bütçe açığının 1,69 katı olacaktır. Bu rakam 2023 yılında 1,11, 2024 yılında 1,1 olarak gerçekleşmiş olup, 2025 yılında vergi harcamasının bütçe açığını karşılama oranının da hızla yükseldiğini göstermektedir.

2026 yılında, toplam vergi harcamasının gayri safi milli hasılaya oranının %5,12 olduğu tahmin edilmektedir. Yine 2026 yılına orta vadeli programda tahmin edilen bütçe açığının gayri safi milli hasılaya oranının %2,8 olacağı öngörülmektedir. Tahminlere göre 2026 yılında vergi harcaması, bütçe açığının 1,83 katı olacaktır. Bu rakam 2023 yılında 1,11, 2024 yılında 1,1 olarak gerçekleşmiş ve 2025 yılında 1,69 olarak gerçekleşeceği öngörülen rakamların dahi üzerindedir. Bu durum bizlere vergi harcamalarının olmayışı veya azaltılması halinde bütçe açığının oluşmayacağı hatta bütçe fazlası verileceğini göstermektedir. 2024 yılında %76, 2025 yılında %75 ve 2026 yılında %76 oranıyla toplam vergi harcamaları içinde gelir üzerinden alınan vergilere ayrılan payın varlığı görüldüğünde, önlemin gelir üzerinden alınan vergilere yönelik olması ve bunun gelir üzerinden alınan vergilere reform uygulanarak yapılması ihtiyacını göstermektedir.

Vergi Harcaması Yapılan Kanun	Vergi Harcaması Tutarı (Milyon TL)	Vergi Tahsilat Tutarı (Milyon TL)	Vergi Harcaması/Tahsilat (%)
Gelir Vergisi Kanunu	660.647	694.014	95,2
Kurumlar Vergisi Kanunu	446.827	786.314	56,8
Katma Değer Vergisi Kanunu	235.053	1.454.975	16,2
Özel Tüketim Vergisi Kanunu	42.576	928.195	4,6
Diğer Kanunlar	91.561	637.368	14,4
Toplam Vergi Harcaması	1.476.664	4.500.866	32,8

Tablo 4.5. 2023 yılı vergi harcamalarının aynı vergi türünden tahsilata oranı

Kaynak: Vergi Harcamaları Raporu 2023, (<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024).

Tablo 4.5 vergi tahsilatlarını aynı türden vergi harcamalarıyla ve tablonun sonunda toplam vergi gelirleri ile toplam vergi harcamalarını kıyaslamaktadır. 2023 yılı verileri dikkate alınarak hazırlanan tabloda GVK için yapılan harcamalar ile tahsilat karşılaştırması tabloda en çok dikkat çeken unsur olarak görülmektedir.

2023 yılında hazineye intikal eden gelirlere ve devletin mali ve mali olmayan amaçlarının gerçekleşmesi adına yaptığı vergi harcamalarına bakıldığında, hazinenin elde ettiği gelir vergisi geliri olan her 100 TL’lik gelirin 95,2 TL’lik kısmı kadar daha vergi geliri elde edebilecekken devletin mali ve mali olmayan amaçlarına ulaşmak adına kanunlarla sağlamış olduğu istisna, muafiyet ve indirim gibi gerekçelerle almadığı vergi gelirini göstermektedir. Neredeyse elde ettiği vergi geliri kadar vergi harcaması bulunan GVK’da ne kadar fazla vergi harcaması yapıldığı görülmektedir.

Vergi harcamaları ile tahsilatı gerçekleşen vergi gelirleri kıyaslamalarına bakıldığında ikinci sırada yine gelir üzerinden alınan vergilerden birisi olan kurumlar vergisi olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisinde ise vergi harcamaları ve vergi gelirleri kıyaslandığında hazineye intikal eden 100 liralık kurumlar vergisi gelirin 56,8 lirası kadar vergi harcaması yaptığı yani, devletin amaçlarını gerçekleştirmek üzerine vermiş olduğu istisna, indirim ve muafiyetlerle hazineye girebilecek olan ancak bu nedenlerle almadığı vergi gelirin 56,8 lira olduğu görülmektedir. Bu tutarlar KDV için 16,2 lira, ÖTV için 4,6 lira, diğer vergiler için 14,4 lira olarak gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum gelir vergisi başta olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi kanunlarında yer alan istisna, indirim ve muafiyetlerin topluca ele alınması zorunluluğunu net bir şekilde göstermektedir.

GVK Gereği En Çok Vergi Harcaması Yapılan Kanun Maddeleri, Tutarları ve Gelir Vergisi İçin Yapılan Vergi Harcamaları İçindeki Payı (2022)					
Sıralama	Kanun Maddesi	Vergi Harcaması Açıklaması	Yapılan Vergi Harcaması Tutarı	Gelir Vergisi İçin Yapılan Vergi Harcamasının En Fazla İlk Beş Kalem İçindeki Payı	Gelir Vergisi İçin Yapılan Vergi Harcamaları İçindeki Yüzdelik Payı
1	(GVK,1961:madde 23/18)	Asgari Ücret İstisnası	176.648.608	59,99	51,27

2	(GVK,1961:geçici madde 67)	Bazı menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının geçici 67 kapsamında vergilendirilmesi	53.644.217	18,22	15,57
3	(GVK,1961:madde 86/1c)	Menkul sermaye iradında toplama yapılmayan haller	39.035.841	13,26	11,33
4	(GVK,1961:madde 86/1a)	Zirai kazançta toplama yapılmayan haller	13.106.752	4,5	3,8
5	(GVK,1961:madde 22/3)	Menkul sermaye iradında kar payı istisnası	12.033.857	4,09	3,49
TOPLAM			294.469.275	100	85,46
İlk Beş Kalemin Vergi Harcamaları İçindeki Toplam Payı (%)			85,46		

Tablo 4.6. GVK gereği en çok vergi harcaması yapılan kanun maddeleri, tutarları ve gelir vergisi için yapılan vergi harcamaları içindeki payı (2022)

Kaynak: GİB,2024, “Vergi Harcamaları Raporu 2023”, (<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024).

Tablo 4.6. analiz edildiğinde, 2022 yılı için GVK gereği en çok vergi harcaması yapılan kanun maddeleri, tutarları ve gelir vergisi için yapılan vergi harcamaları içindeki payı tabloda gösterilmiştir. En büyük pay asgari ücret istisnası olarak bilinen istisnaya aittir (GVK,1961:madde 23/18). GVK için yapılan toplam vergi harcamasının %51,27’sini bu istisna oluşturmaktadır. Yine GVK için yapılan en fazla beş vergi harcaması içindeki payı %59,99’dur. 01.01.2022 tarihi itibarıyla düzenlemeye giren bu istisna yeni bir istisna olup, sadece asgari ücret üzerinden değil bu istisnanın tüm ücret gelirleri üzerinden uygulanması önemli bir vergi harcaması kalemi oluşturmaktadır. 2022 yılı Aralık ayı itibarıyla çalışan sayısının 14 milyon 792 bin 228 kişi olduğu devletin resmi birimleri tarafından ilan edilmiştir (TÜİK, 2024: <https://www.data.tuik.gov.tr/>, Erişim tarihi: 03.12.2024). 2022 yılında toplam çalışan sayısının %41,15 olduğu açıklanmıştır (ÇSGB, 2024: <https://www.csgeb.gov.tr/>, Erişim tarihi: 03.12.2024). Buna göre devletin mali ve mali olmayan amaçlarını gerçekleştirebilmek adına yapmış olduğu vergi harcamalarının yani 2022 yılında tüm ücret gelirlerine uygulanmak üzere asgari ücret tutarı kadar tutarın istisna edilmesi durumunda, gelir vergisi için yapılan ilk beş en yüksek harcama içindeki payının %59,99 olduğunu, 2022 yılında GVK için yapılan toplam vergi harcaması tutarının 344.579 TL olduğu ve toplam gelir vergisi harcamaları içinde asgari ücret istisnası için yapılan harcama tutarının 176.648.608 TL olması nedeniyle %51,27 olduğu bilgisine ulaşılmaktadır. Bu durumun nedeni ise, devletin özellikle düşük gelir grubunda yer alan ve uzun saatler çalışan asgari ücretli kesiminin üzerinden vergi yükünün kaldırılarak bir nevi sosyal bir transfer harcaması yapması ve asgari ücretten vergi

almayarak gelirlerinin nominal olarak artışının sağlanması amaçlanmıştır. Bununla birlikte vatandaşlar arasında eşitliği sağlamak asgari ücretten çok az bir miktarda fazla gelir elde eden mükellefler ile aralarındaki ücret skalasını uzaklaştırmamak, gelir dağılımında adaletin tesis edilmesini gerçekleştirmek için yapmış olduğu bu istisnayı tüm ücret geliri elde eden mükelleflere uygulamak durumunda kalmıştır. Bu durumu üç önemli sorunu da beraberinde getirmiştir. Birinci sorun devlet çok ciddi bir vergi gelirinden mahrum kalmıştır. Bu vergi harcamasının toplam gelir vergisi için yapılan vergi harcamasının %51,27 olduğu tablodan görülmektedir. İkinci önemli husus, asgari ücret kadar olan kısmın vergi dışı bırakılması nedeniyle ücretlerin asgari ücrete yakın belirlenmesine, tüm ücretlilerin asgari ücret düzeyine yakınlaşmasına, yasal ve kayıtlı olarak asgari ücret düzeyi veya yakınında ücret verildiği gösterilirken, elden ücret ödemesi yapılması, yemek kartı vb. ücret dışı hak ve menfaatler sağlanarak ücret gelirinin vergi dışı bırakılmasına ve devletin daha az vergi geliri elde etmesine, kayıt dışılığın arttırılmasına, vergi kayıp ve kaçığının da doğru orantılı olarak yükselmesine neden olmuştur. Üçüncü bir neden ise, devletin almaktan vazgeçerek alım gücünü yükseltmek istediği asgari ücret tutarı kadar istisna tutarı piyasada dolaşıma giren nakit olarak benimsenmiş, talep artarken, arzın aynı yönde artmaması, asgari ücret gelirlerinin artması sebebiyle, işveren maliyetlerinde yaşanan artışın fiyatlara yansımaları, fiyatlar genel düzeyinin daha da artmasına devletin almaktan vazgeçtiği vergilerin harcamalar üzerine yoğunlaşarak enflasyonist etki yaratmasına sebebiyet vermiş, nominal olarak artan alım gücü reel olarak erime göstermiştir. Bu sebeple asgari ücretten vergi alınmaması uygulamasına yönelik devletin üç farklı düşünceyle, GVK içindeki vergi harcama tutarını azaltması elzemdir. Birinci yolda sadece asgari ücretlilerden vergi alınmaması kararlaştırılmalıdır. Bu durum 2022 yılı için analiz edildiğinde toplam çalışanların %41,15'inin asgari ücretli olduğu bilgisi çerçevesinde, asgari ücret tutarına isabet eden tutarda tüm ücretlilerden alınmasından vazgeçilen vergi harcamasının sadece asgari ücret geliri elde edenlere uygulanması halinde bu harcamaların sadece %41,15'i asgari ücretliler için vergi harcaması olarak kullanılacak bu durumda vergi harcaması oranı %51,27'den %21,1'e inecektir. Bu durumda 2022 yılı için asgari ücret istisnası kapsamında 176.648.608 TL olarak yapılan vergi harcaması tutarı 72.690.902 TL'ye inecektir. Böylece sadece GVK için yapılan ve en çok vergi harcaması yapılan ilk beş kalemin gösterildiği tablodaki vergi harcaması tutarı 294.469.275 TL'den 190.511.569 TL'ye inecektir. Tablo 4.6.'daki

veriler ışığında vergi harcamaları içinde ilk beş sırada yer alan harcamaların, gelir vergisi için toplam yapılan vergi harcamaları içindeki payının %85,46'da olan payının %55,29'a düşmesine neden olacaktır. Bu durum gelir vergisi için yapılan toplam vergi harcamasında %30,17'lik bir azalışa neden olacaktır. Bu durum vergi harcamasında önemli bir tasarrufa neden olacağı gibi, nakit dolaşım hızının azalmasına, tüketimin azalmasına ve talep yönlü enflasyonun dizginlenmesine neden olacaktır. İkinci yol ise bu istisnanın tamamen ortadan kaldırılmasıdır. Bu durumda 2022 yılı verileri dikkate alınarak en çok vergi harcaması yapılan ilk beş kalemin gösterildiği tablodaki vergi harcaması tutarı 294.469.275 TL'den 117.820.667 TL'ye düşecek ve ilk beş kalemin toplam vergi harcamasındaki payının %85,46'dan %34,19'a azalmasına neden olacaktır. Üçüncü durum ise devletin almaktan vazgeçtiği asgari ücret tutarı kadar olan istisna tutarını, bir fon hesabında biriktirip değerlendirerek, emekli olmaya hak kazanılması durumunda bu tutarın kıdem tazminatı olarak hak sahiplerine verilmesinin sağlanmasıdır. Böylece devlet bu fonda biriken tutarları ile bütçe açığını finanse edip, borçlanma maliyetiyle karşılaşmayacak bu tutarı değerlendirerek deprem, sel felaketi gibi acil nakit girişi olması gereken durumlarda kullanabilecektir. Ayrıca kamu eliyle yapılan bu tasarrufla talebin azaltılmasına ve enflasyonun dizginlenmesine neden olunacaktır.

GVK için yapılan vergi harcamalarında en yüksek harcama hacmine sahip beş kaleme bakıldığında en yüksek kalemin menkul sermaye iradı için yapılan vergi harcamaları olduğu görülmektedir. Menkul sermaye iradı kaynaklı toplam vergi harcamalarının, gelir vergisi için yapılan toplam vergi harcamaları içindeki payının %30,39'luk bir yer tutmaktadır. 1961 yılında yürürlüğe giren GVK yürürlüğe girmeden önce yapılan tespitlerde, 1960 yılında yapılan değerlendirmede nüfusun %71,5'inin kırsal kesimde yaşayan ve hayatını sürdüren kişilerden oluştuğu, milli gelirin %45'i zirai gelir ve ihracatının %80'inin zirai mahsullerden oluştuğu belirtilmiştir. Yani tarımın ağırlıkta olduğu bir ekonomik konjonktürün olduğu bir dönemde oluşturulan kanun için günümüzde yapılan vergi harcaması oranının %3,8 olduğu görülmektedir. Gelişen ve değişen teknoloji ve hayat standartları düşünüldüğünde zirai kazançlara yani tarım faaliyetiyle ilgilenen çiftçilere, günümüzde tarımın gayri safi milli hasıladaki payına yakın bir oranda vergi harcaması yapılırken, özellikle menkul mallar üzerinden irat alan kesim olan menkul sermaye iradı sahiplerine gelir vergisi için yapılan toplam vergi harcamasının yaklaşık üçte biri vergi harcaması olarak verilmektedir. Bu durum

menkul mallara olan yatırımların artmasını teşvik ederken, üretmeyi, üretip kazanarak yatırım yapmaktan ziyade daha kısa vadeli sıcak para hareketlerine sebebiyet verecek menkul sermaye iratlarına harcanarak, Türkiye’yi spekülâtif para hareketlerine açık bir vergi sistemi haline getirmektedir. Oysaki Türkiye özellikle son yıllarda yapmış olduğu yerli üretim hamleleri, savunma sanayi başta olmak üzere birçok alanda yerli üretimin desteklenmesini, yabancı yatırımcıların Türkiye’ye spekülâtif para hareketleriyle gelmediği, orta ve uzun vadeli kalıcı yatırımların gerçekleştirildiği, istihdamın artmasını hedefleyen politikaları öncelemektedir. Öncelikli politikalarla uyumlu olmayan bir gelir vergisi sistemi görülmektedir. En fazla vergi harcaması yapılan ilk beş kaleme bakıldığında ticari kazanca ilişkin herhangi bir vergi harcaması görülmemektedir. Serbest meslek kazancı, mesleki, ilmi tecrübeye dayanan ve tamamen nitelikli insan gücünün herhangi bir işyerine bağlı ve işverene tabi olmaksızın gerçekleştirdiği işlemlere yönelik verilen destek ve teşviklerde ilk beşte yer almadığı görülmektedir. Oysaki Türkiye’nin ekonomik büyüme için orta ve uzun vadeli kalıcı yatırımlara, istihdamın artırılmasına, üretime, orta ve ileri düzeyli teknolojik üretim karmasının geliştirilmesine, katma değer sağlayan üretim motiflerini ihtiyacı bulunmaktadır. Ancak ticari kazançlara sağlanan vergi harcamaları, toplam vergi harcamaları içinde ilk beş sırada yer almamaktadır.

Listenin beşinci sırasının toplam vergi harcaması içindeki payı %3,49 olarak tamamlandığı düşünüldüğünde ticari kazancın, serbest meslek kazancının ve gayrimenkul sermaye iradının, menkul sermaye iradına sağlanan destek ve teşviklerden daha fazlasının sağlanması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Yani vergi harcamaları GVK’da çok fazla yer edinmiş olsa da, etkili, dengeli ve verimli bir dağılım söz konusu olmadığından istenilen, beklenen hedeflerin, mali ve mali olmayan amaçların çok uzağında, vergi harcamalarının neredeyse tahsil edilen gelir vergisi gelirine eşit olduğu bir vergi sistemi söz konusu olmaktadır. Bu durum gelir vergisinin sağlamaya çalıştığı adalet ilkesinden uzaklaştırmakta, sermaye geliri elde edenlerin, diğer gelirleri elde edenlere göre daha fazla gelir elde ederken daha az vergi ödemesine neden olmaktadır. Bu durum üreten, ülkesine katkı sağlayan üreticilerin, menkul sermaye iradına yönelerek üretimden vazgeçmesine, üretimin azalması, yatırımın ve istihdamın azalmasına neden olmaktadır. Ayrıca menkul sermaye iradı sahipleri, menkul sermaye iratlarının değerlendirilmesi sonucu gelir elde ettiğinden,

gelir dağılımında adaletin bozulduğu ve artan oranlı vergi tarifesinin etkisiz hale geldiğini de göstermektedir.

Ücret gelirine baktığımızda da aynı durum geçerlidir. Önemli bir pozisyonda çok ciddi maaşlar alan bir kişiye yıllık asgari ücret tutarı kadar istisna sağlanması, herhangi bir işyerine bağlı işverene tabi olmaksızın çalışan serbest meslek erbabı ile tarım üretimi yapan çiftçi aleyhinde gelir dağılımını bozan, şahsi, ailevi durumları dikkate almayan ve artan oranlılık tarifesinin etkisini yitirdiği, günümüz koşullarını kavramaktan uzak bir gelir vergisi sistemine evrilmektedir. Bu sebeple GVK'da yer alan indirim, istisna ve muafiyetlerin yeniden ele alınması, ekonomik etkileri dikkate alınarak, gerekli olmayan istisna ve muafiyetlerin kaldırılması, ekonomiyi genişletici etkileri bulunan, istihdamı ve yatırımı arttıran vergi harcamalarına yerini bırakması gerekmektedir.

KVK Gereği En Çok Vergi Harcaması Yapılan Kanun Maddeleri, Tutarları ve Gelir Vergisi İçin Yapılan Vergi Harcamaları İçindeki Payı (2022)					
Sıralama	Kanun Maddesi	Vergi Harcaması Açıklaması	Yapılan Vergi Harcaması Tutarı	Kurumlar Vergisi İçin Yapılan Vergi Harcamasının En Fazla İlk Beş Kalem İçindeki Payı	Kurumlar Vergisi İçin Yapılan Vergi Harcamaları İçindeki Yüzdelik Payı
1	(KVK,2006:madde 5/1d)	Yatırım fonu ve ortaklıklar kazancı istisnası	90.629.708	41,75	32,59
2	(KVK, 2006:madde 32/A)	İndirimli kurumlar vergisi uygulaması	84.643.856	38,99	30,44
3	(KVK,2006:geçici madde 14)	Yabancı paraların ve altın hesaplarının TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna	22.800.000	10,50	8,20
4	(KVK, 2006:madde 5/1e)	Taşınmaz ve iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı	11.193.089	5,16	4,02
5	(AGTFDHK, 2008 :madde 3/1)	Kurum kazancı AR-GE indirimi	9.979.055	4,55	3,59
TOPLAM			219.245.707	100	
İlk Beş Kalemin Vergi Harcamaları İçindeki Toplam Payı (%)			78,84		

Tablo 4.7. KVK gereği en çok vergi harcaması yapılan kanun maddeleri, tutarları ve kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamaları içindeki payı (2022)

Kaynak: GİB,2024, Vergi Harcamaları Raporu 2023, (<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024).

Tablo 4.7. analiz edildiğinde, 2022 yılı için KVK gereği en çok vergi harcaması yapılan kanun maddeleri, tutarları ve kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamaları

içindeki payı tabloda gösterilmiştir. En büyük pay, yatırım fonu ve ortaklıkları kazancı istisnası olarak bilinen istisnaya aittir (KVK,2006:madde 5/1d). KVK için yapılan vergi harcamalarının %32,59'unu bu harcama oluşturmaktadır. Yine en fazla yapılan beş kurumlar vergisi harcaması içindeki payı %41,75'dir.

Kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamalarında menkul kıymet yatırım gelirlerinin daha fazla vergi dışı bırakıldığı görülmektedir. Yatırım fonu ve ortaklıkları kazancı istisnası (KVK,2006:madde 5/1d), taşınmaz ve iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı (KVK,2006:madde 5/1e) ve yabancı paraların ve altın hesaplarının TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna (KVK,2006:geçici madde 14) toplamının, kurumlar vergisi için yapılan vergi harcaması içindeki payı %44,81'dir. Bu kazancı elde eden mükellef kurumlar genellikle yüksek gelir grubunda yer almaktadır. Bu durum bu kişilerin vergilendirilmemesi sonucu vergi adaletini olumsuz etkilemektedir. Aynı zamanda bu istisnalar para ve sermaye piyasası araçlarından kazanç elde eden kurumları korumaktadır. Kurum kazançları vergi dışı bırakılan bu kurumlar kısa vadeli yatırımları karşılığı gelir elde etmekte ve bu gelirleri uzun vadeli sabit yatırımlara dönüştürememektedir. Vergi harcamalarının mali ve mali olmayan amaçları bulunmaktadır. Burada kanun koyucunun mali amaçları dikkate aldığı ve küresel vergi rekabetinde öne geçmek adına kurumların özellikle iştiraklerden kazançları, döviz kurundan yatırımcıların etkilenmemesinin sağlanması ve yatırımı finanse edebilecek olan kuruluşların kazançlarına istisna tanıyarak hem kısa vadeli yatırımın gelmesi, hem de uzun vadede yatırımın finanse edilebilmesi adına belli bir adım atıldığı görülmektedir.

Ar-Ge ve yenilik için yapılan harcamaların, ülke ekonomisine katkısı ve gelir düzeyi artışına etkisi birçok bilimsel çalışmada ortaya çıkarılmıştır. Ar-Ge faaliyetleriyle yeni ürün, süreç ve bilgi birikiminin artması ekonomik büyüme ve kalkınmayı hızlandıran önemli bir bileşen olarak dikkat çekmektedir. Lizbon stratejisi çerçevesinde Ar-Ge harcamalarının en az gayri safi milli hasılanın %3'ü olması gerekliliği üzerinde durulurken, Türkiye bu rakamı hedeflemekle birlikte hedeflerinin gerisinde kalmıştır. Vergi harcaması olarak beşinci sırada yer alan bu harcamanın ekonomiye olumlu etkileri, yatırımı, istihdamı, ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlaması adına çok önemli bir harcama kalemi olduğu ve bu harcamanın payı arttırılmalıdır. Ar-Ge

harcamaları belli kontrolleri tabi tutulan harcamalardır. Denetlenebilirliği diğer vergi harcamalarına göre yüksek olan harcamalar olduğundan etkin ve verimli denetimlerle desteklenmesi durumunda kurumlar vergisinde vergi harcaması olarak kullanılması gereken harcamalar arasında yer almalıdır.

İndirimli kurumlar vergisi, yatırıma katkı oranına ulaşana kadar, indirimli kurumlar vergisi uygulanması yoluyla vergi alacağından vazgeçilmesidir (BDR, 2023: 548). İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmanın en önemli şartı yatırım teşvik belgesine sahip olmaktır. Yatırım teşvik belgesine sahip olabilmek için çeşitli kriterleri sağlamak gerekmektedir. Teşvik edilmesi uygun görülmeyen ve yatırım teşvik belgesine bağlanmayan yatırımlar indirimli kurumlar vergisinden yararlanamayacaktır Finans sektöründe faaliyette bulunan kurumlar ile sigortacılık sektöründe faaliyette bulunan kurumlar ve iş ortaklıkları indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak olan kurumlar olarak kanunda belirtilmiştir (KVK, 2006: madde 32/A).

Taahhüt işleri kapsamında yapılan yatırımlar, yap-işlet modeli ile elektrik enerjisi üretim tesislerinin kurulması ve işletilmesi ile enerji satışının düzenlenmesi hakkında kanun kapsamında yapılan yatırımlar, bazı yatırım ve hizmetlerin yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması hakkında kanun kapsamındaki yatırımlar ve rödövars sözleşmelerine bağlı yapılan yatırımlar ile sabit yatırımlar indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanamayacak olan yatırım konuları olarak belirlenmiştir (KVK, 2006: madde 32/A).

Yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlar, üretimi arttıran, yatırımları daha uygun maliyetle yapılmasını sağlayan ve hem teşvik belgesine sahip olurken, hem de süreç içerisinde sürekli denetlenebilir olması sebebiyle bu vergi harcaması ekonomiye olumlu etkide bulunmaktadır.

Tablo 4.7.'deki veriler ışığında vergi harcamaları içinde ilk beş sırada yer alan harcamaların, yatırım fonu ve ortaklıkları kazancı istisnası (KVK,2006:madde 5/1d), taşınmaz ve iştirak hisseleri, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı (KVK,2006:madde 5/1e) ve yabancı paraların ve altın hesaplarının TL mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna (KVK,2006:geçici madde 14) toplamının vergi harcamaları içinden kaldırılması halinde, kurumlar vergisi için toplam yapılan vergi harcamaları içinde

%78,84'da olan payının %34,02'ye düşmesine neden olacaktır. Bu durum kurumlar vergisi için yapılan toplam vergi harcamasında %44,82'lik bir azalışa neden olacaktır. Bu durum vergi harcamasında önemli bir tasarrufa neden olacak, olası bütçe açığının azalmasına, bütçe açığının finansmanına neden olacaktır.

4.1.1.3. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunları arasındaki farklar sebebiyle hazine gelirlerinin azalması, tarife farklılıklarının vergiden kaçınmaya sebebiyet vermesi

Gelir ve kurumlar vergisi farklı tarife yapıları içermektedir. Gelir vergisi artan oranlı gelir vergisi tarifesini kullanırken, kurumlar vergisi düz oranlı bir tarife kullanmaktadır. Bu tarife farklılıkları her iki kanunun da kazanç ve iratlardan vergi almasına rağmen farklı pozisyon almalarına ve rekabeti bozucu etkiler de dahil olmak üzere birçok farklı etkilerle karşı karşıya gelinmektedir.

2025 yılında ticari kazanç elde ettiği varsayımında 100.000.000 TL matrah beyan eden mükellef 39.690.000 TL gelir vergisi ödemesi gerekmektedir. Bir mükellefin tüzel kişiliğe haiz limited şirketi olduğu varsayımında yine ticari kazanç elde eden ancak tüzel kişi olduğu için kurum kazancı kabul edilip kurumlar vergisi mükellefi olan bu şirketin 100.000.000 TL matrah beyan etmesi halinde 25.000.000 TL kurumlar vergisi ödemesi gerekmektedir. Yani 100.000.000 TL kazanan gerçek kişi için gelir vergisi yükü %39,69 iken, bu oran kurumlar vergisi mükelleflerinde %25'tir. Bu oran farklılığı gerçek kişi ve tüzel kişilerin karşılaştığı vergi yükleri bakımından tamamen ayırmaktadır. Bu sebeple fazla gelir elde eden mükellefler gerçek kişi kimliğinden sıyrılıp tüzel kişi olmaktadır. 100.000.000 TL gelir elde eden gerçek kişi mükellefin tüzel kişi olması durumunda hazinenin diğer tüm şartlar sabit kaldığı varsayımında $39.690.000 - 25.000.000 = 14.690.000$ TL'dir.

Bu durum gerçek kişiler ile tüzel kişiler arasında rekabeti bozucu bir etki oluşturmaktadır. Ayrıca kurumlar vergisi mükellefi olan A kurumunun %100 ortağı olan A gerçek kişinin kendisini kurumun müdürü, eşini de kurumun idari işlerinden sorumlu müdür yardımcısı olarak atayabilir. Bu KVK bakımından sorun teşkil etmemektedir. Kendisine ve eşine asgari ücret üzerinden maaş verebilir. Bunu kurum kazancından indirim konusu yapabilirler. Ayrıca asgari ücretten maaş almaları ve asgari ücret üzerinden alınan maaşın tamamına asgari ücret vergi istisnası uygulanabilmektedir (GVK,1961:madde 23/18) Asgari ücret vergi istisnası, 2025 yılı

için 45.151,23 TL'dir. Elde ettikleri ücret gelirleri için bireysel olarak herhangi bir vergileme yapılmadığı gibi hem kendisine hem eşine yaptığı ücret ve prim ödemelerini kurum kazancından indirim konusu yapabilmektedir. Bu durum kurumlar vergisi safi kurum kazancını daha fazla düşürebilirken, aynı zamanda bireysel gelirleri sebebiyle vergi dışı kaldıkları da görülmektedir. Burada söz konusu olan başka bir durum elde edilen kurum kazancı üzerinden temettü dağıtılması durumunda vergilendirilebilecek olmasıdır. Kurum %100 ortağı olan gerçek kişiye temettü her zaman dağıtmayabilir. Dağıtması durumunda gerçek kişi ortak menkul sermaye iradiyle karşı karşıya kalacaktır. Ancak ortak aldığı bu tutarı tekrar kurumuna nakdi sermaye olarak getirmesi durumunda, kurumu nakdi sermaye artırımı indirimi kazanacağından yine bu ayrımda gerçek kişi ve kurum kazançlı çıkacak hazine vergi kaybı yaşayacaktır. Bu sebeple gelir ve kurumlar vergisinin aynı kanunda ve tek bir oranda uygulanması bu ince vergi mühendisliği hesaplarının yapılmamasına kayıp ve kaçağa sebebiyet verilmemesine katkı sunacaktır.

Artan oranlı tarifeyle vergide adalet sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu kanunun %100 verimlilikle çalışması durumunda geçerli olacaktır. Vergi harcamaları aynı zamanda vergi kanunlarından sapmalardır. Bu sapmalar indirim, istisna ve muafiyetler ile belli bir konunun veya mükelleflerin vergi dışı kalmasına neden olmaktadır. Vergi harcamalarına ilişkin analizlerde ayrıntılarıyla belirtildiği üzere tahsil edilen 100 liralık gelir vergisi mevcut bulunmakla birlikte devletin indirim, istisna ve muafiyetler sonucunda almadığı gelir vergisinin 95,2 lira olduğu görülmüştür. Bu veri 2023 yılının verisidir. Yani hazine neredeyse tahsil ettiği vergi tutarı kadar vergi harcaması yapmaya ihtiyaç duymuştur. Burada ihtiyaç duyma gerekçesi ise gelir vergisine işlerlik kazandırmak mali ve mali olmayan amaçlarını sağlamak olarak görülmektedir. Yine ayrıntılı vergi harcamaları analizinde belirtildiği üzere en çok vergi harcaması yapılan ilk beş kalem irdelendiğinde birinci sırada yer alan unsurun asgari ücret vergi istisnası olduğu görülmektedir.

Vergi harcamaları analizinin ayrıntılı olarak yapıldığı bölümde belirtildiği üzere 2022 yılı verilerine bakıldığında her 100 liralık vergi harcamasının 51,27'sinin asgari ücret vergi geliri istisnası olduğu görülmektedir. Ayırma kuramı çerçevesinde emek geliri her zaman sermaye gelirine göre daha zor kazanıldığı düşüncesiyle, genellikle vergi sistemlerinde pozitif bir ayrıma tabi tutulur. Ancak bazı ücret gelirleri vardır ki, bu

kişiler aldıkları ücretler ile toplumsal statüleri farklılaşan ve en yüksek gelir grubunda yer alan kişiler olarak sınıflandırılabilir. Devlet bu kişilerin aldıkları ücretleri için 2025 yılı bazı alınırsa 45.151,23 TL asgari ücret için alınacak olan verginin kendi ücretinde de istisna olması sebebiyle bu vergisel avantaja sahip olacaktır. Ayrıca 2025 yılı için 2.368,56 TL damga vergisi istisnasından da yararlanacağından, elde ettiği gelir üzerinden hesaplanacak vergi üzerinden 47.519,79 TL vergi avantajı elde edecektir. Bu durum tüm toplum genelinde düşünüldüğünde önemli bir pozitif ayrımcılık oluşturacak ve yüksek gelir grubunda yer alan bir ücretli bu avantajdan yararlanabiliyorken, düşük gelir grubunda yer alan yine emeğiyle çalışan serbest meslek kazancı sahibi, ticari ve zirai kazanç sahibi bu istisnadan yararlanamayarak, gelir dağılımında adaleti bozucu bir etkiye sebebiyet verecektir.

İnsanların harcanabilir gelirlerinde yaşanan bu farklılıklar sebebiyle ücretlilerin daha fazla harcanabilir gelire sahip olmaları söz konusudur. En son 2024 Ekim ayı verisine göre çalışan ücretli sayısı 15.837.471 kişidir. 2024 Ekim ayında gelir vergisi mükellefi sayısı 2024 yılı Ekim ayında 2.597.822 kişi faal gelir vergisi mükellefidir. Bir başka deyişle toplamda ücret gelir elde eden kayıtlı ücretliler ve gelir vergisi mükelleflerinin toplam sayısına bakıldığında 18.435.293 kişi olduğu görülecektir. 2024 yılı Ekim ayı verileri ışığında, toplam ücret geliri elde edenler ile gelir vergisi faal mükellefleri toplamının içinde ücret geliri elde eden mükelleflerin oranı %85,9 ve %14,1'dir. GVK kapsamında yer alan yedi kazanç unsurundan birisi olan ücret geliri elde edenlerin sayısı, diğer yedi kazanç unsurundan altısı sebebiyle mükellef olanların sayısının tam altı katıdır. Bu kadar büyük bir sayı için elbette vergi harcaması yapılması kadar doğal bir şey yoktur. Ancak ücretliler lehine sadece asgari ücret üzerinden alınan vergilerde vergi dışı bırakılması tüm ücretlilere uygulandığında GVK'da artan oranlı tarifeye elde edilmeye çalışılan adalet ilkesinden sapmaya yol açmaktadır. Bu durum gerçekten alt gelir grubuna sağlanacaksa ya tüm kazanç unsurları için bu kadar tutarda vergi harcaması yapılması, ya ayırma kuramı çerçevesi de dikkate alınarak asgari ücretlilere yapılması veya bu istisnanın tümüyle kaldırılması gerekmektedir. Ücretliler lehine ayrıca engellik indirimi ve diğer indirimler gibi vergi harcamaları da dahil edildiğinde makasın daha da fazla açılacağı tabiidir. Bu sebeple gelir vergisi kendi içinde vergide adaleti sağlama özelliğini kaybetmiştir. Bunu destekleyecek bir başka hususta gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir vergisinin 2023 yılında tahakkuk eden toplam tutarı, 829.635.345 TL'dir. Bu tutarın sadece %8,50'si beyana dayanan gelir vergisi

ve basit usulde gelir vergisi gelirinden oluşmaktadır (GİB,2024, <https://www.gib.gov.tr>, Erişim tarihi: 10.12.2024). Geriye kalan %91,50'si gelir vergisi tevkifatı ile geçici vergi kesintileriyle tahakkuk ettirilmiştir. Hazine modern vergiciliğin temeli olan beyan esasını uygulamada GVK özelinde başarılı olamamıştır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin konulmasındaki en önemli neden, gelirin her artışında bir üst dilimden vergilendirilmesi sağlanarak vergide adaletin tesis edilmesidir. Ancak beyan usulüne tabi mükelleflerin vergilendirilmesi GVK adına yerine getirilememektedir. Bir başka hususta basit usuldeki mükelleflerle ilgilidir. 2023 yılı tahakkuk eden gelir vergisi gelirleri içinde basit usule tabi mükelleflerin payı %0,3'dür. Bu sebeple basit usul mükelleflerinin varlığı hem diğer mükellefler nezdinde adaletsizlik algısına sebebiyet vermesi hem de payının çok düşük olması sebebiyle bu müessesenin de kaldırılmasında fayda olacaktır.

GVK özelinde yapılan harcamaların ikinci sırasında toplam vergi harcaması içinde 2022 yılında %30,39'luk bir yere sahip olan menkul sermaye iradı mükelleflerine ilişkin olarak yapılan vergi harcamasıdır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin tüm gayesi vergide adaleti sağlamak çok kazananın çok, az kazananın az vergi alınmasını sağlamaktır. Oysaki ücret gelirlerinde yaşanan istisnanın oluşturduğu etkileri dikkate alırsak, mükellef çok da kazansa az da kazansa belli bir miktar vergisel avantaja sahip olmaktadır. Bu durum gelir dağılımında adaleti daha da bozucu bir etki oluşturmaktadır. Maliye literatüründe, yer aldığı üzere ayırma kuramı çerçevesinde emek geliri, sermaye gelirin'e göre daha zor elde edildiği varsayıldığından emek gelirin'in sermaye gelirin'e göre daha az vergilendirilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Bu sebeple ücret gelirleri üzerinden daha önce uygulanan asgari geçim indirimi, engelli indirimi, kişilerin şahıslarına, aile ve çocuklarına yapmış oldukları hastalık, ölüm, kaza sigortaları, eğitim ve sağlık harcamaları gibi diğer indirimler hakkından da yararlandırılmaktadır. 01.01.2022 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren asgari ücrette vergi istisnası da (GVK,1961:madde 23/18) bu uygulamalar arasında yer almaktadır. 2022 yılında asgari ücret üzerinden alınan vergilerin tüm ücret gelirleri üzerinden alınmaması sebebiyle yapılan vergi harcamaları, toplam vergi harcamalarının %51,27'sini oluştururken, sermaye ve diğer menkul kıymetler üzerinden elde edilen menkul sermaye iradına 2022 yılında tanınan istisna, indirim ve muafiyetlerle vergi dışı bırakılan ve vergi harcaması olarak kabul edilen tutarın, toplam vergi harcamaları içindeki payı %30,39'dur. 2022 yılında zirai kazançlar içinde

vergi harcaması yapılmıştır. Bu vergi harcamasının toplam vergi harcaması içindeki payı %3,8'dir. Yatırımın ve istihdamın artırılması, ekonomik büyümenin sağlanması adına ticari kazanç, serbest meslek kazancı gibi alanlara da vergi harcamasının dengeli dağılması gerekmektedir. Emek sadece ücretten oluşmamalıdır, zirai bir kazanç elde ederken de emek, serbest meslek kazancı elde ederken de emek, ticari bir kazanç elde ederken de emeğe ihtiyaç duyulmaktadır. Sadece bu kazanç unsurlarında emeğin bileşeni ve ağırlığı farklıdır. Bu sebeple vergide adaleti sağlamasıyla tanınan, artan oranlı gelir vergisi tarifesinin gelir vergisi özelinde başarılı olmadığı bu parametrelerle ortaya konulmaktadır. Bu sebeple vergide adaletin sağlanamaması halinde, artan oranlı gelir vergisi tarifesiyle yeniden dağıtımdan ve vergi adaletini tesisinden bahsetmek mümkün olmamaktadır. 1961 yılında yürürlüğe giren bu kanun, reform ile birlikte yeniden ele alınarak değiştirilmeli, sade, yalan, açık, anlaşılır ve kurumlar vergisiyle tamamen entegre olmuş tek bir vergi olarak alınması tercih edilmelidir.

Kurumlar vergisi, 2023 yılında 929.918.307,00 TL olarak tahakkuk etmiştir. Tahakkuk eden bu tutarın %29,20'si beyana dayanan kurumlar vergisi tahakkuku, %62,62'si kurumlar geçici vergisi ve tevkifatıyla tahakkuk eden vergilerdir. Kalanı ise 7440 sayılı kanunun 10. maddesinin 27. fıkrası uyarınca tahsil edilen ek kurumlar vergisidir. Kurumlar vergisinde de geçici vergiler ve tevkifatın ağırlığı dikkat çekmektedir. Beyana dayalı olarak tahakkuk eden kurumlar vergisi oranı gelir vergisine göre yaklaşık iki katı olarak görülse de modern vergi sistemlerinde tamamen beyan esasının hakim olması istenildiğinden, KVK'nın da yeniden ele alınması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Kurumlar vergisi oranı tek ve sabit bir düz oranlı vergi sistemini benimsemiş olmasına rağmen %25 olarak uygulanan genel oranının yanında banka ve finans şirketlerinde %30, ilk defa halka arz edilen ve Borsa İstanbul'da işlem gören kurumların beş yıl boyunca iki puan eksik vergilendirilmesi, ihracat yapan kurumların sadece ihracattan elde ettikleri gelirleri üzerinden uygulanmak üzere beş puanlık indirim imkanları getirilmiştir. Bu imkanlar ihracatı, borsada işlem görerek sermayesi güçlü kurumsal şirket yapılarının oluşmasını özendirmeyi amaçlasa da, vergide karmaşıklığın artması, yalınlık ve sadelikten uzaklaşılması, mükellef kurumların vergi oranlarındaki bu indirimlerden yararlanmasında üretim kompozisyonlarının, borçlanma enstrümanlarının değiştirilmesine, vergiden kaçınma reflekslerinin artmasına neden olmaktadır. Bu da kendi içinde vergi sistemine müdahale edilerek ekonominin kompozisyonunun değişmesine, üretimin

ihracat odaklı olmasına sebebiyet vermektedir. Vergi tarafsız olmalı, ekonominin işleyişine çok fazla müdahale etmemelidir. Müdahale karmaşıklığı, karmaşıklık, istisna, muafiyet ve indirimleri beraberinde getirmektedir. Kurumlar vergisi, GVK'da yer alan indirim mekanizmalarını da içinde barındırmakta birçok alanda atıflarda bulunmaktadır. Kurumlar vergisi, gelir vergisine göre daha yeni bir kanun olmakla birlikte, tek oranlı olması, uygulanabilirliği nispeten daha kolay olması gibi avantajlara da sahiptir. Bu sebeple gelir ve kurumlar vergisi birleşerek bir kanun olarak uygulanması sayılan bu dezavantajları, avantaja çevirecektir.

4.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Reformunun Etkileri

Gelir üzerinden alınan vergiler özelinde vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi harcamalarının yoğunluğu ve vergi kanunları arasındaki farklılıklar sebebiyle oluşan kanuni boşluklar, GVK'nın eski tarihli olması, çıkarıldığı zamanın ruhundan çok farklı bir ekonomik yapının olması, sade, anlaşılabilir bir mevzuat yapısından uzak olması gibi nedenlerle gelir üzerinden alınan vergilerin reforma ihtiyaç duyulduğu görülmektedir.

Gelir üzerinden alınan vergiler ele alınırken, gelir ve kazanç kaynağından alınan gelir ve kurumlar vergisinin tek bir kanunda toplanması anlatım kolaylığına, maddeler arası atıf yapılmasına, istisna, muafiyet ve indirimlerin azalmasına kanun içeriğinin daha sade, basit ve yalın bir dile kavuşmasına neden olacaktır. Bu sebeple gelir ve KVK tek bir kanun olarak uygulanmalıdır. Bu kanunun adı gelir üzerinden alınan vergiler kanunu olmalıdır. Reforma en çok ihtiyaç duyulan alanlardan birisi GVK'nın artan oranlı vergi tarifesi yapısıdır. Bu yapının kullanılamaz halde olduğu yapılan analizlerde görülmektedir.

Vergi sistemini sağlamaya yönelik olarak konulan artan oranlı gelir vergisi tarifesinin işlerliği bulunmadığından, bu tarifenin varlığı vergide adaleti sağlamadığı gibi aynı zamanda, bir üst dilime girerek daha fazla vergi verebilme endişesi nedeniyle vergiden kaçınma refleksine sebebiyet vermektedir. Bu durum gelir ve iratların beyan dışı bırakılmasına yani kayıt dışılığa yol açmaktadır. Kayıt dışı kalan bir ekonomide vergi gelirlerinin azalması, bütçe açıkları ve borçlanma gereksiniminin doğmasına neden olup, kişi veya kurumların haksız kazanç elde etmelerine, vergisinin zamanında beyan edip, ödeyen mükelleflerin bu uyumlarının azalmasına, toplum olarak ödenmeyen ve kayıt dışı bırakılan vergilerin yüklenilmesine yol açmaktadır. İstisna, muafiyet ve

indirimlerin sıklıkla hem gelir hem de kurumlar vergisi kanununda yer alması istisna veya muafiyet şemsiyesi altına girilip, yasal yoldan vergi dışı kalma isteğine mükellefleri itmektedir. Örneğin gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellef gayrimenkul sermaye iradına isabet eden kısım kadar olan gelirini banka kanalıyla tahsil ederek kayıt altına alırken, kalan tutarı elden tahsil ederek gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanmakta ve yasaların vermiş olduğu hakla vergi konusu dışında kalmaktadır. Sıkı denetimlerle tespiti mümkün olan bu yöntem, mükellefler arasında yaygın bir kullanıma sahip olmaktadır. Yine asgari ücret üzerinden alınan vergilerin tamamı istisna kapsamında olduğundan işverenler asgari ücret kadar olan kısmı muhtasar beyannameyle beyan edip, zamanında vergilerini sorumlu sıfatıyla ödeyebilmektedir. Ancak asgari ücreti aşan kısmın elden, hak veya menfaat olarak verilmesi durumlarında bu hususun tespiti zor olmakla birlikte, vergi kanunları kapsamında vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmeyerek vergi dışı bırakmaktadır. Muafiyet hakkı tanınan bir konu kapsamına girmeyen hususu, muafiyet kapsamında gösterip, beyan etmemekte veya vergi kanunlarında geçen terimiyle peçeleme yoluyla vergiden kaçınma yollarına gidilebilmektedir. Değer artış kazancı sonucu vergilendirileceğini bilen mükellef muvazaalı satış yapabilmekte, satışın bir kısmını takas veya menfaat yoluyla veya kayıt altına almadan gerçekleştirerek vergilendirilmesini engelleyebilmektedir. Mükellefler yedi kazanç unsurunda da artan oranlı gelir vergisi tarifesi sebebiyle her bir kazanç unsuru için farklı vergiden kaçınma yollarına başvurabilmektedir. Bu durum vergide adaleti bozucu etki doğurduğu gibi hazinenin vergi kaybına da yol açmaktadır. Alması gerektiği halde kanunlarla almaktan vazgeçtiği gelir vergisi, neredeyse tahsil ettiği gelir vergisine eşit olan hazinenin tüm gayesi vergide adaleti sağlamaktır. Sağlıklı vergileme sistemi beyan esasının yoğun olarak kullanıldığı, mükelleflerin zamanında beyanını vererek beyannamede bildirdiği matrahı ödeyerek vergi yükümlülüğünü tamamladığı bir vergilemeyle mümkün olmaktadır. Gelir vergisinde beyanname yoluyla tahakkuk eden gelir vergisi oranı 2023 yılı için sadece %8,5'dir. Bu oran vergide adaletin sağlanamadığının da en temel göstergesidir. Yine üst gelir grubunda yer alsa bile ücret geliri elde ederek ücretin belli bir bölümünün vergi dışı bırakılması o gelirin onda birini alan mükelleflerin gelir dağılımını daha da bozucu bir etki yapmakta ve vergiye uyumunu güçleştirmektedir. Bu durumun çözümü kurumlar vergisinde olduğu gibi düz oranlı tarife yapısına geçilmesi olacaktır. Bu durumda eşitlik ilkesi, adalet

ilkesinin önüne geçecek, herkes ödeme gücüne göre eşit vergilendirilecektir. Buradaki herkes tanımından kasıt gerçek ve tüzel kişilerdir. Gerçek ve tüzel kişiler arasında ayırım bulunmamalıdır. Türkiye’de yürürlükte bulunan neredeyse tüm kanunlarda gerçek veya tüzel kişi ayırımı yapılmaksızın, suç ve cezalar ile bunlara ilişkin usullerde ayırım yapılmadığı görülmektedir. Gerçek kişinin varlığı tam ve sağ doğumla başlayıp, ölümle sona ererken, tüzel kişinin varlığı hukuki bir olayın tekemmülü olan ticaret sicil gazetesine kayıt ve tescil ile başlayıp, yine tasfiye, devir, iflas, bölünme, hisse değişimi gibi hallerle sona erer veya şekil değiştirir. Bu sebeple kurumlar vergisinin daha sade, yalın ve anlaşılabilir yapıda olması daha az madde barındırması avantajları da dikkate alınarak gelir ve kurumlar vergisi birleştirilerek tek bir vergi alınması düz ve tek bir oranının uygulanması, vergi kayıp ve kaçagını, kayıt dışılığı azaltacak vergi gelirlerinin artmasına, vergi gelirleri kompozisyonunun dolaysız vergi payları üzerinde olumlu etkiler göstererek yansımaya neden olacaktır. Unutulmamalıdır ki vergi gelir, harcama ve servet üzerinden alınabilmektedir. Gelir üzerinden etkin ve verimli bir vergilemenin yapılması, dolaysız vergilerin payını arttırırken, harcanabilecek geliri azalttığından harcamayı kısan ve dolaylı vergileri azaltan, ekonomide talep fazlalığını önleyerek enflasyonist etkilerden arındıran bir sisteme kavuşulacaktır. Gelir vergisi mükelleflerinin acaba kazanç sağlasam daha mı fazla vergilendiririm endişesini bir kenara bırakarak, vergi mühendisliği, vergiden kaçınma refleksi ile kaybettiği zamanı tamamen işine odaklanarak harcamasına neden olacaktır.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesinde daha çok kazananın daha çok az kazananın az vergi alınabilir gerekçesiyle GVK’da yer alsa da, mükellefler daha çok kazanmak istememekte, kazanırsa cezalandırılacağını düşünmekte bu sebeple vergiden kaçınma yolları aramaktadır. Oysaki düz oranlı vergilemede ne kazanırsa kazansın aynı oranda vergi vereceğinden kaçırma refleksi azalacaktır. Hatta daha çok kazandığında, hazinenin istihdamı ve üretimi teşvik eden vergi sistemiyle, çok kazananın çok, az kazananın ise gücü yettiğince vergilendirildiği bir sisteme evrilmesi gerekmektedir. Bu gerçek kişilerde de tüzel kişilerde de aynı olmalıdır.

Sıralama	Genel Puan	Ülkeler	Gelir Kategorisi	Kurumlar Vergisi Sıralaması	Gelir Vergisi Sıralaması	Tüketim Vergisi Sıralaması	Mülkiyet Vergisi Sıralaması	Sınır Ötesi Vergi Kuralları Sıralaması
1	100	Estonya	Yüksek Gelirli	2	2	18	1	9
2	92,2	Letonya	Yüksek Gelirli	1	3	21	5	7
3	84,2	Yeni Zellanda	Yüksek Gelirli	30	6	2	8	17
4	83,6	İsviçre	Yüksek Gelirli	10	8	3	36	1
5	79,5	Litvanya	Yüksek Gelirli	3	10	27	7	16
6	78,8	Lüksemburg	Yüksek Gelirli	22	23	6	14	5
7	77,5	Macaristan	Yüksek Gelirli	4	5	36	23	3
8	77,3	Çekya	Yüksek Gelirli	8	4	32	6	11
9	76,5	Slovakya	Yüksek Gelirli	15	1	28	2	26
10	76,4	İsrail	Yüksek Gelirli	11	29	10	10	10
11	74,8	Türkiye	Üst Orta Gelirli	21	7	16	22	6
12	73,2	İsveç	Yüksek Gelirli	6	18	23	9	12
13	72,5	Avustralya	Yüksek Gelirli	32	15	9	4	33
14	68,3	Hollanda	Yüksek Gelirli	23	30	17	21	4
15	67,9	Avusturya	Yüksek Gelirli	19	25	14	16	15
16	66,8	Almanya	Yüksek Gelirli	31	35	13	12	8
17	66,7	Kanada	Yüksek Gelirli	26	31	8	25	19
18	66,5	ABD	Yüksek Gelirli	20	17	4	28	35
19	66,2	Norveç	Yüksek Gelirli	13	28	25	15	14
20	65,2	Finlandiya	Yüksek Gelirli	7	27	24	19	22
21	65,2	Kosta Rika	Yüksek Gelirli	35	32	7	11	28
22	64,9	Slovenya	Yüksek Gelirli	9	12	30	24	20
23	64,9	Meksika	Üst Orta Gelirli	27	19	12	3	36
24	63,0	Kore	Yüksek Gelirli	25	38	1	32	30
25	61,1	Japonya	Yüksek Gelirli	34	34	5	26	29
26	61,0	Belçika	Yüksek Gelirli	18	13	26	29	24

27	60,9	Yunanistan	Yüksek Gelirli	17	9	34	27	21
28	60,2	Danimarka	Yüksek Gelirli	14	36	20	17	32
29	58,4	Şili	Yüksek Gelirli	36	24	11	13	38
30	58,1	Birleşik Krallık	Yüksek Gelirli	28	21	33	34	2
31	57,5	Polonya	Yüksek Gelirli	12	11	37	30	23
32	57,4	İrlanda	Yüksek Gelirli	5	37	35	18	34
33	56,3	İspanya	Yüksek Gelirli	29	22	19	37	18
34	55,9	İzlanda	Yüksek Gelirli	16	20	29	33	27
35	53,7	Portekiz	Yüksek Gelirli	37	26	22	20	31
36	50,2	Fransa	Yüksek Gelirli	33	33	31	31	13
37	47,2	İtalya	Yüksek Gelirli	24	16	38	38	25
38	45,7	Kolombiya	Üst Orta Gelirli	38	14	15	35	37

Tablo 4.8. Vergi rekabet edebilirlik endeksi (2024)

Kaynak: (Tax Foundation, 2024: “2024 International Tax Competitiveness Index” (<https://www.taxfoundation.org/>, <https://data.worldbank.org/> Erişim tarihi: 10.12.2024).

Dünya’da her yıl yayınlanan vergi rekabeti endeksine göre, ülkelerin çeşitli kriterlere sahip olup olmadığına göre vergi rekabeti bakımında belli bir puanlama yapılarak sıralamalarını belirlediği bir endekstir. Estonya bu endekste üst üste 11 defa birinci olmaktadır.

Uluslararası Vergi Rekabet Edebilirliği Endeksi, bir ülkede uygulanan vergi sisteminin iki önemli özelliği üzerinde durmaktadır. Bunlar, rekabet edebilirliği ve tarafsızlığı ne derecede uyguladığına yönelik değerlendirmeleri ve ölçümleri yapmayı amaçlamaktadır. Rekabetçi özelliklere sahip vergi de en önemli özelliklerden birisi şüphesiz marjinal vergi oranının düşük tutulmasıdır. Küreselleşen dünyada, çok uluslu şirketlerin ekonomik sınırların kaldırıldığı bir zamanda sermaye hareketlerinin fazla olması kaçınılmaz bir sonuçtur. Sınır ötesine yapılan yatırımlar, kâr marjını yüksek tutma gayesinde olduğundan, dünyanın dört bir tarafına sermaye akışı gerçekleşebilmektedir.

Ülkeler yatırımlarını gerçekleştirirken her zaman karını daha fazla maksimize edebileceği ülkeleri aramaktadır. Burada vergi teşvikleri de dahil olmak üzere birçok parametre devreye girmektedir. Bu sebeple küresel vergi rekabeti de önem kazanmaktadır. Bir ülkenin vergi rekabetinde geriye düşmesi, diğer ülkelerle yarışamaması veya vergi oranlarının diğer ülkelere nazaran yüksek olması durumunda sermaye hareketliliği nedeniyle yatırımlar başka ülkelere geçişkenlik gösterebilmektedir. Yüksek vergi oranlarının varlığı halinde yurt içinde yapılacak olan sabit sermaye yatırımları ve yurt içindeki yatırımcıları da olumsuz etkilenmektedir. OECD tarafından yapılan araştırmalara göre vergi rekabetini en çok etkileyen ve ekonomik büyümeye en çok zarar veren vergiler gelir üzerinden alınan vergilerin yüksekliğidir. Bunun ardından tüketim vergileri gelmektedir. Mülk gelirleri üzerinden alınan vergiler ise sermaye hareketliliğinin belirleyiciliğinde nispeten daha düşük bir öneme sahiptir.

Vergi kanunları daha karmaşık hale geldikçe tarafsız olma özelliklerini kaybederler. Tarafsız olmayan vergiler vergi rekabeti endeksinde başarısız olurlar. Vergi, iktisadi ve sosyal hayata çok fazla müdahale ettiğinde daha da karmaşık yapıya bürünmektedir. Vergi kanunları herkese eşit uygulamalar içermelidir. Vergi kanunlarının küresel rekabeti düşünen yapısıyla, tarafsız kimliğe bürünmesi, hazinenin daha fazla gelir elde edebilmesinin yanı sıra yatırımları, ekonomik büyümeyi ve iktisadi kalkınmayı destekler niteliğe kavuşturur. Ülkelerin ekonomilerinin gelişmesinde birçok faktör olduğu gibi, vergiler de bu faktörlerden en önemlilerin birisidir.

Uluslararası vergi rekabetçiliği endeksi bir ülkenin tarafsız ve rekabetçi bir vergi sistemine sahip olup olmadığının analizinde kırkta fazla vergi politikası değişkenini dikkate alarak belirleme yapmaktadır. Vergi oranlarının neler olduğu, mevzuat yapısı, kurumlar vergisi, bireysel gelir vergisi, emlak vergisi ve yurtdışında elde edilen karların muamelesini incelemektedir. Uluslararası vergi rekabeti endeksi gelişmiş ülkelerin vergi kanunlarını nasıl oluşturduğu, nelerin üzerinde durduğu, vergi rekabet endeksinde iyi sıralamada olanlar ile daha gerilerde yer alanların birbirlerini modellemelerine ve örnek uygulamaları tetkik etmeye teşvik edecek ve yararlı uygulamaların artmasını sağlayacak bir endekstir.

Estonya, uluslararası vergi rekabeti endeksinde üst üste 11 defa OECD'nin, vergi rekabeti endeksinde en iyi performans gösteren ülke olarak birinci sırada yer

almaktadır. Estonya'nın bu başarısının en önemli nedenlerinden birisi vergi sistemlerinde bulunan dört özelliğidir. Birinci özelliği, yalnızca karların dağıtımı halinde uygulanan %20 oranında kurumlar vergisidir. İkincisi, temettü geliri hariç olmak üzere, bireysel gelir üzerinden %20 oranında vergi uygulamasıdır. Üçüncüsü, emlak vergilerinin gayrimenkulün değeri veya sermayenin değerinden ziyade arazi değeri üzerine uygulamasıdır. Dördüncü ve son özelliği ise yerleşik şirketler tarafından, yabancı yatırımlarından sağladığı karların %100'ünü yerel vergilerden muaf tutan vergi yapısına sahip olmasıdır.

Uluslararası vergi rekabet edilebilirlik endeksine bakıldığında, Estonya genel sıralamada ilk sırada yer alırken, gelir ve kurumlar vergisi sıralamasında ikinci sırada yer almaktadır. Letonya genel sıralamada ikinci olurken, kurumlar vergisinde birinci, gelir vergisi sıralamasında üçüncü sırada, Yeni Zellanda ise üçüncü sırada yer almaktadır.

Uluslararası vergi rekabet edilebilirlik endeksi genel sıralamasına bakıldığında ilk on sıranın altısında düz oranlı gelir ve kurumlar vergisi uygulayan ülkeler yer almaktadır. Birinci sırada yer alan Estonya, ikinci sırada yer alan Letonya, beşinci sırada yer alan Litvanya, yedinci sırada yer alan Macaristan, sekizinci sırada yer alan Çekya ve dokuzuncu sırada yer alan Slovakya düz oranlı vergi tarifesi uygulayan ülkelerdir. Estonya genel sıralamada ilk sırada yer alırken, gelir ve kurumlar vergisi sıralamasında ikinci sırada yer almakta, Letonya genel sıralamada ikinci olurken, kurumlar vergisinde birinci, gelir vergisi sıralamasında üçüncü sırada yer almakta, Litvanya genel sıralamada beşinci olurken, kurumlar vergisinde üçüncü, gelir vergisi sıralamasında onuncu sırada yer almakta, Macaristan genel sıralamada yedinci olurken, kurumlar vergisinde dördüncü, gelir vergisi sıralamasında beşinci sırada yer almakta, Çekya genel sıralamada sekizinci olurken, kurumlar vergisinde sekizinci, gelir vergisi sıralamasında dördüncü sırada yer almakta, Slovakya genel sıralamada dokuzuncu olurken, kurumlar vergisinde on beşinci, gelir vergisi sıralamasında birinci sırada yer almaktadır.

Türkiye genel sıralamada 11. sırada yer almakla birlikte gelir vergisi sıralamasında 7, kurumlar vergisi sıralamasında 21. sırada yer almaktadır. Türkiye 2023 yılı uluslararası vergi rekabeti endeksinde genel sıralamada 7. sırada yer alıyorken, kurumlar vergisinde 11. sırada yer almaktaydı. 2024 yılına gelindiğinde kurumlar

vergisinde 21. sıralamaya gerilemenin en büyük nedeni kurumlar vergisi oranında yaşanan artışlardır. Genel oranının %25, bankacılık ve finans alanlarında faaliyet gösterenlere ise %30 oranında kurumlar vergisi oranı uygulamasında Türkiye'yi genel sıralamada 2023 yılına göre dört basamak geriletmiş, kurumlar vergisi sıralamasında ise on basamak geriye gidiş yaşanmıştır. Gelir vergisi 2023'de de, 2024'de de aynı sıradadır. Kurumlar vergisi oranlarının küresel vergi rekabetinde ne kadar önemli olduğu görülmektedir. Ayrıca kurumlar vergisi oranının tek bir vergi oranı olarak uygulanmaması, bankacılık ve finans sektöründe faaliyet gösterenlere %30 oranında uygulanması, ihracat geliri elde edenlere sadece ihracat gelirine isabet eden tutar için beş puan indirimli uygulanması, Borsa İstanbul'da halka arz edilen firmaların beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisini iki puan indirimli uygulaması gibi müdahaleler verginin tarafsızlık ilkesine aykırılık teşkil etmekte, vergi politikası yoluyla müdahaleler, diğer sektörlerin veya bu indirimlerden yararlanan mükelleflerin lehine bir farklılık oluşturmakta, bu durum da uluslararası vergi rekabet edilebilirlik endeksinde gerilemeye yol açmaktadır.

Genel olarak, ülkelerin vergi kanunları ve sistemlerinin açık, basit, sade ve anlaşılabilir olması, müdahaleci vergileme yerine tarafsız bir vergi sistemi uygulamasının bulunması, vergi karmaşıklığının azaltılması, vergi oranlarının düşürülmesi, düşürülen oranlarınsa düz oranlı olarak uygulanması durumunda vergi rekabeti endeksinde daha ön sıralarda yer alabilmek mümkün görünmektedir.

Uluslararası vergi rekabet edilebilirlik endeksine göre, ilk on sıradaki ülkelerin tamamı gelir düzeyi yüksek gelirli ülkeler kategorisindedir. Yine düz oran uygulayan ve ilk on sıranın altısında yer alan ülkelerde gelir düzeyi bakımından üst gelir düzeyinde yer almaktadır.

Hesaplama Yöntemi (Dolar Cinsinden)	Düşük Gelirli	Düşük-Orta Gelirli	Yüksek-Orta Gelirli	Yüksek Gelirli
01.07.2024 ve sonrası için yeni hesaplama yöntemine göre belirlenen gelir grupları	$\leq 1,145$	1,146-4,515	4,516-14,005	14,005 üzeri
01.07.2023 ve arası 01.07.2024	$\leq 1,135$	1,136-4,465	4,666-13,845	13,845 üzeri

için yılı yeni hesaplama yöntemine göre belirlenen gelir grupları				
---	--	--	--	--

Tablo 4.9. Kişi Başına Düşen Milli Gelire Göre Gelirin Sınıflandırılma Kriteri

Kaynak: World Bank (WB) (2025), <https://datatopics.worldbank.org/world-development-indicators/stories/the-classification-of-countries-by-income.html>.

Dünya Bankası kişi başına düşen milli gelir hesaplamasında düşük, düşük-orta, yüksek-orta ve yüksek gelirli grupların sınıflandırmasını 01.07.2024 ve sonrası için yeni hesaplama yöntemine göre belirlemiştir. Buna göre tablo da görüldüğü üzere düşük, düşük-orta, yüksek-orta ve yüksek gelirli grupların sınıflandırmasına esas tutarda dolar cinsinden artış yaşanmıştır. 01.07.2024 ve sonrası için yeni hesaplama yöntemine göre 14,005 ABD doları üzeri kişi başına gelir elde eden ülkeler yüksek gelirli, 4,516-14,005 ABD doları kişi başına gelir elde eden ülkeler yüksek-orta gelirli, 1,146-4,515 ABD doları kişi başına gelir elde eden ülkeler düşük-orta gelirli ve 1,145 ABD doları ve altı kişi başına gelir elde eden ülkeler düşük gelirli ülke sınıflandırılmasında yer almaktadır.

4.3. Türkiye’de ve Dünya’da Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Karşılaştırılması

Gelir üzerinden alınan vergiler, Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi üzerinden alınmaktadır. Gelir üzerinden alınan vergiler, gelir ve kazanç üzerinden olmak üzere iki farklı kanun üzerinden alınmaktadır. Dünyada bunun örnekleri olduğu gibi gelir ve kurumlar vergisini tek bir kanunda bütüncül olarak ele alan ülke uygulamaları da mevcuttur. Türkiye’de gelir vergisi artan oranlı, kurumlar vergisi ise düz oranlı olarak uygulanmaktadır.

SSCB’nin dağılması sonrası vergi reformlarıyla düz orana geçiş yaşayan ülkeler olmakla birlikte, özellikle son yirmi yılda düz oranı benimseyen ülkelerin vergi gelirlerinde ve gayri safi hasıllarında yaşanan artışla beraber düz oranlı vergileme, artan oranlı vergilemeye göre daha fazla tercih edilebilir bir noktaya gelmiştir.

Düz oranlı vergi uygulamalarının yanında ayrıca verginin tarafsızlığı ve rekabet edilebilir olma özelliklerini taşıma arzusu sebebiyle ülkelerin tek bir kanunda ve tek bir oranda vergi almaya yönelik eğilimleri bulunmaktadır. Sade, basit, yalın bir anlatıma sahip, indirim, istisna ve muafiyetlere fazlaca yer vermeyen, vergi

harcamalarının az yapıldığı, idarenin ve mükelleflerin maliyetlerini azaltmaya yönelik vergi karmaşıklığı bulunmayan, tarafsız ve müdahaleci yapıdan uzak, küresel vergi rekabetini esas alan vergi mevzuatı ve sistemlerine geçildiği görülmektedir.

4.3.1. Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi

Gelir üzerinden alınan vergiler Türkiye’de gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Türkiye’de hem gelir hem de kurumlar vergisinin modern anlamda uygulanması 1961 yılına dayanmaktadır. 193 sayılı GVK ve 5422 sayılı KVK 1961 yılında yürürlüğe girmiştir. 5422 sayılı KVK mülga olup yerini 5520 sayılı KVK’ya bırakmıştır.

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerden gelir vergisi ve kurumlar vergisi ayrı kanunlar olarak uygulama alanı bulmaktadır. Gelir vergisi artan oranlı vergi tarifesine sahiptir. Kurumlar vergisi ise düz oran uygulamakla birlikte, son yıllarda bankacılık ve finans sektörüne farklı bir oran uygulamaktayken, ihracat yapanların ihracattan elde ettiği gelirlere uygulanmak üzere farklı bir vergi oranı uygulaması söz konusu olmaktadır. Gelir vergisinde gerçek kişilerin gelirleri vergilendirilmektedir. Kurumlar vergisinde ise KVK’da sayılan kurumların elde ettikleri safi kurum kazancı vergiye tabi tutulmaktadır. Kurum kazancını oluşturan unsurlar aynı zamanda geliri oluşturan ve GVK’da yer alan yedi kazanç unsurudur.

Mükellefleri farklı iki kanun Türkiye’de uygulanmakla birlikte vergilendirilebilir unsurlar her iki kanunda da ortaktır. Bu unsur GVK’da sayılan yedi kazanç unsurudur. Bu kazançlar kurumlar tarafından elde ediliyorsa kurumlar vergisinin, gerçek kişiler tarafından elde ediliyorsa gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır. GVK öncelikle gelirin tanımını yapmış, kazanç unsurlarının neler olduğunu belirtmiş ve ardından mükelleflere yönelik açıklamalarda bulunmuştur. GVK üniter sisteme sahip bir kanundur. Yani kazanç unsurlarının safi tutarlarının beyannamede gösterilirken toplanarak beyan edilmesi esasına dayanır. Safi kazancın bulunması esas olduğundan elde edilen kazanç veya iradın gayri safi tutarından, kanun tarafından izin verilen indirimlerin düşülmesiyle bulunan tutarın, toplanarak beyannamede belirtilmesi, kanunda belirtilen ve diğer indirimler başlığı altında toplanan unsurlar ile başkaca özel kanunlarda belirtilen ve kanun koyucu tarafından indirimine izin verilen istisnaların düşülmesi sonucunda ulaşılan matraha uygulanacak oranının, artan oranlı vergi

tarifesinde isabet eden tutarın karşılığı olan oranla vergilendirilmesi halinde nihai vergileme yapılmaktadır.

Gelir vergisinde tahakkuk, tahsil ve ekonomik ve hukuki tasarruf esasına göre gelirin elde edilmesi söz konusudur. GVK'da beyan esası geçerli olsa da özellikle ücret gelirlerinin stopaj yoluyla tahsili tevkifatın ağırlığını beyanın çok ötesine taşımıştır. 2023 yılına göre tahakkuk eden gelir vergisinin sadece %8,50'si beyana dayanan gelir vergisi ve basit usulde gelir vergisi gelirinden oluşmakta olup, %91,50'si gelir vergisi tevkifatı ile geçici vergi kesintileriyle tahakkuk ettirilmiştir.

Kurumlar vergisinde düz oranlı bir vergileme söz konusudur. KVK'da, GVK'ya atıflar yapılmaktadır. Kurumlar vergisinde muafiyetler ve istisnalar önemli bir yere sahiptir. KVK'da beyan esası geçerli olmakla beraber vergi alacağının güvence altına alınması, Olivera-Tanzi etkisi nedeniyle gelirin hazineye bir an önce intikal ettirilerek değer kaybının azaltılması gibi amaçlarla tevkifat uygulanmaktadır. 2023 yılında tahakkuk eden kurumlar vergisinin %29,20'si beyana dayanırken, %62,62'si kurumlar geçici vergisi ve tevkifatıyla tahakkuk etmiştir.

Türk vergi sisteminde dolaysız vergi olarak adlandırılan gelir üzerinden alınan vergilerin payları, dolaylı vergilere göre oldukça düşüktür. Vergide kayıp ve kaçığın fazla olması, belge düzenine uyulmaması, kayıt dışılık bu oransal farklılıklarda etkili olmaktadır. Ayrıca vergi harcamalarının %76'sının gelir ve kurumlar vergisi kaynaklı olması, gelir ve kurumlar üzerinden yeterince vergi alınamamasına, harcanabilir gelirin artmasına, tüketim eğilimi yüksek olduğu için harcanabilir gelirin tüketime dönüşmesine, tüketim üzerinden alınan vergiler olan KDV ve ÖTV'nin tahsili kolay, idari ve uyum maliyetleri düşük, vergi harcaması düşük olan vergiler olması sebebiyle, vergi geliri kompozisyonu harcamalar üzerine alınan vergiler lehine gerçekleşmektedir. Bu durumun önlenmesi veya vergi kompozisyonunun dengeli dağılımı için mutlaka gelir ve kurumlar vergisi üzerinden etkin ve verimli bir vergileme yapılması gereklidir.

Gelir üzerinden alınan vergi harcamalarının azaltıldığı, kanunun sade, açık ve anlaşılır olarak uygulandığı, küresel vergi rekabetiyle uyumlu, tarafsız bir vergileme anlayışıyla, ekonominin işleyişine fazla müdahale etmeyen, herkesin eşit vergilendirilebildiği, belge ve kayıt düzenine riayet zorunlu tutulduğu, fazla gelir elde edenin daha fazla vergilendirilme korkusunun bulunmadığı bir vergi sisteminde,

kayıt dışılıkla mücadele öncelikli ve önemli bir hale gelecek, gerek mükellefin vergiye uyum maliyeti, gerekse idarenin vergi toplama maliyeti azalacak, vergi kayıp ve kaçağı önlenerek vergileme herkese tek ve eşit bir oranda yapılarak, vergilemede eşitlik ilkesine maksimum riayet edilirken, toplumda dezavantajlı durumda olanlar, korunmaya muhtaç olanlar, şehitler ve gaziler gibi toplumu oluşturan ve fedakarlıklarını canlarıyla yapanlar dahil olmak üzere, devletin belirlediği asgari tutarların sadece vergi dışı bırakıldığı bir sistemde aynı zamanda vergilemede adalet ilkesi de korunacaktır.

Vergi harcamalarının önemli ölçüde azaltılması, hazinenin finansman ihtiyacını azaltacak, bütçe açıkları önlenecektir. Bütçe fazlası verilmesi durumunda, vergi yükünün azalması da dahil olmak üzere pek çok iyileştirme yapılabilecektir.

Devlet vergilemede tarafsız olurken, istihdamı, yatırımı, ekonomik büyüme ve kalkınmayı, ileri teknoloji ürünlerin üretimini önceleyen, destekleyen ve teşvik eden bir sistemle ancak müdahalede bulunarak, minimum maliyetle maksimum verimin alınacağı bir vergileme anlayışına gidilmesi gerekmektedir. Yapılan çalışma ve analizlerden de görüleceği üzere vergi rekabetinde ön sıralarda olunabilmesi için verginin sade, yalın ve anlaşılabilir olması, uygulama kolaylığına sahip olması, vergi oranının nispeten düşük olması, vergi karmaşıklığının bulunmaması ve vergi müdahale etmeyen, tarafsız bir yapıda bulunması şarttır.

Vergi sistemimize, gelir üzerinden alınan vergiler üzerinden değerlendirme yapmak gerekirse, gelir üzerinden alınan vergilere yapılan vergi harcamasının toplam vergi harcaması içindeki payının yaklaşık %75 oranında olması, tahsilatın sağlanabilmesi adına genellikle vergi kesintisi yoluyla vergilerin alınmaya çalışılması, vergi karmaşıklığı endeksinde Türkiye'nin en son yayımlanan 2022 yılı vergi karmaşıklığı endeksi verisine göre, 64 OECD ülkesi arasında 53. sırada, 36 Avrupa ülkesi arasında ise 30. sırada yer alması vergi karmaşıklığını ve vergi harcamalarını azaltmanın elzem olduğunu göstermektedir.

Artan oranlı gelir vergisi diliminin en üst vergi oranı %40 olarak uygulanmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesinin uygulanan indirim, istisna ve muafiyetlerle etkisiz hale geldiği görüldüğünden, artan oranlı tarifieden vazgeçip, uluslararası vergi rekabeti endeksinde ilk on sırada yer alan ülkeler içerisinde altı ülkenin düz oranlı vergileme tercihinde bulunması ve bunda da başarılı olması, Estonya ve Letonya'nın bu endekste

birinci ve ikinci sırada yer alması ve düz oranlı vergilemede bulunması, Estonya ve Letonya'nın gelir üzerinden alınan vergileri tek bir kanunla ve düz sabit bir oranla gerçekleştirmesi ve özellikle Estonya'nın bu endekste üst üste on bir kez birinci olarak neredeyse, küresel vergi rekabetinde rakipsiz olması, Estonya vergi sisteminin de uyguladığı gelir üzerinden alınan vergilerin tek bir kanunda ve tek bir oranda alınması, istisna ve muafiyetlerin azaltılarak, etkin, verimli bir vergilemenin yapılması, yalın, sade, açık ve anlaşılabilir bir kanun yapısına kavuşturmak adına gelir üzerinden alınan vergilere yönelik reform yapılması, küresel ölçekte Türkiye'nin vergi rekabetindeki pozisyonunu arttıracak, sermaye girişini, gerek kısa vadeli gerekse uzun vadeli sabit sermaye yatırımlarının Türkiye'de toplanmasına yol açacaktır. İleri teknoloji ürünlerin üretilmesinin teşviki, proje ve program bazında vergisel kolaylıkların sağlanması gibi etkin ve verimliliği yüksek olanlar hariç olmak üzere indirim, istisna ve muafiyetlerin olabildiğince azaltılması, vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve kayıt dışılığın azaltıldığı bir sürecin oluşması adına Türkiye'nin tek bir kanun üzerinden, düz oranlı, sade ve yalın anlatıma sahip bir gelir üzerinden alınan vergiler sistemini uygulaması gerekmektedir.

4.3.2. Dünya'da Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Değerlendirilmesi

Dünya ülkelerine bakıldığında gelir üzerinden alınan vergileri gelir ve kurumlar vergisi olarak ayrı olarak uygulayan ülkeler, birlikte tek bir kanun olarak uygulayan ülkeler, artan oranlı olarak uygulayan ülkeler, düz oranlı uygulayan ülkeler, istisna, muafiyet ve indirimleri sınırlı olarak veren ülkeler, vergi harcamasını fazla yapan ülkeler, vergi karmaşıklığı bulunan ülkeler, vergi mevzuatı sade olan ülkeler gibi birçok ülke uygulamaları mevcut bulunmakla birlikte, özellikle gelir üzerinden alınan vergileri düz oranlı olarak uygulayan ülkeler, gelir ve kurumlar vergisinin bir arada uygulayan ülkeler üzerinde durulacak ve ülke uygulama örneklerine kısaca yer verilecektir.

4.3.2.1. Estonya'da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi

Estonya, uluslararası vergi rekabeti endeksinde üst üste 11 kez birinci olan bir ülkedir. Bu sebeple gelir üzerinden alınan vergilere daha yakından bakmakta fayda bulunmaktadır. Estonya gelir üzerinden alınan vergileri düz oranlı olarak vergilendiren ve gelir üzerinden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisini tek bir vergi olarak

uygulayan ülkedir. Estonya gelir vergisi kanunu 64 maddeden oluşmaktadır. Maddelerin kısa, öz ve yalın açıklamalar içerdiği analiz edildiğinde görülmektedir.

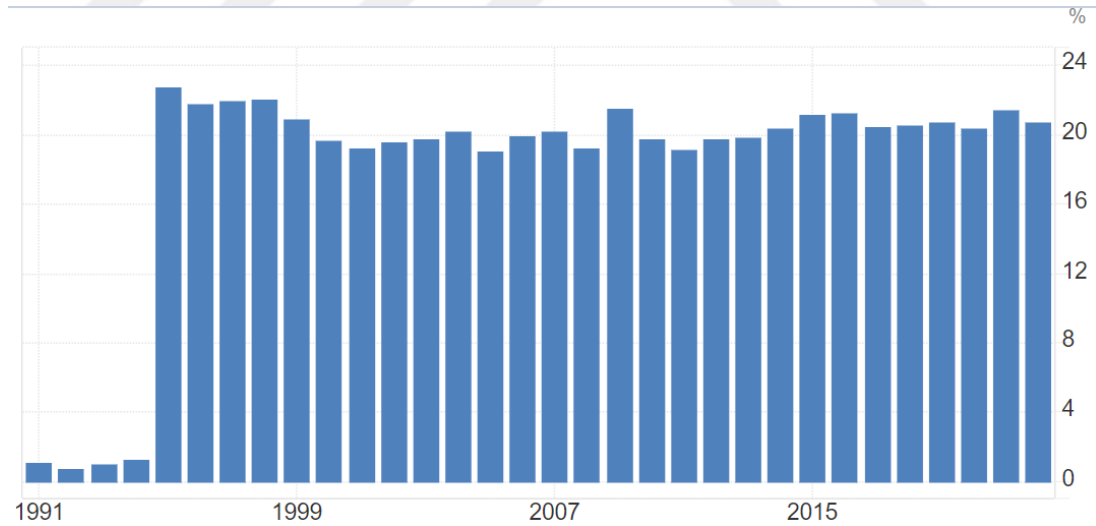
Estonya gelir vergisi sistemini kısaca özetlersek, Estonya’da yaşayan yerleşik kişilerin Estonya içinde ve dışında elde ettikleri, Estonya’da yerleşik olmayanların ise sadece Estonya’da elde ettikleri gelirler, gelir vergisine tabidir. Estonya’da yerleşik kişi olarak sayılabilmek için bir takvim yılında en az 12 ay içinde, 183 günden fazla Estonya’da kalıyor olması şartı aranmaktadır. Estonya vergi idaresine kişiler kalma ve ikametgah değişikliklerine ilişkin bilgileri paylaşmaktadır (EY,2024:427-430).

Estonya gelir vergisinin konusu içine ticari kazançlar, mesleki kazançlar, ücretler, emekli maaşları, burslar, hibeler, sermaye kazançları, piyango ikramiyeleri, yönetici ücretleri, sigorta tazminatları, emeklilik fonundan yapılan ödemeler, kira ödemeleri, telif hakları, kredilerden, menkul kıymetlerden, kiralamalardan veya diğer borç yükümlülüklerinden tahakkuk eden faizler ve sunulan hizmetler için yapılan diğer ödemeler dahil olmak üzere tüm kaynaklar üzerinden elde edilen ve gelir niteliği taşıyan ödemeler gelir vergisi kapsamına girmektedir. Ayrıca temettüler üzerinden elde edilen gelirler, şirketlerin bölünmesi, tasfiyesi ve birleşmesinden elde edilen gelirler gelir vergisinin konusuna girerken, mükelleflerin faaliyetleri kullandıkları taşıtlar, şirketler tarafından sağlanan konutlar, öğlen yemeği için verilen çekler, iş seyahatleri için yapılan konaklama ve yol masrafları, doğum yardımları, emeklilere ödenen tutarın belli bir tutarı aşmayan kısmı, işten çıkarılma, iş akdinin sona erdirilmesi, meslek hastalıklarının tedavisi için harcanan tutarlar, sağlık harcamaları indirim konusu yapılabilmektedir. Diplomalara yapılan ödemeler ve gerçek kişilerin şirket ortaklığı sonucu elde ettiği temettü gelirleri vergi dışı bırakılmıştır (EY,2024:431-451).

Şirketlerin elde ettikleri karlar üzerinden aynı oranda vergi kesintisi yapıldığından mükerrerliğe neden olmamak için gerçek kişilerin gelirleri üzerinden bir daha vergi alınmayarak gerçek kişilerin temettü kazançlarını vergi dışı bırakmıştır. Estonya gelir üzerinden alınan vergiler olan gelir ve kurumlar vergisinin aynı kanun üzerinde tek bir vergi kanunu olarak uygulandığı ülke örneği olarak literatürde yer almaktadır. Estonya hem gelir hem de kurumlar vergisi mükelleflerine tek ve düz bir oran uygulayarak vergilendirme yapmaktadır. Estonya’da gelir üzerinden alınan vergiler yani gerçek kişilerin gelirleri ve kurum kazançları 2023 ve 2024 yılları için %20, 2025 yılı için

%22 oranında uygulanmaktadır (Estonian Tax and Customs Board, 2025, <https://www.emta.ee/> , Erişim tarihi: 08.01.2025). Estonya’da vergilendirme dönemi aylık olarak belirlenmiştir. Birer aylık dönemler vergilendirme dönemi olup, izleyen ayın 10. gününe kadar beyan edilip ödenmelidir (EY,2024:545-555).

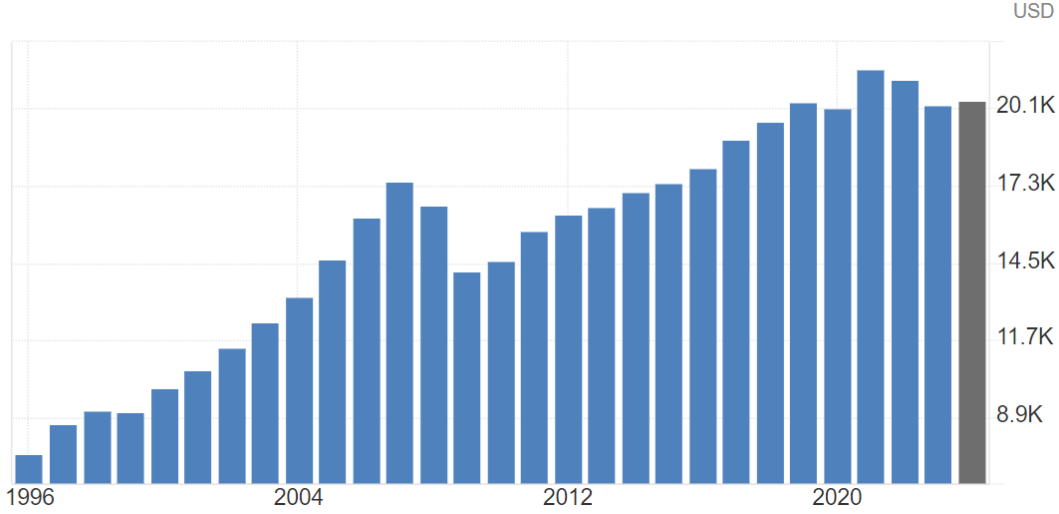
Düz oranlı vergi sisteminin hem gayri safi milli hasıla hem de vergi gelirleri üzerindeki etkilerini analiz edersek, Estonya gelir üzerinden alınan vergilere düz oranda vergileme uygulamasına 1994 yılı itibariyle geçmiştir. Şekil 4.2.’de görüldüğü üzere 1994 yılında yapılan reform ile birlikte gelir üzerinden alınan vergilerin payının yaklaşık on kat arttığı görülmektedir. Bununla birlikte seneler içerisinde çok ufak dalgalanmalar olsa da istikrar sağladığı ve belli bir periyotta seyrettiği görülmektedir. Vergi gelirlerindeki artışlar, kişi başına düşen gayri safi milli hasılaya da yansımıştır. Düz oranlı vergi uygulamalarında vergi gelirleri düşmemekte hatta artmaktadır. Bunun iki temel nedeni vardır, birincisi düz orana geçerken mevcut olarak uygulanan en düşük oranla en yüksek oran arasında optimal bir oran belirlemesi diğer nedeni ise, artan oranlılık nedeniyle çalışmanın yerini dinlenme ve çalışmama arzusunun almasıdır.



Şekil 4.2. Estonya Vergi Gelirleri, (1991-2022)

Kaynak: (WB, 2023).

Estonya kişi başına düşen milli gelir bakımından OECD ve Dünya Bankası sıralamalarına ve kriterlerine göre yüksek gelirli ülkeler sınıfında yer almaktadır. Vergi sisteminin bu başarıdaki payı yadsınamaz, özellikle temettü gelirlerinin vergi dışı bırakılarak sadece kurum kazancı üzerinden vergi alınması, gelir ve kurumlar vergisinin tek bir oran olarak uygulanması bu durumda etkili olmuştur.



Şekil 4.3. Estonya Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1996-2024)

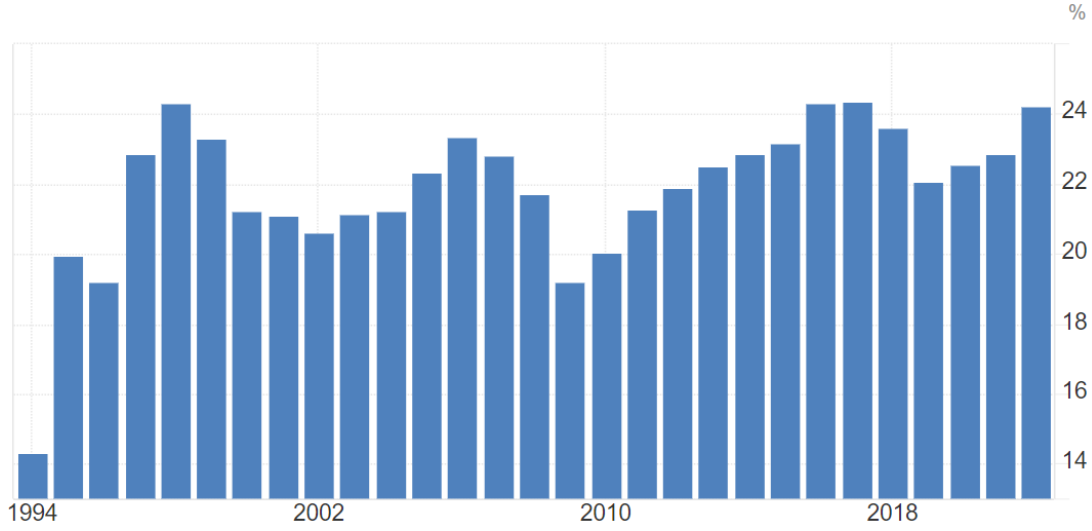
Kaynak: (WB, 2025).

4.3.2.2. Letonya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi

Letonya’da da tam mükellef ve dar mükellefiyet esası vardır. Tam mükellefler bir takvim yılı boyunca 183 gün veya fazlası Letonya’da ikamet eden veya ikametgahları Letonya’da olanlardır. Tam mükellefler Letonya içinde ve Letonya dışında elde ettikleri tüm gelirlerini Letonya’da beyan ederlerken, dar mükellefler sadece Letonya’da elde ettikleri geliri beyan etmek zorundadır. Letonya’da gelirin unsurları birçok ülkede olduğu gibi benzerdir. Ücret geliri, artan oranlı gelir vergisi tarifesine tabi olup, 2024 yılı için yılda 20.004 avro’ya kadar (ayda 1.667 avro) %20, yılda 20.004,01 avro ile 78.100 avro arası kadar %23 ve yılda 78.100 avro’dan fazla ise %31 oranında vergi uygulanmaktadır. Letonya’da ücret gelirleri için sınıf artan usulü vergileme uygulandığı görülmektedir. Aynı usul ve tarife serbest meslek kazancı için de geçerli olmaktadır. Bu kazançları elde etmek için kanunda yazılan giderlerin indirim konusu yapılmasına izin verilmektedir. Safi kazançlar vergilendirme kapsamında değerlendirilmektedir. Yatırım gelirleri için sabit ve tek bir oran olarak %20 oranı uygulanır. Faiz gelirleri, hayat sigortası primlerinden elde edilen gelirler, finansal araçların portföy yönetiminden elde edilen gelirler yatırım geliri olarak kabul edilmektedir. Yöneticilere ödenen ücret gelirleri, ücret gelirlerine uygulanan aynı tarifeye artan oranlı olarak vergilendirilir. Kira gelirleri de istihdam, serbest meslek kazancı, hisse senedi opsiyonları ve yöneticilere ödenen ücretler gibi artan oranlı tarifeye tabidir. Sermaye gelirlerine Letonya’da tek ve düz oranlı vergileme yapılmakta %20 oranı uygulanmaktadır. Hisse senetleri, ortaklara yatırımlar, kripto

para yatırımları, fikri mülkiyet, altın ve diğer kıymetli metallere yatırım ve döviz ticareti borsalarında veya mal borsalarında işlem gören senetleri sermaye yatırımı olarak değerlendirilir ve %20 oranında vergilendirilir. Vergi beyannamelerinden bireysel emeklilik sistemlerine ve hayat sigortalarına yapılan ödemelerin 4.000 avro'ya kadar olan bölümü sağlık ve kaza sigortalarına yapılan ödemeler beyan edilen gelirin %10'unuyla sınırlı olmak üzere, yıllık 750 avro sınırına tabidir. Sağlık ve eğitim harcamaları indirim olarak kabul edilmekle birlikte bu harcamalar vergilendirilebilir gelirin %50'si ve 600 avro ile sınırlandırılmıştır. Aylık 500 avro'yu aşmayan geliri bulunan Letonya'lı vergi dışı bırakılmıştır. Çocuk başına aylık 250 avro indirime izin verilmiştir. Zararlar üç yıl ileriye taşınabilmektedir. Gelir vergisi beyannameleri, takvim yılı bazında, değerlendirme yılını takip eden yılın 1 Mart ile 1 Haziran tarihleri arasında verilmektedir (EY,2024:878-891).

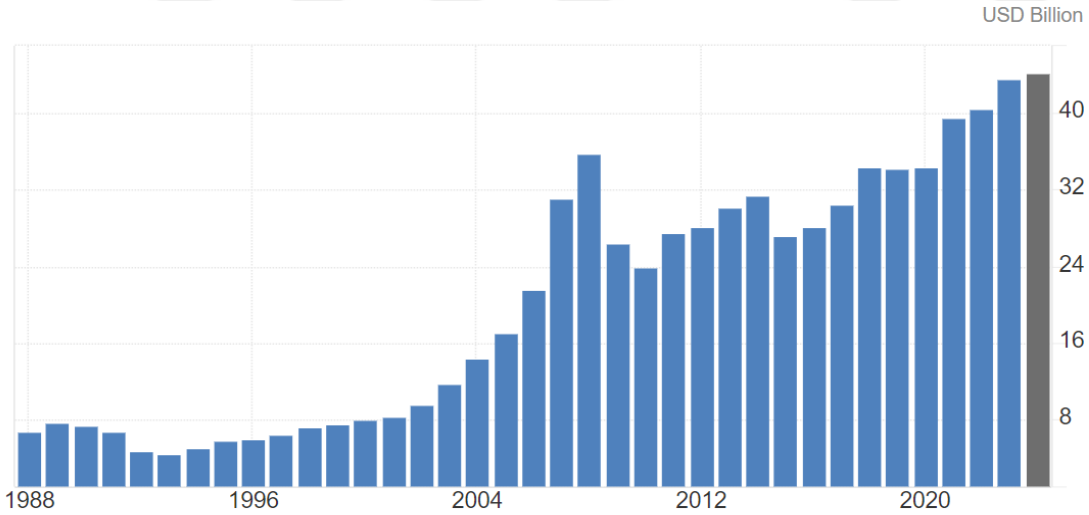
Letonya'da kurumlar vergisinin genel oranı %20'dir. Aynı zamanda stopaj oranı da aynı orandadır. Kurum karları dağıtıldığı anda vergilendirilmektedir. Letonya'da mukim şirket, kanuni veya iş merkezi Letonya'da bulunan şirketlerdir. Bunun dışındaki şirketler yerleşik olmayan şirket olarak kabul edilmektedir. Kanunlar tarafından indirilmesine izin verilen giderlerin indirilmesi sonucunda bulunan tutar üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Letonya gayrimenkullerinin satışından elde edilen gelirler ve satışın yapıldığı vergi yılında veya bir önceki yılda şirketin varlıklarının %50 veya daha fazlası doğrudan veya dolaylı olarak Letonya'da bulunan gayrimenkullerden oluşuyorsa, şirketin hisselerinin satışından elde edilen gelirler için %3 oranında nihai bir stopaj vergisi uygulanır. Vergi dönemi bir takvim ayıdır. Vergi beyannameleri, takip eden ayın 20'sine kadar sunulmalı ve takip eden ayın 23. gününe kadar ödenmelidir. Transfer fiyatlandırması uygulaması kanunda mevcut bulunmaktadır. Yıllık ilişkili taraflarla sınır ötesi işlem tutarı 5 milyon avro'yu, vergi mükellefinin net cirosu 50 milyon avro'yu veya yıllık ilişkili taraf sınır ötesi işlem tutarı 15 milyon avro'yu aşarsa, temel aşındırma ve kar aktarımı açıklaması beyannamede yer almaktadır (EY,2024:1028-1036).



Şekil 4.4. Letonya Vergi Gelirleri, (1994-2022)

Kaynak: (WB, 2023).

Letonya gelir üzerinden alınan vergilerde düz oran uygulamasına 1995 yılında başlamıştır. Şekil 4.4.'de 1995 yılı vergi gelirlerinin, 1994 yılı vergi gelirlerine göre bariz bir artış göstermiştir. Seneler içinde dalgalanmalar olmakla birlikte vergi gelirlerinde bir artış yaşandığı görülmektedir. Yine şekil 4.5.'de vergi gelirlerinde yaşanan artışla birlikte kişi başına düşen milli gelirde de artış yaşandığı görülmektedir.



Şekil 4.5. Letonya Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1988-2024)

Kaynak: (Worldbank, 2025).

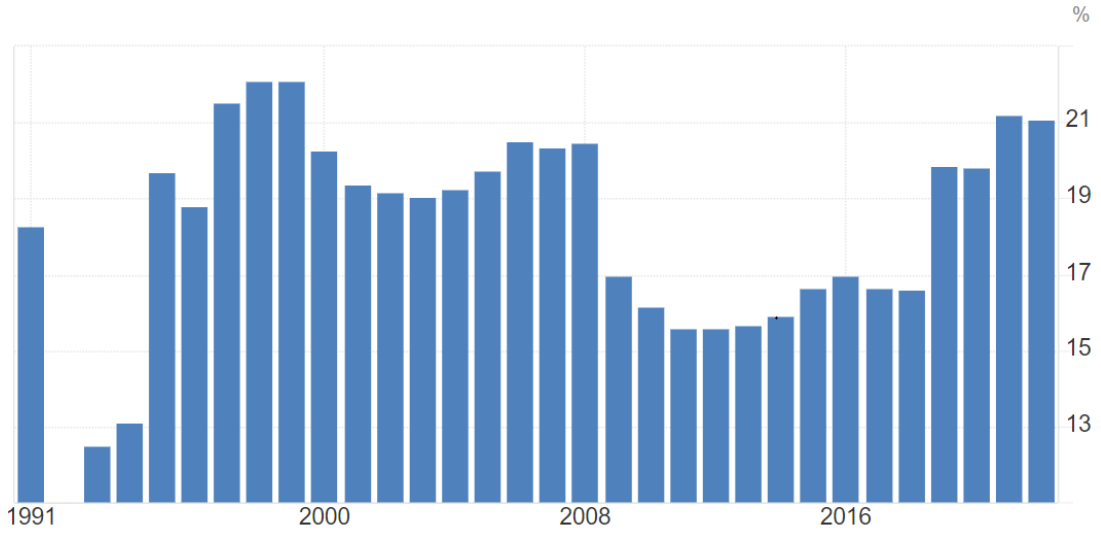
4.3.2.3. Litvanya'da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi

Litvanya'da yerleşik kişiler gerek Litvanya gerekse diğer ülkelerde elde ettikleri tüm gelirleri için beyanname verirken, Litvanya'da dar mükellef olanlar sadece Litvanya'da elde ettikleri gelirler için beyanname vermektedir. Litvanya'da gelirin

unsurları dağıtılan karlardan elde edilen gelirler, gayrimenkul kira geliri, taşınır veya taşınmaz malların satışından elde edilen gelirler, ücret geliri, sporcu ve sanatçıların geliri, telif haklarından elde edilen gelirler ve bu hakkın ihlali sebebiyle alınan tazminatlar gelirin unsurları arasında sayılmaktadır. Litvanya’da ikametgahı bulunan veya bir takvim yılında 183, iki takvim yılında 280 veya daha fazla gün Litvanya’da bulunulması durumunda tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir. Üç yıl Litvanya’da ikamet eden ve dördüncü yıl ayrılan, bir takvim yılında 183 günden az Litvanya’da bulunan kişi de Litvanya’da tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir. Çevre kirliliğini ve karbon emisyonunu azaltmak amacını taşıyan atıkların satışı veya değerlendirilmesinden elde edilen gelirlere %5, doğum, babalık ve hastalık ödeneklerinden elde edilen kazançlar ile temettü kazançlarına %15 oranında gelir vergisi oranı uygulanmaktadır. Ücret geliri için ortalama ücret olan ve 2024 yılı için 1.684,90 avro olarak belirlenen ortalama ücretin 60 katı kadar ücret geliri için %20, bu tutarı aşması halinde %32 oranında gelir vergisi uygulanmaktadır. Serbest meslek kazançlarında 20.000 avro’yu aşmayan gelirlere %5 ve 35.000 avro’yu aşanlar için %15 gelir vergisi uygulanmaktadır. 2024 yılı için 1.684,90 avro olarak belirlenen ortalama ücretin 120 katını aşmayan faiz gelirleri %15, aşan tutar %20 vergi oranına tabidir. Yıllık 500 avro’yu aşmayan tahvil gelirleri, gelir vergisi kapsamında değildir. Eşe, çocuklara ve ebeveynlere yapılan ölüm yardımları, devlet ve yerel yönetimler tarafından yapılan yardım ödemeleri, hayat sigortası ödemeleri, alış ve satış tutarları arasında 2.500 avro’yu aşmayan mülk satışlarından elde edilen gelirler, menkul kıymet satışlarından elde edilen ve 500 avro’yu aşmayan gelirler gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Kişinin kendisi eşi ve çocukları için ödediği hayat sigortası primleri, emeklilik katkıları, mesleki gelişim ve eğitimler için ödediği tutarlar, eş ve çocuklar için ödenen eğitim masraflarıysa kanunun indirimine izin verdiği tutarlar olarak bilinmektedir. Litvanya’da vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır ve beyanname izleyin yılın 1 Mayıs tarihine kadar verilmektedir (EY,2024:910-922).

Litvanya’da mukim şirketler, Litvanya ve diğer ülkelerde elde ettikleri gelirler için Litvanya vergi idaresine kurumlar vergisi beyannamesi verirken, Litvanya’da yerleşik olmayan şirketler ise sadece Litvanya’da elde ettikleri kurum kazançları için beyanname vermektedir. Litvanya’da standart belirlenen kurumlar vergisi oranı %15’tir. İlk vergi yılı için, yıllık geliri 300.000 avro’yu aşmayan ve ortalama çalışan sayısı 10’u aşmayan küçük işletmelere %0 oranı uygulanır. Daha sonraki vergi yılları

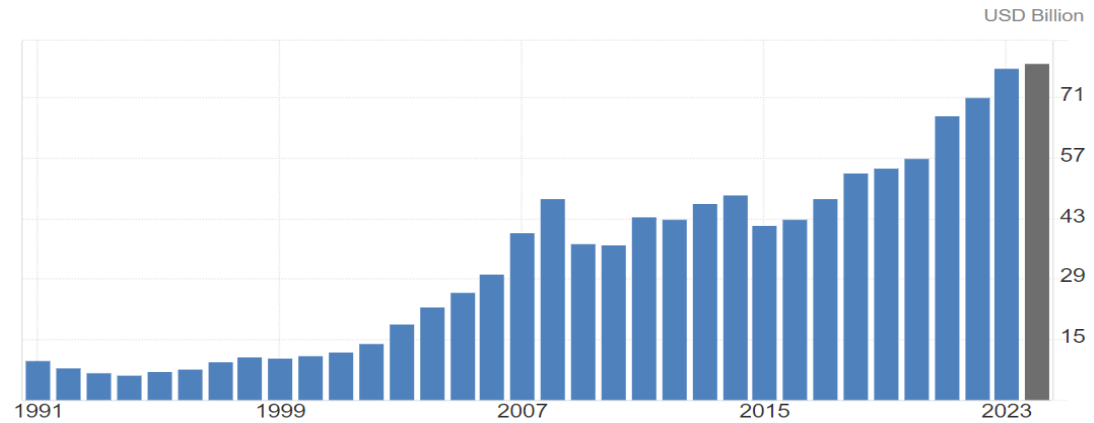
için, aynı koşullar sağlanırsa %5 oranı uygulanır. Şirketlerin gelirinin yarısından fazlası tarımsal faaliyetlerden elde ediliyorsa, kooperatif şirketlerinin vergiye tabi kârına %5 oranı uygulanır. Kredi kuruluşlarının vergiye tabi kârı 2 milyon avroyu aşarsa, %5 ek oran uygulanır. Litvanya Kurumlar Vergisi Kanunu, kredi kuruluşları, geçerli Litvanya kanunları uyarınca faaliyet gösteren bankalar, yabancı ticari bankaların şubeleri ve geçerli Litvanya kanunları uyarınca faaliyet gösteren kredi kooperatifleri ve merkezi kredi kooperatiflerinden oluşur. Serbest ekonomik bölgede kayıtlı ve faaliyet gösteren kuruluşların en az 1 milyon avro tutarında sabit varlıklara yatırım yapması, ortalama çalışan sayısının en az 20 olması ve gelirlerinin en az %75'inin hizmet sunumundan elde edilmesi durumunda 10 yıl boyunca elde ettiği karların tamamı vergi dışı bırakılmaktadır. Gemilerle uluslararası taşımacılık yapan veya doğrudan ilişkili bir faaliyette bulunan kuruluşlar, filolarının net tonajıyla ilgili özel bir vergi matrahı üzerinden vergilendirilmeyi seçebilirler. Bu tür kuruluşlar üzerindeki vergi, kuruluşların vergilendirilebilir kârı yerine net tonaja %15 oranında kurumlar vergisi uygulanarak hesaplanır. Kolektif yatırım kuruluşlarının ve girişim ve özel sermaye kuruluşlarının geliri, temettüleri ve sermaye kazançları, gelir kaynağı veya gelirin nihai alıcısı bir vergi cennetinde bulunmuyorsa vergiden muaftır. Sermaye kazançları vergilendirilebilir kâra dahil edilir ve menkul kıymetlerin ve türevlerin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar ve kayıplar hariç olmak üzere, elde edilen normal kâr kurumlar vergisi oranında vergiye tabidir. Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır. Takvim yılını izleyen altıncı ayın 15'ine kadar beyannamelerini verebilirler. Kurumlar her çeyreğin son ayının 15'ine kadar avans ödemesi yapılmaktadır, örneğin, birinci çeyreğin son ayı Mart 15'ine kadar, ikinci çeyrek Haziran 15, üçüncü çeyrek Eylül 15 ve son çeyrek Aralık 15 olmak üzere, bu tutar ilk 6 aylık periyot için, avans ödemelerinin her biri, bir önceki yılın kurumlar vergisinin %25'ine eşittir. Örneğin, 2024 yılında 1.000.000 kurumlar vergisi ödeyen bir kurumun izleyen yıl yani 2025'in ilk çeyreğinde 250.000, ikinci çeyreğinde 250.000 kesinti yapılacaktır. Bu kesintilerin toplamı takvim yılında beyan edilecek olan gelirin %80'ine eşit olmalıdır (EY,2024:1060-1075).



Şekil 4.6. Litvanya Vergi Gelirleri, (1991-2022)

Kaynak: (Worldbank, 2023)

Litvanya gelir üzerinden alınan vergilerde düz oran uygulamasına 1994 yılında başlamıştır. Şekil 4.6'da 1994 yılı vergi gelirlerinin, 1993 yılı vergi gelirlerine göre ufak bir artış, izleyen yılda ise bariz bir artış göstermiştir. Seneler içinde dalgalanmalar olmakla birlikte vergi gelirlerinde bir artış yaşandığı görülmektedir. Yine şekil 4.7.'de vergi gelirlerinde yaşanan artışla birlikte kişi başına düşen milli gelirde de artış yaşandığı görülmektedir.



Şekil 4.7. Litvanya Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1991-2024)

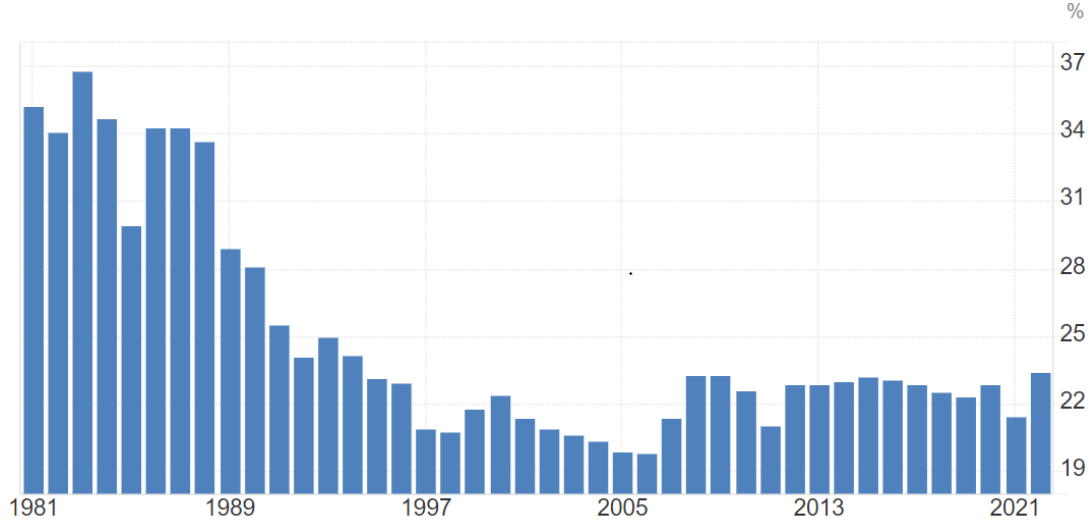
Kaynak: (Worldbank, 2025)

4.3.2.4. Macaristan'da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi

Macaristan'da yerleşik kişilerin Macaristan'daki ve diğer tüm ülkelerdeki gelirleri Macaristan'da beyan edilmektedir. Yerleşik olmayanların sadece Macaristan'da elde ettikleri gelirleri beyan edilmektedir. Macaristan'da ikametgahı olan veya bir takvim yılında 183 günden fazla Macaristan'da kalan mükellefler tam mükellefiyete tabidir.

Macaristan’da ücretlilerin gelirleri, ücret gelirleri dışında kalan tarımdan elde edilen gelirler, yatırım geliri, faiz geliri, telif geliri, yönetici ücretleri ve diğer gelirler %15 oranında nihai bir stopaj vergisine tabidir. Sermaye kazançları da %15 oranında vergilendirilmektedir. Safi kazanç geçerli olmakla birlikte indirimine izin verilen giderler sınırlıdır (EY,2024:637-650).

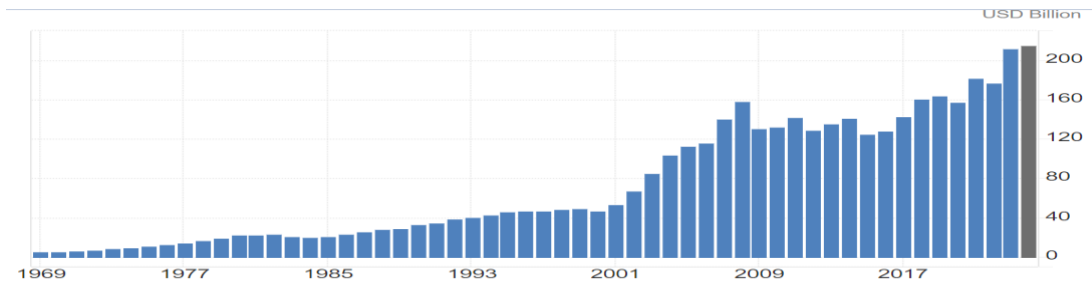
Macaristan’da kurulmuş şirketler için hem Macaristan hem de diğer ülkelerde elde edilen kurum kazançları kurumlar vergisine tabiyken, Macaristan’da kurulmayan şirketler için sadece Macaristan’da elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Macaristan kurumlar vergisi oranı %9 oranında uygulanmaktadır. Küresel asgari vergi Macaristan’da uygulanmaktadır. Küresel asgari mevzuatı, son dört mali yıldan en az ikisinde 750 milyon avroluk konsolide gelire sahip tüm çok uluslu işletme grupları ve büyük ölçekli yerel gruplar için geçerlidir. Mevzuat, OECD model kuralları ve idari rehberlik ile uyumlu olarak Macaristan’da %15 oranında nitelikli yerel asgari tamamlayıcı vergi içermektedir. Kurumlar vergisinde de gelir vergisinde olduğu gibi oranın düşük olması sebebiyle sınırlı indirim hakları mevcuttur. Ar-Ge harcamalarının indirimi kanunun kabul ettiği indirimler arasındadır. Mükelleflerin nihai enerji tüketimlerini azaltmak için yaptıkları yatırım veya yenilemelerde, yatırımın yapıldığı bölgeye bağlı olarak uygun ek maliyetlerin %45’ine kadar vergi indirim hakkı tanınmaktadır. Yatırım küçük bir işletme tarafından yapılırsa vergi indirimi %20, orta ölçekli bir işletme tarafından yapılırsa %10 oranında artırılabilir. Vergi indirimi, mükellefin elektrik depolama tesisinde depolanan enerjinin en az %75’ini, elektrik depolama tesisiyle aynı noktada kamu hizmetleri sistemine bağlı yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik üreten bir santralden alması koşuluyla talep edilebilir. Vergi indiriminin miktarı, cari değerinde uygun yatırım maliyetinin %30’unu, en fazla 30 milyon avro’yu geçemez (EY,2024:741-760).



Şekil 4.8. Macaristan Vergi Gelirleri, (1981-2022)

Kaynak: (Worldbank, 2023)

Macaristan gelir üzerinden alınan vergilerde düz oran uygulamasına 2012 yılında başlamıştır. Şekil 4.8’de 2012 yılı vergi gelirlerinin, 2011 yılı vergi gelirlerine göre bariz bir artış, izleyen yılda ise ufak bir artış göstermiştir. Seneler içinde dalgalanmalar olmakla birlikte vergi gelirlerinde bir artış yaşandığı görülmektedir. Yine şekil 4.9.’da vergi gelirlerinde yaşanan artışla birlikte kişi başına düşen milli gelirden de artış yaşandığı görülmektedir.



Şekil 4.9. Macaristan Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1969-2024)

Kaynak: (Worldbank, 2025)

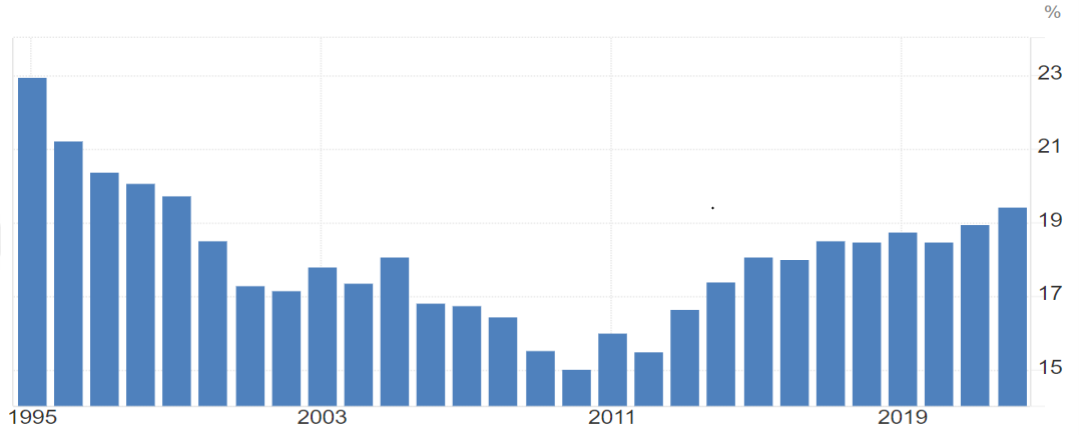
4.3.2.5. Slovakya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi

Slovakya’da tam mükellefiyete tabi olan mükellefler hem Slovakya’dan hem de diğer ülkelerden elde ettikleri gelirleri beyan ederken, Slovakya’da dar mükellef olanlar sadece Slovakya’da elde ettikleri gelirleri üzerinden gelirlerini beyan ederler. Slovakya’da ikametgahı bulunan veya bir takvim yılında 183 günden fazla Slovakya’da yaşayan kişiler tam mükellef olarak sayılmaktadır. Slovakya’da eğitim görenler ve tedavi maksadıyla bulunanlar bu süreye bağlı değildir. Slovakya’da gelirin unsurları ücret geliri, serbest meslek geliri, profesyonel hizmetlerden elde edilen

gelirler, gayrimenkul ve eklentilerinin kiralanması, taşınır malların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler ile yatırım gelirleri gelir vergisine tabidir. Bu kazançlardan elde edilen gelirler gayri safi irat niteliğinde olup, kanun koyucu tarafından izin verilen ölçülerde indirim konusu yapılabilmektedir. Vergilendirilebilir gelirin %60'ının 20.000 avro'yu aşmayan kısmı varsayıma dayalı gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir. Ancak bu uygulamadan kira gelir elde edenler yararlanamaz. Slovakia'da yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler %19 oranında stopaja tabidir. Şirketin sermayesine katılma hakkı veren paylardan elde edilen temettü gelirleri %7 stopaja tabidir. Slovakia ile çifte vergilemeyi önleme anlaşması bulunmayan ülkelerden elde edilen temettü gelirleri %35 oranında vergiye tabidir. Sermayeden elde edilen kazançlar genel gelir vergisi oranına tabidir. En az bir yıl boyunca düzenlenmiş bir piyasada veya benzer bir yabancı piyasada işlem gören menkul kıymetlerin satışından elde edilen gelir, menkul kıymetlerin satın alınması ile satışı arasındaki süre bir yılı aşarsa ve bu menkul kıymetler ticari varlıklara dahil edilmemişse vergiden muaftır. Menkul kıymetlerden elde edilen gelirin 500 avro'yu aşmayan kısmı vergiden muaftır. Sanal para satışından elde edilen gelirler %19 ile %25 oranlarında kişisel gelir vergisine tabidir. Sanal paranın elde edilme maliyeti ile satışı veya takası sonucu ortaya çıkan kazanç vergilendirilebilir kazançtır. Çalışanlar tarafından ödenen zorunlu sağlık sigortası, yaşlılık sigortası ve işsizlik sigortası katkıları ücret gelirinden düşülebilir. Yukarıdaki kişisel muafiyetler, yalnızca istihdam geliri ve serbest meslek ve iş geliri için bildirilen vergi matrahından düşülebilir. Ayrıca, vergi mükellefleri ve Slovakia'da vergi mükellefi olmayanlar, dünya çapındaki gelirlerinin %90'ından fazlasını oluşturan, bakmakla yükümlü oldukları çocuk başına vergi ikramiyesi (kredisi) almaya hak kazanırlar. 18 yaşına kadar bir çocuk için 140 avro ve 18 yaşından büyük bir çocuk için 50 avro, ancak, yıllık 400 avro'dan fazla olamaz ve bireyin vergi yükümlülüğünü aşamaz. Gelir vergisi genel oranı %19'dur. 41.445,46 avro'yu aşan yıllık vergi matrahı %25 oranında vergilendirilir. Vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır. Her vergi yılı için vergi beyannameleri, ilgili vergi yılının bitiminden sonraki üç ay içinde (yani, vergi yılını takip eden yılın 31 Mart tarihine kadar) beyan edilmektedir. Bu tarih, ilgili vergi makamına bir duyuru yapılması üzerine üç ay uzatılabilir. (EY,2024:1419-1431).

Bireyler için vergi yılı takvim yılıdır. Her vergi yılı için vergi beyannameleri, ilgili vergi yılının bitiminden sonraki üç ay içinde (yani, vergi yılını takip eden yılın 31 Mart

tarihine kadar) beyan edilmektedir. Bu tarih, ilgili vergi makamına bir duyuru yapılması üzerine üç ay uzatılabilir. Slovakya’da vergi amaçlı ikamet eden bir birey yabancı kaynaklı gelir elde ederse, son tarih, bir duyuru yapılması üzerine altı aya kadar (yani, 30 Eylül’e kadar) uzatılabilir. Bir önceki yıla ilişkin olarak takip eden yılın 31 Ocak tarihine kadar alınan ücret geliri, bir önceki yılın geliri olarak kabul edilir (EY,2024:1419-1431).

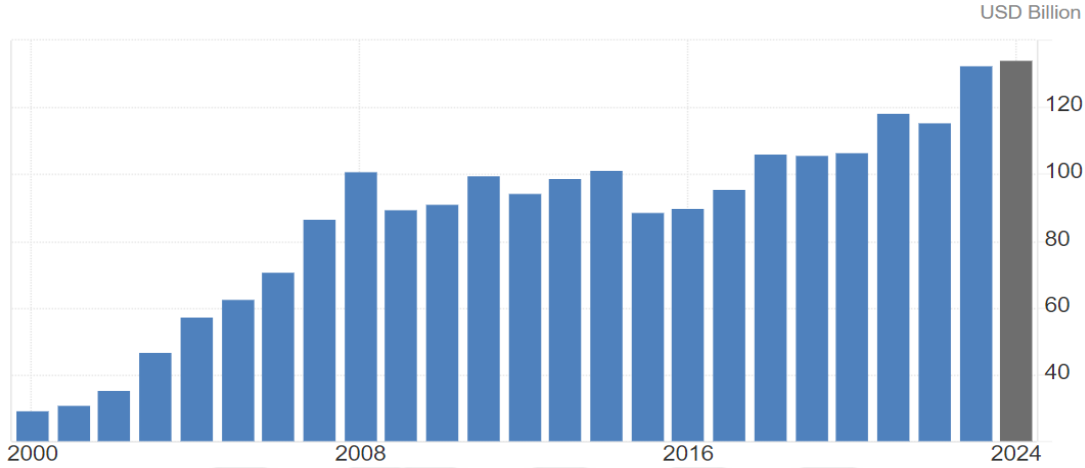


Şekil 4.10. Slovakya Vergi Gelirleri, (1992-2022)

Kaynak: (WB, 2023).

Slovakya’da yerleşik şirketler Slovakya ve diğer ülkelerden, dar mükellef kurumlar ise sadece Slovakya’dan elde ettikleri gelirleri kurumlar vergisi beyanıyla beyan ederler. Kurumlar vergisi oranı, stopaj vergisi hariç %15 veya %21’dir. 1 Ocak 2021 veya sonrasında mükellefiyeti tesis edilen mükellefler için, %15 oranı yalnızca vergiye tabi geliri 60.000 avro’yu aşmayan küçük ölçekli kuruluşlara uygulanmaktadır. Slovakya’da vergisel teşvikler genellikle yatırımların finansmanını sağlamaya yönelik projelerle sınırlandırılan teşviklerdir. Bu teşvikler genellikle vergi indirim, taşınmaz varlıkların rayiç bedelinden daha düşük bir tutarda devri, sabit varlıkların alımı için sağlanan hibeler, eğitim için verilen nakit hibe destekleri gibi desteklerden yararlanabilmektedir. Slovakya’daki mükellefler yatırımları için verilen destekler üst üste on yılı ve %50 vergi indirim oranını aşmadan kullanılabilir. Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır. Ancak şirket, idareye daha önceden haber vererek özel vergilendirme dönemi belirleyebilmektedir. Kanunda ve direktiflerde belirtilen koşulları sağlayan faiz ve telif ödemeleri kurumlar vergisinden muaftır. Kurumlar vergisi mali kar üzerinden alınmaktadır. Gayri safi kurum kazancından safi kazanca ulaşmak için amortisman giderleri, iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili giderler ve çevre korunmasıyla ilgili giderler indirim konusu yapılabilirken,

kanuni sınırların üzerinde eğlence ve seyahat harcamaları, doğal afet sonucu ortaya çıkmadığı veya bilinmeyen bir kişi veya kişiler tarafından yapıldığı ve bunun polis tarafından teyit edilmediği sürece, alınan tazminatı aşan zararlar, bazı karşılıklar gibi giderlerin indirimi kabul edilmemektedir (EY,2024:1662-1684).



Şekil 4.11. Slovakya’da Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1969-2024)

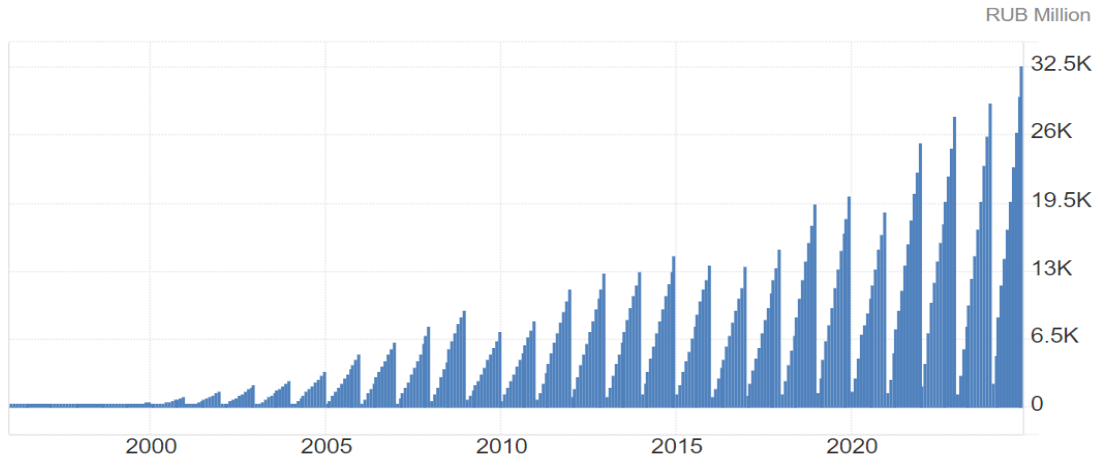
Kaynak: (WB, 2025).

Slovakya gelir üzerinden alınan vergilerde düz oran uygulamasına 2004 yılında başlamıştır. Şekil 4.10’da 2004 yılından sonra vergi gelirlerinin arttığını daha sonra dalgalı bir seyir izlediği görülmektedir. Şekil 4.11.’de kişi başına düşen gayri safi hasılda istikrarlı bir artış söz konusu olmaktadır.

4.3.2.6. Rusya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi

Rusya’nın vergi sistemi doğrudan ve dolaylı vergilerden oluşmakta ve Federal Vergi Servisi tarafından yönetilmektedir. Rusya’da yerleşik kişiler ile bir takvim yılında 183 günden fazla Rusya’da yaşayan kişilerin gelirleri tam mükellefiyet esasında yani hem Rusya içinde hem de dışında elde ettikleri gelirlerini vergilendirebilirken, dar mükellefler sadece Rusya’da elde ettikleri gelirleri beyan etmektedir. Bu durum kurumlar vergisinde kanuni veya iş merkezinin Rusya’da olması durumunda tam mükellefiyet, kanuni temsilcisi, şubesi veya acenteleri vasıtasıyla gelir elde edilmesi durumunda dar mükellefiyet esasına göre vergilendirme yapılmaktadır. Rusya’da gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler için uygulanan standart vergi oranı %13’dür. Bu oran gerçek kişi mükellefler için geçerli olan orandır. Kurumlar vergisi için ise standart oran %20’dir. Hem gelir hem de kurumlar vergisinde düz bir oran uygulanmaktadır. Rusya’da gelirin unsurları ücret geliri, mülk geliri, kira geliri ve sermaye

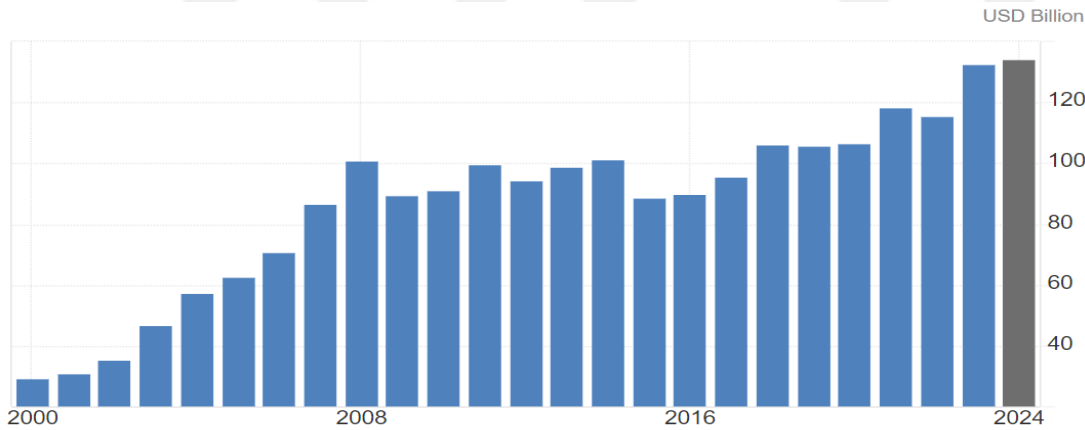
kazançlarından oluşmaktadır. Rusya’da mükelleflerin hisselerinden elde ettikleri temettü geliri üzerinden %9 oranında bir vergi kesintisi söz konusu olmaktadır. Rusya’da yerleşik olmayan gerçek kişiler için vergi oranı %30, temettü gelirinden elde edilen tutarlar için uygulanan oran ise %15’dir. Ancak bu oranlar Rusya ile çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları gereği, çifte vergilemeye taraf olmayan ülkeler için geçerlidir. Rusya 80 farklı ülkeyle çifte vergilemeyi önleme anlaşması imzalamıştır. Rusya federal bir devlet olduğundan, federal devlet ve kendisine bağlı federe devletlerin kamu finansmanını sağlamak için kaynak ihtiyacı bulunmaktadır. Kurumlar vergisi oranı %20 olarak uygulanmakta ancak bu oranın %2’si federal devlete yani merkezi yönetime, geriye kalan %18’i ise yerel yönetime bırakılmaktadır. Rusya telif gelirlerinden ve sermaye kazançlarından %20 vergi kesintisi yapmaktadır. Rusya’da vergilendirme yılı bir takvim yılıdır ve 31 Aralık tarihinde sona ermektedir. Gerçek kişiler beyannamelerini en geç 30 Nisan’a kadar vermekle yükümlüdür. Ticari kazanç elde eden mükellefler beyanname ile birlikte hesaplanan gelir vergisini öderken kanun koyucu, serbest meslek geliri elde edenlerin vergi ödemelerini üç taksite bağlamış, birinci taksit 15 Temmuz, ikinci taksit 15 Ağustos ve son taksit 15 Kasım olarak belirlenmiştir. Şirketler, kurumlar vergisi beyannamelerini izleyen yılın Mart ayının sonuna kadar vermek zorundadır. Bu tarihte aynı zamanda verginin de ödenmesi gerekmektedir. Beyannamelerin şirketler tarafından elektronik olarak sunulması düzenlemesi mevcuttur. Şirket ayrıca beyanname ekinde verilen bilgilerin doğru olduğuna ilişkin vergi idaresine bildirimde bulunmaktadır. Vergi mükelleflerinin bağış ve yardımlarda bulunması ve indirim konusu yapabilmesi imkanı bulunmaktadır (Legal Services In Russia, 20225, <https://www.lawyersrussia.com>, Erişim tarihi: 09.01.2025).



Şekil 4.12. Rusya Vergi Gelirleri, (1992-2022)

Kaynak: (WB, 2023).

Rusya gelir üzerinden alınan vergilerde düz oran uygulamasına 2001 yılında başlamıştır. Şekil 4.12’de 2001 yılından sonra vergi gelirlerinin düzenli olarak arttığı görülmektedir. Rusya’nın ekonomik gelişiminde vergi politikasının da önemli etkileri bulunmaktadır. Şekil 4.13.’te kişi başına düşen gayri safi milli gelirden de düzenli bir şekilde ve neredeyse vergi gelirlerindeki artışla aynı seyrinde ve istikrarda artış gösterdiği görülmektedir.



Şekil 4.13. Rusya’da Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1969-2024)

Kaynak: (WB, 2025).

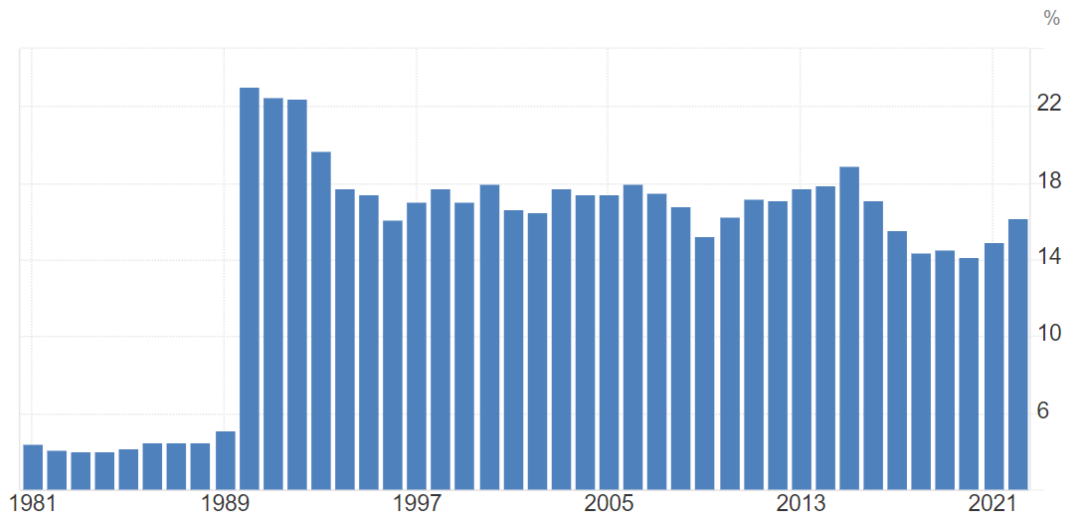
4.3.2.7. Romanya’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi

Romanya’da ikamet eden mükellefler ile bir takvim yılında 183 günden fazla süreyle Romanya’da yaşayan mükellefler tam mükellef olarak kabul edilirken bu süreden az Romanya’da yaşayanlar ise dar mükellef olarak kabul edilmekte ve sadece Romanya’da elde ettikleri gelirleri üzerinden vergilendirilmektedir. Romanya’da gelirin unsurları ücret geliri, serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelir, fikri

mülkiyet haklarından elde edilen gelirler, kira geliri, emeklilik geliri, ödüller, genel yatırım gelirleri, tarım, ormancılık ve balıkçılık gelirleridir. Romanya’da bu gelirlere uygulanan gelir vergisi oranı %10’dur. Bu gelirlere yine kanunun izin verdiği bazı indirimler uygulanmaktadır. Ücret gelirinden zorunlu sosyal güvenlik prim ödemeleri, sendika katkıları, gönüllü emeklilik katkıları, sağlık üyeliklerine ödenen tutarlar (bazı özel sağlık şirketleri tarafından üyelik yoluyla sunulan alternatif bir hizmet kolu) ve spor üyeliklerine yapılan ödemeler indirim konusu yapılabilmektedir. Gönüllü emeklilik, gönüllü sağlık sigortası ve spor üyelikleri için yapılan kesintilerin her biri, katılımcı başına yılda 400 avro’luk sınır bulunmaktadır. Romanya’da vergilendirme dönemi bir takvim yılı olup, beyanname izleyen yılın 25 Mayıs tarihine kadar yapılmalıdır. Fikri mülkiyet haklarından elde edilen gelir brüt gelirin %40’ının indirilmesi sonucu bulunan tutar üzerinden vergiye tabi olmaktadır. Kira gelirleri, ne zamana ilişkin olduğuna bakılmaksızın tahsil edildiği yılın geliri olarak kabul edilmektedir. Beş farklı kira sözleşmesinden kira geliri elde edilmesi durumunda bu gelir kira geliri olarak değil bağımsız gelir olarak değerlendirilmektedir. Romanya’da temettülerden elde edilen kazanç üzerinden %8 oranında nihai vergi kesintisi mevcut bulunmaktadır. Vergi kesintileri izleyen ayın 25’ine kadar beyan edilip, ödenir. Faizden elde edilen vergilendirilebilir gelir, cari hesap veya vadesiz mevduat, vadeli mevduat, tasarruf araçları ve medeni sözleşmelerden elde edilen faiz veya borçlanma senedi ihraç eden şirket tarafından ödenen faiz olarak kabul edilir. Faiz geliri üzerinden %10 oranında nihai stopaj vergisi alınır. Kaynağı belirlenemeyen gelirler üzerinden ise %16 oranında gelir vergisi uygulanmaktadır (EY,2024:1341-1351).

Romanya’da mukim kurumlar Romanya içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin tamamı için Romanya’da dar mükellef olan kurumlar ise sadece Romanya’da elde ettikleri kazanç sebebiyle kurumlar vergisi beyannamesi vermekle yükümlüdür. Romanya’da uygulanan standart kurumlar vergisi oranı %16’dır. Kurumların barlardan, gece kulüplerinden, diskolardan ve kumarhanelerden doğrudan veya ortak olarak elde ettiği gelir %16 oranında vergilendirilmektedir. Ancak ödenecek vergi tutarı bu tür faaliyetlerden elde edilen brüt gelirin %5’inden az olmaması şartı aranmaktadır. 50.000 avro’dan düşük gelir elde eden, danışmanlık ve/veya yönetim gelirleri (vergi danışmanlığı hariç) dışında, en az bir çalışanı bulunan, mali tabloları zamanında ve eksiksiz sunan, tasfiyede bulunmayan küçük ölçekli şirketlere vergiye tabi gelirlere %1 veya %3 oranında vergi oranı uygulanarak hesaplanan mikro işletme

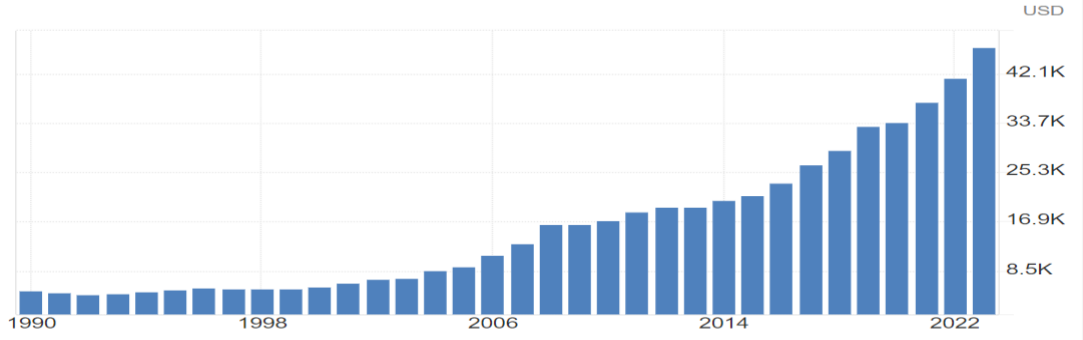
vergisi ödemeyi seçebilme hakkı tanınmıştır. Sponsorluk harcamalarının indirimine izin verilmektedir. İndirilmeyen sponsorluk harcamalarının yedi dönem indirilmesine izin verilmektedir. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde bulunan mükellefler için sadece bu faaliyetleriyle sınırlı olmak üzere elde ettikleri kazançları on yıl boyunca vergiden muaf tutmuştur. Vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır. Ancak bazı kurumlar idareye daha önce ilgi vermek koşuluyla özel vergilendirme dönemi tercih edebilmektedir. Takvim yılı izleyen Mart ayının 25'ine kadar beyanname verilip ödenmiş olması gerekmektedir (EY,2024:1552-1574).



Şekil 4.14. Romanya Vergi Gelirleri, (1981-2022)

Kaynak: (WB, 2023).

Romanya gelir üzerinden alınan vergilerde düz oran uygulamasına 2005 yılında başlamıştır. Şekil 4.14’de 2005 yılından sonra vergi gelirlerinin düzenli ve istikrarlı bir seyir izlediği görülmektedir. Romanya’nın ekonomik gelişiminde vergi politikasının da önemli etkileri bulunmaktadır. Şekil 4.15.’te kişi başına düşen gayri safi milli gelirden de düzenli bir şekilde ve vergi gelirlerindeki artıştan daha fazla bir istikrarda artış gösterdiği görülmektedir.



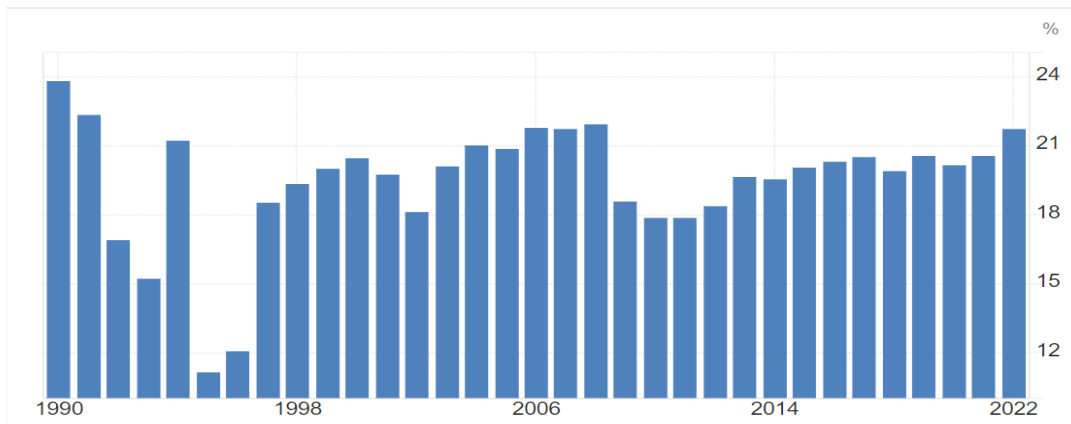
Şekil 4.15. Romanya’da Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (1990-2023)

Kaynak: (WB, 2025).

4.3.2.8. Bulgaristan’da gelir üzerinden alınan vergilerin değerlendirilmesi

Bulgaristan’da ikamet eden Bulgar vatandaşları ile bir takvim yılında Bulgaristan’da 183 günden fazla kalan kişiler tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmektedir. Bulgaristan içinde ve dışında elde ettikleri gelirleri beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak dar mükellefler sadece Bulgaristan’dan elde ettikleri gelirleri için Bulgaristan’da gelir vergisi beyannamesi vermektedir. Bulgaristan’da gelirin unsurları ücret geliri, girişimcilik faaliyetlerinden elde edilen gelir, telif kazançları, tarım geliri, ormancılık geliri, serbest meslek geliri, yönetici geliri, faiz geliri ve diğer gelirler olarak sıralanmaktadır. Sayılan bu gelir unsurların brüt tutarı üzerinden %25, %40 veya %60’ı oranında sabit bir kesinti uygulanmaktadır. Faiz geliri ve diğer gelirler %10 oranında vergilendirilmektedir. Bulgaristan’da temettüden elde edilen kazançlara %5 oranında vergi kesintisi uygulanmaktadır. Zarar, ziyan tazminatları karşılığı yapılan ödemelerden %10 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Bulgaristan, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Avrupa Birliği ülkelerindeki kendisinin oturduğu gayrimenkulü üç yıl elinde tutması sonrası satışı vergiden muafken, birden fazla konutun en fazla ikisine uygulanmak üzere beş yıl elinde tutulduktan sonra satılması halinde vergi alınmamaktadır. Gayrimenkulün elden çıkarılması ve bahsi geçen şartlara haiz olunmaması durumunda alış ve satış fiyatı arasındaki fark, kazancı oluşturmakta ve bu kazanç üzerinden %10 oranında vergi alınmaktadır. Bulgaristan’da ve yurtdışında zorunlu sosyal güvenlik planlarından elde edilen gelirler, emeklilik maaşları, nafaka ve belirli sigorta ödemelerinden elde edilen gelirler vergilendirilemez. Bulgaristan ve benzeri AB/AET hayır kurumlarına ve diğer refah kurumlarına yapılan bağışlar ve hediyeler, yıllık vergi matrahının %5’ine kadar vergiden düşülebilir. Çocukların tıbbi tedavisi ve gebelik tedavisi için özel fonlara

yapılan bağışlar ve hediyeler için %50'ye kadar bir vergi indirimi uygulanır. Bulgaristan ve AB/AEA vergi mükellefleri üç küçük çocuğa kadar yıllık vergi matrahlarından çocuk başına 200 (Bulgar levası) yaklaşık 100 avro indirebilirler. Engelli bir çocuğa bakmak için de yıllık vergi matrahından 2.000 Bulgar levası yaklaşık 1.000 avro indirebilirler. Bu vergi indiriminden ebeveynler, veli veya vasilerden sadece biri yararlanabilmektedir. Konut kredisi için 100.000 Bulgar levası yaklaşık 50.000 avro'ya isabet eden finansman giderinin, ipotek sözleşmesi imzalanırken 35 yaşın altında olunması, sahip olunan konutun ailenin tek konutu olması, evlilik tarihinden sonra alınması gibi şartların sağlanması halinde indirim konusu yapılabilir. Kişilerin zorunlu sağlık sigortalarına yaptıkları ödemeler, sosyal güvenlik katkıları indirim konusu yapılabilmektedir. Ücret ödemelerinde, işveren %10'luk bir vergi oranıyla stopaj yoluyla vergiyi kesip, bunu ücretin ödendiği ayı takip eden ayın 25'ine kadar vergi idaresine beyan edip ödemektedir. Serbest meslek ve ticari kazanç sahibi kişiler, gelirin kazanıldığı çeyreği takip eden ayın sonuna kadar %10 oranında stopaj vergisi ödemektedir. Yönetici geliri, faiz geliri, sermaye kazançları %10 oranında vergilendirilirken, banka mevduatlarından sağlanan kazançlara %8 oranında vergi uygulanmaktadır. Bulgaristan'da vergilendirme dönemi takvim yılıdır ve elde edilen kazançların takvim yılını izleyen 30 Nisan tarihine kadar beyan edilip ödenmektedir. Ancak beyannamenin 31 Mart'a kadar elektronik ortamda beyan edilip ödenmesi, gerçek kişi mükellefin kamuda takip edilen herhangi bir borcu bulunmaması durumunda 500 Bulgar levası, yaklaşık 250 avro'yu aşmamak üzere %5'lik vergi indirimi sağlanmaktadır (EY,2024:205-216).

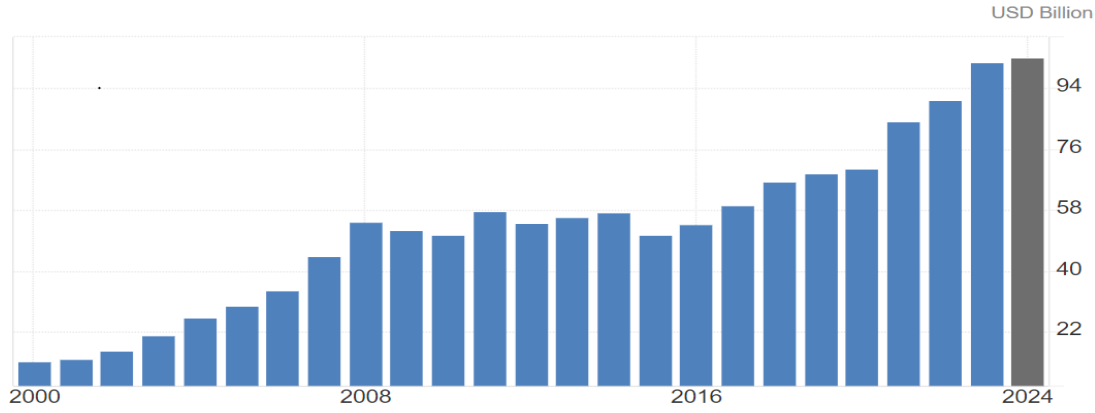


Şekil 4.16. Bulgaristan Vergi Gelirleri, (1990-2022)

Kaynak: (WB, 2023).

Bulgaristan’da mukim kurumların hem Bulgaristan hem de diğer ülkelerden elde ettikleri gelirler kurumlar vergisine tabiyken dar mükellefler sadece Bulgaristan’dan elde ettiği gelirler için beyanname vermektedir. Genel uygulanan kurumlar vergisi oranı %10’dur. Küresel asgari kurumlar vergisi oranı bilindiği üzere %15 olarak uygulanmaktadır. Bulgaristan’ın uyguladığı kurumlar vergisi oranı bu oranın altında belirlendiğinden 750 milyon avro’yu aşan konsolide gelire sahip çok uluslu şirketler için bunu telafi edici bir ek vergi düzenlemesi getirilmiştir. Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır. Bu takvim yılını takip eden yılın 30 Haziran’ına kadar beyan edilmeli ve ödenmelidir. Kurumlar vergisi tutarı bu tarihte peşin olarak ödenir. Bir önceki yıldan itibaren net satış geliri 3 milyon Bulgar leva’sı yaklaşık 1.5 milyon avro üzerinde olan kurumlardan aylık ön kesintiler yapılmaktadır. Yeni kurulan şirketler ve bir önceki yıldan önceki yıl için 300.000 Bulgar leva’sı yaklaşık 150.000 avro’dan az satış yapan şirketler aylık ön ödeme yapmak zorunda değildir. Bu vergiye tabi kurumlar üç aylık ön ödemeleri tercih edebilir. Üç aylık peşin ödemelerin vergi matrahı, şirketin vergi yılı için öngörülen yıllık vergiye tabi gelirinin dörtte biridir. Peşin ödemelerin hesaplanmasında vergi oranı %10’dur. Ocak, Şubat ve Mart aylarına ait aylık avans ödemeleri cari vergi yılının 15 Nisan’ında yapılır. Nisan’dan Kasım’a kadar olan aylar için aylık avans ödemeleri ilgili ayın 15’inde yapılır; tek istisna Aralık ayı için aylık avans ödemesinin 1 Aralık’ta yapılmasıdır. Birinci ve ikinci çeyrekler için üç aylık avans ödemeleri ilgili çeyreğin bitiminden sonraki 15’inci günde yapılır. Üçüncü çeyrek için avans ödemesi 1 Aralık’ta yapılır. Son çeyrek için üç aylık ödeme gerekmez. Başlangıçta bildirilen avans kurumlar vergisi ödemelerinin miktarındaki değişiklikler, ilgili yılın 15 Kasım’ına kadar Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 88. maddesi uyarınca avans ödemelerinin düzeltilmesi için bir beyanname ile yapılabilir. Şirketler, vergi yılı için ödenmesi gereken kurumlar vergisini, avans taksitleri düşüldükten sonra, takip eden yılın 30 Haziran’ına kadar ödemek zorundadır. Önceki yıl için vergi beyannamesinin verildiği hatalar (muhasabe hataları dahil) durumunda, şirketler yılın 30 Eylül’üne kadar tek seferlik düzeltici kurumlar vergisi beyannamesi verebilirler. Temettüler için %5 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Vergilendirilebilir kurum kazancı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları’na (IFRS) veya küçük ve orta ölçekli işletmeler için Bulgar muhasabe standartlarına uygun olarak hazırlanan yıllık hesaplara dayanmaktadır. Ancak, vergilendirilebilir gelir hesaplarda gösterilen kara eşit değildir, çünkü mali kara

ulaşmak için, mali kanunlarda yer alan ilaveler, indirim, istisna ve muafiyetler uygulanarak nihai vergilenebilir kurum kazancına ulaşılmaktadır (EY,2024:257-275).



Şekil 4.17. Bulgaristan’da Kişi Başına Düşen Milli Gelir Vergi Gelirleri, (2000-2024)

Kaynak: (WB, 2025).

Bulgaristan gelir üzerinden alınan vergilerde düz oran uygulamasına 2008 yılında %10 oranıyla başlamıştır. Şekil 4.16’da 2008 yılından sonra, 2011 yılına kadar azalma seyri izledişi daha sonra arttışi ve istikrarlı bir hal aldışi görülmektedir. 2008 yılından 2011 yılına kadar kişi başına düşen milli gelirden de bir azalış yaşandırı Şekil 4.17.’de görülmekle beraber buradaki etki tam olarak vergi gelirindeki azalışa bağlı olarak değeriendirilmemelidir. 2008 yılı dünyayı etkisi altına alan ciddi finansal ve küresel krizin yaşandırı bir dönemdir. Dünyanın geneline bakıldırıında bu dönemlerde kişi başına düşen milli gelir seyri ve büyüme rakamlarında azalma görülmektedir. Tablo 4.10’da Türkiye’nin ve seçilmiş ölkelerin gelir üzerinden alınan vergiler bakımından karşılaştırılması özet halinde yer almaktadır.

Bulgaristan	Estonya	Macaristan	Letonya	Litvanya	Romanya	Slovakya	Türkiye
Kurumlar Vergisi (KV) oranları	Kurumlar Vergisi (KV) oranları	Kurumlar Vergisi (KV) oranları	Kurumlar Vergisi (KV) oranları	Kurumlar Vergisi (KV) oranları	Kurumlar Vergisi (KV) oranları	Kurumlar Vergisi (KV) oranları	Kurumlar Vergisi (KV) oranları
10	20 (dağıtılmayan karlar vergiden muafır)	9	20 (sadece kâr dağıtıldırıında ödenir).	15 (1 Ocak 2025’ten itibaren 16)	16	21	25 (Finans sektörü şirketleri için %30)
Kurumlar Vergisi (KV) beyanname tarihleri	Kurumlar Vergisi (KV) beyanname tarihleri	Kurumlar Vergisi (KV) beyanname tarihleri	Kurumlar Vergisi (KV) beyanname tarihleri	Kurumlar Vergisi (KV) beyanname tarihleri	Kurumlar Vergisi (KV) beyanname tarihleri	Kurumlar Vergisi (KV) beyanname tarihleri	Kurumlar Vergisi (KV) beyanname tarihleri

1 Mart'tan ertesini yılın 30 Haziran'ın a kadar	Vergiye tabi dağıtım veya ödemenin yapıldığı ayı takip eden ayın onuncu günü itibariyle.	Mali yılın son gününü (takvim yılı mükellefleri için 31 Mayıs) izleyen beşinci ayın son günü.	Vergi dönemi bir aydır. Bir mükellefin destekleyici belgeleri üç ayda bir kaydetmesine izin verilirse, vergi dönemi bir çeyrek olur. Vergi matrahı ortaya çıkarsa, vergi beyannamesi her ay (üç ayda bir) takip eden dönemin 20. gününde veya öncesinde beyan edilmelidir.	Takip eden vergi döneminin altıncı ayının 15'inci gününe kadar.	Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, mali yılın takvim yılına eşit olması halinde izleyen yılın 25 Mart gününe kadar; mali yılın takvim yılından farklı olması halinde ise yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, şirketin mali yılına bitiminden sonraki üçüncü ayın 25'inci gününe kadar verilir. Çeyreklik kurumlar vergisi beyannameleri , birinci, ikinci ve üçüncü çeyrekleri izleyen ayın 25'inci gününe kadar verilir. 2021 - 2025 dönemi için yıllık kurumlar vergisi beyannamesini n verilmesi için son tarih, izleyen yılın 25 Haziran günü veya değiştirilen mali yılın bitiminden sonraki altıncı ayın 25'inci günüdür.	Mali yıl sonundan itibaren üç ay içinde. Şartların sağlanması halinde altı aya kadar ek süre verilebilir.	Mali yılın bitimini izleyen dördüncü ayın 30'uncu günü.
Kurumlar Vergisi (KV) son ödeme tarihi	Kurumlar Vergisi (KV) son ödeme tarihi	Kurumlar Vergisi (KV) son ödeme tarihi	Kurumlar Vergisi (KV) son ödeme tarihi	Kurumlar Vergisi (KV) son ödeme tarihi	Kurumlar Vergisi (KV) son ödeme tarihi	Kurumlar Vergisi (KV) son ödeme tarihi	Kurumlar Vergisi (KV) son ödeme tarihi
Ertesi yılın 30 Haziran'ı	Vergiye tabi dağıtım veya ödemenin yapıldığı ayı takip eden ayın onuncu günü itibariyle.	Mali yılın son gününü (takvim yılı mükellefleri için 31 Mayıs) izleyen beşinci ayın son günü.	Vergi matrahı oluşması halinde, hesaplanan verginin her ay izleyen vergi döneminin 23'üncü gününe kadar ödenmesi gerekir.	Takip eden vergi döneminin altıncı ayının 15'inci gününe kadar.	Son kurumlar vergisi ödemesi genellikle şirketin mali yılına bitiminden sonraki üçüncü ayın 25'inci günü yapılır. 2021 - 2025 dönemi için son kurumlar vergisi, takip eden yılın 25 Haziran'ına kadar veya değiştirilen mali yılın bitiminden sonraki altıncı ayın 25'inci gününe kadar yapılır.	Mali yıl sonundan itibaren üç ay içinde. Şartların sağlanması halinde altı aya kadar ek süre verilebilir.	Vergi beyannamesini n verilmesi gerekli olan sonu (Takvim yılına kullanan şirketlerde Nisan ayı sonuna kadar).

Kurumlar Vergisi tahmini ödeme vade tarihleri	Kurumlar Vergisi tahmini ödeme vade tarihleri	Kurumlar Vergisi tahmini ödeme vade tarihleri	Kurumlar Vergisi tahmini ödeme vade tarihleri	Kurumlar Vergisi tahmini ödeme vade tarihleri	Kurumlar Vergisi tahmini ödeme vade tarihleri	Kurumlar Vergisi tahmini ödeme vade tarihleri	Kurumlar Vergisi tahmini ödeme vade tarihleri
Aylık veya üç aylık peşin taksitler.	Yok	Üç aylık veya aylık olarak ödenir.	Tahmini CIT ödemeleri bulunmamaktadır.	Avans ÖTV'nin ilgili çeyreğin son ayının 15'inci gününe kadar ödenmesi gerekmektedir.	Üç aylık taksitler, birinci, ikinci ve üçüncü çeyreği izleyen ilk ayın 25'ine kadar ödenir.	CIT avans ödemeleri, cari vergi dönemi içerisinde aylık veya üç aylık dönemlerde yapılmalıdır.	Çeyreklik peşin vergi, her çeyreği izleyen ikinci ayın 17'nci gününde ödenir.
Kişisel gelir vergisi oranları	Kişisel gelir vergisi oranları	Kişisel gelir vergisi oranları	Kişisel gelir vergisi oranları	Kişisel gelir vergisi oranları	Kişisel gelir vergisi oranları	Kişisel gelir vergisi oranları	Kişisel gelir vergisi oranları
10	20	15	31	32	10	25	40
Kişisel gelir vergisi beyannam e tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname e tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri
10 Ocak'tan ertesi yılın 30 Nisan'ına kadar	30 Nisan	Gelir elde edilen takvim yılını izleyen 20 Mayıs.	Yıllık gelir düzeyine bağlı olarak 1 Haziran veya 1 Temmuz.	1 Mayıs (Bireysel yıllık PIT beyannamesi için)	Yıllık gelir vergisi ve sosyal güvenlik kesintileri için gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 25 Mayıs günü, gelir vergisi ve sosyal güvenlik kesintilerine tabi gelirler için ise aylık olarak ve dar mükellef işverenlerden elde edilen ücret gelirleri için ise,	31 Mart	Ertesi yılın 31 Mart'ı.
Kişisel gelir vergisi beyannam e tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyannam e tarihleri	Kişisel gelir vergisi beyanname tarihleri
Ertesi yılın 30 Nisan'ı	1 Ekim	Gelir elde edilen takvim yılını izleyen 20 Mayıs.	Yıllık gelir düzeyine bağlı olarak 23 Haziran veya 23 Temmuz.	1 Mayıs (Bireysel yıllık PIT beyannamesi için)	Yıllık gelir vergisi ve sosyal güvenlik kesintileri için gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın 25 Mayıs günü, gelir vergisi ve sosyal güvenlik kesintilerine tabi gelirler için ise aylık olarak ve dar mükellef işverenlerden	31 Mart	31 Mart ve 31 Temmuz tarihlerinde olmak üzere iki eşit taksit.

					elde edilen ücret gelirleri için ise,		
Vergi kesintileri ödeme tarihleri	Vergi kesintileri ödeme tarihleri	Vergi kesintileri ödeme tarihleri	Vergi kesintileri ödeme tarihleri	Vergi kesintileri ödeme tarihleri	Vergi kesintileri ödeme tarihleri	Vergi kesintileri ödeme tarihleri	Vergi kesintileri ödeme tarihleri
Çalışanlar için aylık. Diğer bireysel mükellefler için üç aylık veya yıllık.	-	Vergi tahmini/avan s ödemeleri, hem Macaristan hem de Macaristan dışı kaynaklı gelirler için üç ayda bir (gelir elde edilen üç ayı takip eden ayın 12'sine kadar) yapılabilir.	Ödenecek vergi miktarına bağlı olarak 23 Haziran, 23 Temmuz, 23 Ağustos, 23 Eylül.	İşveren için aylık kesinti	-	Çalışanların istihdam gelirlerinde n gelir vergisi her ay kaynağında kesilir.	-

Tablo 4.10. Türkiye'nin ve Seçilmiş Ülkelerin Vergi Sistemlerinin Karşılaştırılması (2024)

Kaynak: Worldwide Tax Summaries, (<https://www.taxsummaries.pwc.com/>, Erişim tarihi: 02.01.2025).

4.4. Gelir Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Reform Önerisi

Türkiye'de gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi olmak üzere iki farklı kanundan alınan ancak tek bir kaynaktan beslenen yani kişilerin ve kurumların kazançlarının verginin konusunu oluşturduğu vergilerdir. İki farklı kanun aynı zamanda iki farklı uygulamayı beraberinde getirmiştir. Gelir vergisi kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate alması, daha çok kazananın daha çok vergi alınması gayesiyle artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulamasına sahipken, kurumlar vergisinde küresel vergi rekabetinde öne çıkabilmek adına sabit ve diğer ülkelerle rekabet edebilecek, istisna, indirim ve muafiyetlerin yer alarak vergi yükünü azalttığı sermaye girişi ve yatırımı özendirilebilecek bir sisteme sahiptir. Bu iki vergilemenin de kendine has özellikleri, farklılıkları, artıları ve eksileri mevcuttur. Çalışmada bu hususlar ayrıntılarıyla vurgulanmıştır. Bu sebeple reform ihtiyacı hasıl olmuştur. Bu ihtiyaca cevap verebilecek çözüm önerileri ve reformların neler olması gerektiği ile ilgili görüş ve öneriler bu bölümün ana hatlarını oluşturmaktadır.

4.4.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Tek Bir Kanunda Toplanması

Gelir üzerinden alınan vergiler iki farklı kanunda yer almaktadır. Ancak özellikle KVK sıklıkla GVK'ya atıf yapmaktadır. Bu haliyle kurumlar vergisi tek bir vergi kanunu olarak uygulanamamaktadır. Gelir üzerinden alınan vergilerden 193 sayılı GVK 1961,

5520 sayılı KVK ise 2006 yılında yürürlüğe girmiş olmasına rağmen değişen ve gelişen teknolojinin, ekonomik dönüşümün, sanal ödeme araçlarının varlığı, kart kullanımının yaygınlaşması, ekolojik öneme haiz dönüşümün elzem olması, uzaya turizm amaçlı yolculukların başlaması, bilişim sistemlerinin yaygınlaşması, elektronik ticaret işlemleri sebebiyle merkeziyetsiz kurumların mevcut bulunması gibi birçok gereklilik gelir üzerinden alınan vergilerin yeniden ele alınıp güncellenmesi ihtiyacını ortaya koymakla beraber, 1961 yılının yürürlüğe giren kanunun o günün şartları ve ruhuyla hazırlanması, dilinin ağır olması, gereksiz birçok bilgi ve ayrıntı içermesi, kullanılmayan terminolojilerin varlığı, kanunun asıl maddesi kadar geçici ve ek maddelerin olması ve bu maddelerin kullanım ömrünün çok uzun yıllar önce tamamlanmış olması, kanunun 64 yıllık bir kanun olması, gelirin tüm unsurlarını kavrayamaması, kanunda ciddi boşlukları olması, 64 yıllık tarihinde 198 kez değişikliğe uğraması, kanunda 827 maddenin değişmesi, indirim, oran ve hadlerin 493 kez değişmesi, yılda ortalama 20 değişikliğin veya güncellenmenin varlığı, 150 sayfa sayısına sahip hacimli bir kanun olması, mevcut halinde geçici maddelerle birlikte kanunda tam 237 maddenin yer alması gibi hususların yanında, 130 kanun maddesi, 107 geçici ve ek maddenin bulunması neredeyse kanunun kendi maddesi kadar geçici madde sayısı olması ve bu maddelerin çoğunluğunun yürürlükte bulunmaması da gelir üzerinden alınan vergilerden olan gelir vergisine yönelik reform ihtiyacını oluşturmaktadır. Ayrıca gelir vergisinde vergi harcamaların yoğun olması tahsil edilen her 100 liralık gelir vergisi tutarının 95,2'sinin vergi harcaması olması, artan oranlılığın gelir dağılımını sağlayamaması, vergi karmaşıklığı endeksinde Türkiye en son yayımlanan 2022 yılı verisine göre, 64 OECD ülkesi arasında 53. sırada yer alması, 36 Avrupa ülkesi arasında ise 30. sırada yer alması gibi birçok nedenle gelir vergisi reformu elzemdir. Bunun yanında gelir vergisini açıklamaya yönelik 330 farklı tebliğ de bu kanun ne denli karmaşık yapıda olduğunun en net göstergesidir. Gelir vergisi reformu yapılırken, kurumlar vergisinin sıklıkla atıf yaptığı ve birçok özelliği ortak olan kanunla birleşmesi ve tek bir kanun olarak uygulanması vergi mevzuatının anlaşılabilir, açık, sade olmasına küresel rekabette öne çıkılmasına vergi karmaşıklığının azalmasına, vergi harcamalarının azalmasına, var olan vergi harcamalarının etkin ve verimliliğinin artırılmasına neden olacağından, tek vergi kanunu olarak uygulayan, bu alanda başarılı olan vergi rekabeti endeksinde üst üste 11 defa birinci olan Estonya sisteminde olduğu gibi gelir üzerinden alınan vergiler tek bir

kanun olarak uygulanmalı ve ismi “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Kanunu” olmalıdır.

4.4.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Harcamalarının Azaltılması

Gelir üzerinden alınan vergilerde vergi indirim, istisna ve muafiyet yoluyla vergi kanununda birçok sapma mevcut bulunmakta, bazı alanlar vergilendirilememekteyken, bazı alanlar eksik vergilendirilmektedir. Türkiye’de dolaylı vergilerin payı dolaysız vergilerin payının neredeyse iki katı büyüklüğündedir. Bunun önemli nedenlerinden birisi, idari ve uyum maliyeti düşük, verginin tahsil imkanlarının hızlı ve kolay, idarenin vergi gelirini elde etme maliyeti düşük, hazineye intikali kolay, piyasanın kendi içine otokontrol mekanizması sağlayan vergiler olması gibi avantajlarının varlığıdır. Yine bununla birlikte vergiler, gelir, harcama ve servet üzerinden alınmaktadır. Gelir üzerinden etkin ve verimli bir vergilemenin yapılamaması halinde vergi yükü tamamen harcamalar üzerinde kalmaktadır. Bu durum maliyetlerin artmasına, artan her bir maliyetin birbirlerine girdi olan diğer maliyetleri arttırmasına ve enflasyonist etkinin artarak çoğalmasına neden olmaktadır. Bu sebeplerle dolaylı vergilerin payı artmaktadır. Ayrıca bu çalışmada değinildiği üzere vergi harcaması gelir ve kurumlar vergisinde toplam %75-%76 iken, bu harcamalar KDV’de %15-%16, ÖTV’de %3 oranındadır. Dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı %65-%67 bandında yer alırken dolaysız vergi gelirleri içindeki payı %33-%35 bandında değişmektedir. Bu durum hazinenin mali ve mali olmayan amaçlarına kavuşabilmek için dolaysız vergilere çok fazla vergi harcaması yaparak kanunlar gereği aslında alabileceği çok fazla vergi gelirinden mahrum kalmasına neden olmaktadır. Dolaysız vergilerde ise bu durum endişe verici boyutta seyir izlememektedir. Gelir üzerinden alınan vergilere yapılan vergi harcaması ÖTV’ye yapılan vergi harcamasının 15 katı, KDV’ye yapılan vergi harcamasının ise beş katıdır. Bu sebeple gelir üzerinden alınan vergilerde vergi harcamalarının acilen azaltılması, var olanlarının da sıkı denetimlerle takip edilmesi, etkin ve verimli olmasının sağlanması gerekmektedir. Bütçe açıklarının önemli bir bölümünün sadece gelir üzerinden alınan vergilere yönelik vergi harcamalarıyla kapatılabileceği hatta bütçenin fazla vermesi olanağını da göz önünde tutarak, en azından bütçe açığının önlenmesi durumunda dahi borçlanma gereksinimi azalacağından, hazinenin kasasında para çıkışı azalacak, finansman ihtiyacı son bulacak bütçenin fazla vermesi

ise vergi oranlarında indirim veya kamu harcamalarında daha fazla artışa, hizmet kalitesinin iyileşmesine veya hizmetlerin niceliğinin artmasına neden olacaktır. Gelir üzerinden alınan vergilere yönelik yapılacak vergi reformunda bu hususa özellikle dikkat edilmesi indirim, istisna ve muafiyetlerin yeniden dizayn edilmesi gerekmektedir.

4.4.3. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kanun Dilinin Sadeleştirilmesi, Anlaşılır, Açık ve Yalın Bir Kanunun Oluşturulması

Gelir üzerinden alınan vergiler, 193 sayılı GVK (1961) ve 5520 sayılı KVK (2006) tarihinde yürürlüğe giren kanunlardan oluşmaktadır. Özellikle GVK 1961 yılında yayımlandığından o günün dili, ekonomik koşullarının varlığı halen kanunda hissedilmektedir. 1961 yılında Türkiye'nin gayri safi milli hasılasında ve dış ticaretinde en önemli gelir kalemi tarımken, bugün hizmet sektörüdür. Kanunun anlatımına bakıldığında zirai kazançlara ilişkin birçok ayrıntı yer almaktadır. Dönüm ağaç sayısı, traktörün yaşı, biçerdöver gibi kavramlara yer vermesi tarım ağırlıklı bir ekonominin tezahürü olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte geçici ve ek maddelerle birlikte 237 madde yer almakta, bu maddelerin 107'sini geçici ve ek maddeler oluşturmaktadır. Bu maddelerin kullanım ömrü dolmuş olmasına rağmen herhangi bir revize yapılmadığından kanunda mevcudiyetini korumaktadır. GVK'yı okuyan bir vatandaşın anlayıp yorumlaması güç olan kanunlarda birisidir. Oysaki bu kanun herkesin ekonomisini yakından ilgilendiren bir kanundur. Türkiye'de yerleşik kişiler mesleklerini icra ederken, zirai veya ticari bir faaliyette bulunurken, kira geliri elde eden gayrimenkul sahibi nasıl bir yükümlülükle karşı karşıya olduğunu öğrenmek isterken bu kanunu açıklamaya yönelik tam 330 tebliğle karşılaşacaktır. Bu durum karmaşıklığı beraberinde getirmektedir. Karmaşık olan vergi mevzuatı, verginin anlaşılması ve kavranmasını zorlaştıracığından, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet verecektir. Vergi kayıp ve kaçığı ile birlikte ekonomiye giren kaynaklar ve hazineye giren vergi gelirinde azalış meydana gelecektir. Yine kurumlar vergisi de nispeten yeni bir vergi olmasına rağmen çok ayrıntılı bilgiler, uzun maddeler ve karmaşık bir dil benimsemiştir. Bu sebeple gelir üzerinden alınan vergilerin ortalama tahsil düzeyine sahip kişilerce okunduğunda rahatlıkla anlaşılabilir sade, yalın, açık ve anlaşılabilir bir kanun olarak reforma konu edilmesi gerekmektedir.

4.4.4. Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Düz Oranlı Tarifenin Kullanılması

Gelir üzerinden alınan vergiler içinde gelir vergisi artan oranlı gelir vergisi tarifesini kullanırken, kurumlar vergisi düz oranlı vergilemeyi tercih etmiştir. Artan oranlı gelir vergisi tarifesini, herkesin tarifede yer alan tutarlar da vergilendirilmesini, tutarın aşılması halindeyse aşan tutara isabet eden tutara o tarifede yazan verginin uygulanması anlayışının hakim olduğu, böylece çok kazananın çok az kazananın az vergi alınması gerektiği prensibinin benimsendiği bir sistemdir. Ancak ayırma kuramının varlığı, yapılan vergi harcamaları, yedi kazanç unsurunun da aynı tarifeden yararlanamamasına hatta ücretliler lehine, ücretlilere özel olmak üzere tarifede tutarların yer alması, vergilemenin farklı yapılmasına, bu durum da gelir dağılımında adaletin sağlanması amacıyla uzaklaşılmasına neden olmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesini vergi adaletini sağlama amacındayken asgari ücret tutarı üzerinden vergi alınmaması, sadece asgari ücretliler değil tüm ücretlilere bu istisnanın uygulanması vergi harcamasını arttırdığı gibi yedi kazanç unsurundan ücretliler lehine gelir dağılımında adaletin azalmasına neden olmaktadır. Her kazanç unsurunun kendisine göre artı ve eksileri bulunmaktadır. Zira kazançta tevkifat usulüyle daha az vergi oranında vergileme sağlanmakta, ticari kazançta kanunun izin verdiği indirimler fazla, mesleki kazançta tahsil esası avantajı yanında genç girişimcilerde kazanç istisnası gibi istisnaların varlığı, gayrimenkul sermaye iradında götürü gider ve istisna tutarının vergi dışı bırakılması, menkul sermaye iradında istisna, düşük oranlı vergi kesintilerinin nihai vergi olması, tam mükellefiyete tabi hisselerden elde edilen temettünlere uygulanan kazanç istisnası, diğer kazanç ve iratlarda istisna tutarları, elde tutulan yılın artması durumunda vergi dışı bırakılması gibi birçok özel ayrıcalık sayılabilmekle beraber her birinin ayrı ayrı açıklanması ardından üniter sistemin varlığı sebebiyle ayrı ayrı kalemlerin usullere uygun şekilde toplanarak tek beyan edilebilecek bir gelir halini alması, vergi karmaşıklığını arttırmaktadır. Vergi karmaşıklığının azaltılması, uluslararası vergi rekabet edilebilirlik endeksine olumlu yansımaktadır. Bu endekste yer alan on ülkenin altısının, gelir üzerinden alınan vergilere yönelik uyguladığı düz oranlı vergileme sistemi bu ülkelerin başarısında önemli mihenk taşı olmuştur.

Düz oranlı vergilemenin uygulanmasının başka bir artısı, bir mükellefin çok kazanmaktan korkmamasıdır. Bir mükellef ne kadar kazanırsa kazansın hep aynı

oranda vergilendirileceğini bildiğinden, vergiden kaçınma ve kaçırma reflekslerinde, kayıt dışılıkta azalma meydana gelecektir. Bunun en güzel örneği bir mükellefin gerçek kişi tacir olduğu ve 2025 yılında ticari kazanç elde ettiği varsayımında 100.000.000 TL matrah beyan eden mükellef 39.690.000 TL gelir vergisi ödemesi gerekmektedir. Bir mükellefin tüzel kişiliğe haiz limited şirketi olduğu varsayımında yine ticari kazanç elde eden ancak tüzel kişi olduğu için kurum kazancı kabul edilip kurumlar vergisi mükellefi olan bu şirketin 100.000.000 TL matrah beyan etmesi halinde 25.000.000 TL kurumlar vergisi ödemesi gerekmektedir. Yani 100.000.000 TL kazanan gerçek kişi için gelir vergisi yükü %39,69 iken bu ora kurumlar vergisi mükelleflerinde %25'tir. Bu oran farklılığı gerçek kişi ve tüzel kişilerin karşılaştığı vergi yükleri bakımından tamamen ayırmaktadır. Bu sebeple fazla gelir elde eden mükellefler gerçek kişi kimliğinden sıyrılıp tüzel kişi olmaktadır. 100.000.000 TL gelir elde eden gerçek kişi mükellefin tüzel kişi olması durumunda hazinenin diğer tüm şartlar sabit kaldığı varsayımında kaybı $39.690.000 - 25.000.000 = 14.690.000$ TL'dir. Bu durumun ortadan kalkabilmesi adına düz oranlı vergilemeye geçilmesi gereklidir. Düz oranlı vergileme yapıldığında, çok kazanan mükellef daha üst bir dilimden vergilendirilmek istemediğinden bu kazancını hazineyle paylaşmak istemediğinden girişimde bulunmayı, çalışmayı, üretmeyi azaltacak bu durum ciddi ekonomik buhranlara ve durgunluğa neden olacak, arz ve talep dengesini olumsuz etkileyecektir. Yine gelir vergisi daha fazla ödeme kaygısı nedeniyle, hak kazandığı gelirleri kayıt dışı göstererek ve beyan dışı bırakarak, kayıt dışılığın ve vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilecektir. Bu sebeple düz oranlı vergileme yapılması, vergi karmaşıklığını azaltan bir etken olarak kanıtlanmış, ayrıca uluslararası vergi rekabet edilebilirlik endeksinde karmaşıklığın azaltılması halinde küresel vergi rekabetinde daha ön plana çıkma imkanı bulunmaktadır. Düz oranlı vergileme sade, anlaşılır, basit ve yalın bir sisteme sebebiye vermesi, vergi harcamalarının azaltılmasına da sebebiyet vereceğinden hazinenin kaybı olmayacaktır. Ayrıca gelir vergisi beyana dayanmasına rağmen yaklaşık %92'si tevkiyat yoluyla alınmaktadır. Tahsil edilen tutar kadar tutar vergi harcamasıyla hazineden bu gelirin mahrum bırakılmasına neden olmaktadır. Adaleti sağlamaya yönelik adımlar atıldığında, vergide adaletin sağlanmadığı ve adaletsizliği daha da bozucu bir etkiye sebebiyet verdiği görülmektedir. Birincisi, gelir unsurları için de adaleti bozucu bir etki yapması, diğer sonucuysa gelir üzerinden alınan vergilerin etkin ve verimli alınamaması durumunda dolaylı vergilerin,

hazinenin finansman ihtiyacını karşılaması, dolaylı vergilerin yaygınlaşması ve vergi gelirleri kompozisyonu içinde önemli bir hal alması, vergide adaleti bozucu etkisinin daha da artmasına neden olmaktadır. Ayrıca dünya ülkelerinde bilindiği üzere KDV'nin standart oranı ile gelir üzerinden alınan vergilerin oranı hemen hemen aynıdır. Türkiye'de uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı %25 olmakla birlikte bu finans sektöründe %30 olarak uygulanmakta, ihracatçılara ihraç gelirine isabet eden kazanç üzerinden standart orandan beş puanlık, Borsa İstanbul'da işlem görecekt olan kurumların belli koşulları sağlaması durumunda 2 puanlık indirim söz konusu olmaktadır. Aslında vergi oranlarını arttırarak vergi gelirlerini arttırmak bir doğrusal ilişki olarak görülse de bunun yansıması her zaman bu şekilde olmamaktadır. Artan vergiler optimal vergilemeyi azaltmakta ve hazinenin gelir kaybı yaşamasına sebebiyet vermektedir. Ayrıca vergiler bir maliyet unsuru olduğundan fiyatlar genel düzeyinin de artmasına ve enflasyona sebebiyet vermektedir. Tüm bu sayılan hususlar birlikte değerlendirildiğinde Türkiye KDV oranı da olan bir oranda, gelir üzerinden alınan vergilerin tümüne uygulanmak üzere %20 sabit ve tek oranlı bir vergilemede bulunmalıdır. Vergi harcamalarının azaltılması ve oranın bu seviyede tutulması kümülatif olarak vergi gelirlerini vergiye uyumu arttıracak, kayıt dışılık vergi kayıp ve kaçağı azalacaktır. Bir tüketici de geliri vergilenmediğinde harcanabilir gelir artışı durumunda harcama yapacağından ve harcama ile aynı orana sahip olan bir vergi sistemi bulunduğundan, bu sarmaldan çıkmak adına yaptıkları alış ve satışları kayıt altına almayı, KDV'de indirim mekanizmasından yararlanma avantajında bulunurken, gelir üzerinden alınan vergilerle gelirlerini beyan etmeyi tercih edecektir. Bu durumda dolaysız vergilerin payları artıp, dolaylı vergilerin payları azaldığında, artan oranlı gelir vergisi tarifesinden vazgeçilmesinin oluşturacağı vergi adaletindeki eksiklikler, vergi sisteminde vergi gelirlerinin dengeli dağılımıyla bertaraf edilmiş olacaktır.

4.4.5. Vergi Uyumu Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi uyumu, vergilemede çok önemli bir unsurdur. İdarelerin temel gayesi, vergi alırken aynı zamanda mükelleflerin vergiye uyumlarını arttırmaktır. İdarenin mükellefler ile nasıl iletişimde bulunduğu ve halkın vergi sistemini nasıl algıladığının gönüllü uyumun derecesi üzerinde önemli etkisi vardır. Ayrıca, hak ve yükümlülüklerinin bilincinde olan mükellefler adil, verimli ve kaliteli uygulamalar

beklemekte ve bunu elde ettiklerinde uyuma daha fazla istekli olmaktadırlar (Uyanık, 2011:53).

Gönüllü uyum kavramı “gerekli vergisel bilgilerin zamanında açıklanması, vergi borçlularının yükümlülüklerini kendiliğinden yapması ve yaptırım olmaksızın vergilerini zamanında ödemeleri” şeklinde tanımlanmaktadır. Vergiye gönüllü uyum kavramı, yükümlülerin vergilere karşı olumlu yaklaşımlar sergiledikleri ve üzerlerine düşen vergileri severek, isteyerek ödediklerini ifade etmektedir (Aktan vd., 2006:102).

Vergiye gönüllü uyumun sağlanması için mükelleflerin hak ve yükümlülüklerini bilmeleri ve buna göre davranış sergilemeleri yeterli değildir. Aynı zamanda açık, sade, basit bir vergi sistemi ve mevzuatı mükelleflerin vergiye uyumunu arttıran etkenler arasındadır. Gönüllü uyum mükelleflerin yükümlülüklerini kolaylıkla yerine getirebildiklerinde artmaktadır. Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) gönüllü uyumu ve mükelleflerin memnuniyetini arttırmak adına çeşitli çalışmalarda bulunmaktadır (Uyanık, 2019: 362).

Vergi uyumunun unsurları aşağıdaki gibidir (Uyanık, 2011:55):

- Vergiye tabi gelirin doğru beyanı,
- Gelirden düşülmesine izin verilen giderlerin dikkate alınması,
- Vergi muafiyet ve istisnalarının olması gereken tutarda gösterilmesi,
- Vergi beyannamesinin zamanında verilmesi,
- Tarih sonucu, tahakkuk eden verginin süresinde ödenmesi,
- Vergi mükellefiyetinin doğru olarak hesaplanması,
- En önemlisi de devletin doğal ortak olduğunun farkındalığıdır.

Uyanık, 2019 yılında 147 kişiyle yapmış olduğu anket çalışmasında vergiye uyum ve vergi bilinciyle ilgili çeşitli sorular sorarak, aldığı cevaplar neticesinde bir analiz yapmıştır. Çeşitli eğitim düzeylerinde ve daha çok vergi uzmanlarından oluşan gruplara yöneltilen sorular sonucu vergiye uyum ve vergi bilinci analiz edilmiştir. Geliştirilmesi gerekli etkin vergi politikaları hakkındaki görüşler ankete katılan kişilere sorulmuş ve birinci sırada %33 oran ile anlaşılabilir ve uygulanabilir vergi mevzuatı, ikinci sırada %31 oranla gelir dağılımının adaletli oluşumuna yönelik düzenlemeler, üçüncü sırada %19 oranla katlanılabilir vergi yükü ve yükün

yansıtılmasına yönelik düzenlemeler ve son sırada %17 oranla haksız vergi rekabetinin giderilmesi sonucuna varılmıştır (Uyanık, 2019: 373). Çalışmadan da görüldüğü üzere mükelleflerin öncelikle geliştirilmesini istediği vergi mevzuatının anlaşılabilir ve uygulanabilir olmasıdır. Tezde özellikle vurgulandığı üzere gelir üzerinden alınan vergilerin tek bir kanunda toplanarak, sade, açık ve anlaşılabilir olması vergiye uyumun artmasına neden olacaktır. İkinci sıradaki önemli unsur ise; gelir dağılımında adaletin gerçekleştirilmesi hususudur. Bu husus da tezde vurgulanmış ve yaygın bir şekilde kullanılan istisna, muafiyet ve indirimler sebebiyle vergide adaleti dolayısıyla da gelir dağılımında adaleti bozduğuna yönelik çıkarımda bulunulmuştur. Üçüncü sırada vergi yükü gelmektedir. GVK ve KVK arasındaki oran farklılıkları vergi yükünün farklı dağılmasına gerçek kişilerin vergi yükünü daha fazla hissetmesine neden olmaktadır. Ayrıca gerçek kişiler arasında da adaleti bozucu bir etki doğurmaktadır. Aynı işi yapan ve aynı gelire sahip olan iki dış hekiminden serbest meslek kazancı elde eden dış hekimi vergilendirilirken, ücretli olarak çalışan dış hekimi asgari ücrete isabet eden kısım kadar vergiden muaf tutulmaktadır. Bu durum aynı işi yapan ve aynı geliri elde eden iki gerçek kişi arasında gelir dağılımını bozucu bir etki meydana getirmektedir. Aynı zamanda çalışmada dördüncü unsur olarak yer alan haksız rekabete yol açmasına yönelik kaygılarda, tezde özellikle üzerinde durulduğu üzere düz oranlı vergilemenin ister gerçek ister tüzel kişi olsun herkese eşit vergileme imkanı tanıyarak bu kaygıları yok edeceği düşünülmektedir.

Uyanık tarafından 2019 yılında gerçekleştirilen aynı çalışmada vergiye gönüllü uyumun sağlanamamasının nedeni hakkında mükelleflere görüşleri sorulmuş ve birinci sırada %27 oran ile usul mükellefiyetlerinin fazla olması, ikinci sırada %23 oranla bazı gelir unsurlarındaki vergi oranlarının yüksek olması, üçüncü sırada %21 oranla vergi gerekliliğinin halka yeterince anlatılamaması, dördüncü sırada %15 oranla vergi bilincinin ve vergi etiğinin yeterince yerleşmemiş olması ve son sırada %13 oranla vergi düzenlemelerindeki karmaşıklık ve çelişkili uygulamaların varlığı sonucuna ulaşılmıştır (Uyanık, 2019: 376). Çalışmadan da görüldüğü üzere mükelleflerin öncelikle geliştirilmesini istediği konu usul mükellefiyetlerinin fazla olmasıdır. Dijital dönüşümle birlikte kırtasiyecilik ve bürokrasi azaltılmış olsa da, gerçek kişi gelir vergisi mükellefinin her ay düzenli olarak KDV beyanını vermesi bu beyannameleri verirken belge ve kayıt düzenine riayet etmesi, geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla geçici vergileri, stopaj gerektiren bir hususun varlığı halinde

dönem içinde stopaj yapılması bu süreçleri güçleştirmektedir. Tezde belirtildiği üzere düz oranlı vergilemeye geçilmesi sade, açık ve anlaşılabilir mevzuat uygulamaları kırtasiyeciliği ve bürokrasiyi azaltacaktır. Gönüllü uyumun sağlanamamasının en önemli ikinci nedeni gelir unsurlarındaki vergi oranlarının yüksek olmasıdır. Özellikle gerçek kişiler ile tüzel kişiler arasında vergi yükünde bariz farklılıklar bulunmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesiyle mükellefler daha fazla kazanırsam ve bunu beyan edersem daha fazla vergi ödemek durumunda kalırım düşüncesiyle, gelirlerini eksik beyan etmekte bu durum da vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerin tek bir kanunda birleştirilmesi, sabit ve düz bir oran uygulanması bu durumu ortadan kaldıracaktır. Reform yapıldığında bu hususun mükelleflere çok iyi anlatılması gerekmektedir. Özellikle sosyal medya ve kitle iletişim araçlarıyla bu reformun gerekliliği, getirdiği yenilikler ve değişimler ile vatandaşları yansımalarının olumlu olması üzerinde durulması, reformun etkinlik ve verimliliğini arttıracaktır. Vergi bilinci ve vergi etiğini etkileyen birçok faktör olmakla birlikte özellikle vergi bilincini etkileyen faktör, vergiyi ödediğinin farkında olmaktır. Modern vergi sistemlerinde beyan esası bunun için geliştirilmiştir. Ülkemizde de beyan esası geçerlidir. Beyan, mükellefler tarafından verilir ve idare tarafından denetim mekanizmaları vasıtasıyla denetlenir. Gelir üzerinden alınan vergiler beyan esasına dayanmakla birlikte, gelir vergisinin %91,50'si gelir vergisi tevkifatı ile geçici vergi kesintileriyle tahakkuk ettirilmiştir. Bu durum beyan esasında ciddi oranda sapmaya neden olmaktadır. Mükelleflerin vergi bilinci bu sebeple azalmakta, verdiği verginin farkında olamayan mükelleflerin vergiye uyumu da güçleşmektedir. Son olarak vergi düzenlemelerindeki karmaşıklık ve çelişkili uygulamaların gönüllü uyumu azalttığı analizi yapılmıştır. 2022 yılı vergi karmaşıklığı endeksi verisine göre, Türkiye'nin 64 OECD ülkesi arasında 53. sırada, 36 Avrupa ülkesi arasında ise 30. sırada yer alması vergi karmaşıklığını ve vergi harcamalarını azaltmanın gönüllü uyumu olumlu yönde etkilemesine neden olacaktır. Vergi karmaşıklığını azaltabilmek için sistem ve mevzuat karmaşıklığının azaltılması gerekmektedir. Sade, açık ve anlaşılabilir bir gelir üzerinden alınan vergiler kanunu oluşturulması vergi karmaşıklığını azaltma konusunda etkin rol oynayacaktır. Ayrıca istisna, muafiyet ve indirimlerin azaltılması da vergi karmaşıklığını olumlu yönde etkileyeceğinden, bu hususların gerçekleşmesi mükelleflerin gönüllü uyumunu arttıracaktır.

Aynı çalışmada vergi oranlarının düşürülmesine ilişkin görüşler ankete katılanlara sorulmuş ve birinci sırada %35 oran ile uzun vadede vergi gelirlerini arttıracığı, ikinci sırada %25 oranla uzun vadede vergi gelirlerini arttıracığı, üçüncü sırada %24 oranla vergi tabanını genişleteceği ve son sırada %16 oranla vergi ziyasını ve vergiden kaçınmayı azaltacağı sonucuna varılmıştır (Uyanık, 2019: 372). Artan oranlı tarifenin terk edilerek tek ve düz bir oranın benimsenmesi, bu oranın 2024 yılı verilerine göre gelir üzerinden alınan vergilere yönelik OECD vergi yükü ortalaması altında %20 oranında belirlenmesi vergi yükünü azaltacak ve kayıt dışılığın azalmasına neden olacaktır. Bu durumda kayıt altına alınan gelirler ile birlikte oransal vergi kaybını telafi ederek, uzun vadede vergi rekabetini de arttırması sebebiyle yatırımcıların ülkeye yatırım yapmasına, istihdamın sağlanmasına, böylece ekonomik büyüme ve kalkınmaya katkı sağlamasına neden olacaktır. Ayrıca kısa vadeli yatırımcılar için de vergi yükünün azalması kısa ve uzun vadede vergi gelirlerinde artışa neden olacaktır. Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, kayıt dışılığın azaltılması verginin tabana yayılmasına, vergiden kaçınma reflekslerinin azalmasına neden olacaktır. Bu sebeple yapılan çalışmada elde edilen bulgular ile tezde savunulan hususlar benzerlik göstermektedir.

Vergiye uyumu, vergi bilinci etkilemektedir. Vergi bilincine ise eğitim düzeyi etki etmektedir. Türkiye’de vergi okuryazarlığı genellikle finansal okuryazarlığın içinde değerlendirildiğinden yaygın kullanıma sahip olmamakla birlikte son yıllarda yapılan çalışmalarla vergi okuryazarlığı farkındalığı oluşmaktadır. Mükellefin ödediği verginin farkında olması vergi bilincini arttırmaktadır. Yapılan çalışmalarda vergi okuryazarlığının kitle iletişim araçlarıyla öğrenildiği, internet üzerinden özellikle de sosyal medya üzerinden öğrenildiği hususu vurgulanmaktadır. Genel değerlendirmede, eğitim ile okuryazarlık arasında pozitif ilişki olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, sosyoekonomik ve demografik değişkenler, vergi kültürü ve ahlakı, mükellef uyumunu etkileyecek faktörler gibi unsurlar bulunmaktadır. Vergi eğitimi özelinde düşünüldüğünde alınan derslerin içerik yeterliliklerinin ve gündelik hayata katkısının ne düzeyde olduğu sorusu akla gelebilir. Ayrıca öğrencilerin bu derslere devam ve ilgi durumları gibi faktörlerin de dikkate alınması gerekmektedir (Barış ve Şeker, 2017: 90). Literatür araştırmaları ışığında mali alanda okuryazarlık düzeyinin gelişmesi için öneriler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- Öğrenmenin erken yaşta ailede ve okulda başlaması gereklidir.
- Eğitimin aileleri de kapsamına alan projeler ile sürdürülebilir olmalıdır.
- Çeşitli eğitim yöntem ve araçlarla çocuk yaş grubuna daha kolay erişilebilir dijital varlıkların kullanımı yaygınlaşmalıdır.
- Toplumun geneline yayılması arzu edilen çalışmalarda kamu ve özel sektör işbirliğinin gereklidir.
- İlgi alanlarına giren konularda bireylerin daha çabuk öğrenmelerinden hareketle öğrenmeye yönelik materyallerin ilgi çekici olması gerekmektedir.(Karakoyun, 2023:89).

Vergi okuryazarlığını ve farkındalığını arttırmak için GİB tarafından “www.vergibilinci.gib.gov.tr” internet adresi üzerinden 9-12, 13-17,18-25 yaş kategorilerine göre bilgilendirme broşürleri, eğitim videoları ve içerikleri, yarışmalar bulunmaktadır. İlköğretim okullarında özellikle vergi bilincini geliştirmeye yönelik seminer ve konferanslar düzenlenmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilere ilişkin farkındalığın artırılması, sosyal medya ve kitle iletişim araçlarıyla duyurulması, yaygın hale getirilmesi, seminer, konferans ve panellerle topluma bu reformun nedenleri, gereklilikleri ve sonuçlarının anlatılması gerekmektedir.

4.4.6. Vergileme İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi

Vergileme ilkeleri ile vergi reformlarında bulunması gereken ilkeler neredeyse aynıdır. Bunun nedeni vergileme ilkelerinin amaçlarıyla vergi reformunun amaçlarının birbirleriyle uyumlu olmasıdır. Vergi reformunun etkileri, vergi reformunun ilkeleri çerçevesinde değerlendirilecektir.

4.4.6.1. Adalet ilkesi bakımından değerlendirilmesi

Vergilemede adalet ilkesi, aynı zamanda vergi reformunun en önemli amaçlarından birisi olan ilkedir. Klasik iktisat anlayışından günümüze kadar gelen ve mali literatürde önemli bir yere sahip olan bu ilke de, bireylerin, devletin yapmış olduğu harcamaların finansmanına, yararlanma veya ödeme gücü yaklaşımına göre katılmalarına dayandırılmaktadır (Nadaroğlu, 1992:317-318).

Vergilemede adaletin sağlanması yaklaşımında, kamusal mal ve hizmetlerin, özel mal ve hizmetlerde olduğu gibi fiyatlandırılabilir olması gerekmektedir. Bununla birlikte

bu mal ve hizmetlerden bireylerin kaç birim yararlandığının ölçülmesi mümkün değildir. Sağlık ve eğitim gibi kamusal hizmetlerden kimlerin ne miktarda yararlandığı tespit edilebilirken, savunma, adalet, diplomasiden kimin ne kadar yararlandığının ölçülmesi mümkün değildir. Aynı zamanda mali literatürde free-rider (bedavacılık) olarak bilinen kamusal malların tüketiminden mahrum bırakılamaması sorunu vergilemede adaletin sağlanmasında yararlanma yaklaşımının dikkate alınmasını engelleyen unsurlar arasında yer almaktadır (Güran, 2004:250).

Uygulamada daha sık görülen ve vergilemede adaletin belirlenmesinde temel alınan esas ise ödeme gücü ilkesidir. Devlet, egemenlik gücüne dayanarak üç kaynaktan vergi alabilmektedir. Bunlar gelir, harcama ve servettir. Stiglitz'e göre, harcama üzerinden vergi alınması, gelirin yeniden vergilendirilmesi anlamını taşıdığından mükerrer vergilemeye neden olmaktadır (Stiglitz,2000:503).

Vergilemede adaleti oluşturan ilkeler genellik, eşitlik ve kanunilik ilkeleridir. Eşitlik vergilemede adaletin en önemli unsurlarından birisidir. Eşitlik kavramı, yatay ve dikey eşitlik olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Yatay eşitlik; gelirin emek, sermaye veya mülk geliri olup olmadığına bakılmaksızın toplam gelir düzeyi aynı olan mükellefin, aynı vergi yükü altında kalmasına denilmektedir. Devletin uygulamış olduğu indirim, istisna ve muafiyet uygulamaları hem genellik hem de eşitlik ilkesinden sapmaya neden olmaktadır. Vergide adaleti sağlamaya yönelik verilen istisna ve muafiyetler vergi mevzuatının karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır (Demirli, 2011: 20).

Dikey adaletin sağlanmasında; tüm vergilerin tabanında yer alan istisna, muafiyet uygulamalarının vergi tabanını genişletecek şekilde kaldırılması ya da azaltılması; gelir vergileri için alt sosyal sınıfların korunmasını sağlayan geçim indirimi, vergileme eşiği veya negatif gelir vergisi uygulamaları ile gizli artan oranlı veya mümkün olduğunca düz oranlı tarifenin seçilmesi; artan oranlı tarifenin ortaya çıkardığı vergi kaçırma eğilimini azaltacak ve sermaye birikimini artıracak düz oranlı vergilemeye geçilmesi; harcama vergileri bakımından zorunlu ve lüks tüketim maddeleri üzerindeki vergi oranlarının farklılaştırılması öngörülebilir (Oktay, 2007:57).

Tezde ayrıntılarıyla açıklandığı üzere, vergi mevzuatında istisna, muafiyet ve indirimlerin sıkça yer alması, vergi harcamalarının fazla olması yatay adaleti bozucu etki oluşturmaktadır. Ayrıca vergi mevzuatının karmaşık hale gelmesine, karmaşık vergi mevzuatının bulunması da verginin tabana yayılmasına engel olduğundan dikey

adaletin sağlanması önlenmektedir. Düz oranlı vergilemenin sağlanması, vergiden kaçınma reflekslerinin azalmasına ve dikey adaletin sağlanmasına yardımcı olacaktır. Düz oranlı vergileme, sade, basit ve anlaşılabilir bir mevzuat yapısı, vergi harcamalarının azaltılması vergilemede adalet ilkesinin tesisine katkı sağlayacaktır.

4.4.6.2. Basitlik ilkesi bakımından değerlendirilmesi

Vergi sisteminin en önemli ilkelerinden birisi olan basitlik ilkesi aynı zamanda vergi reformunun en önemli amaçlarından bir tanesidir. Basitlik ilkesi, mevzuatın kolaylıkla anlaşılabilir, uygulamasının basit ve vergileme maliyetlerinin düşük olması anlamına gelmektedir (Demirli, 2011:16). Vergi reformu, sistemin basitleştirilmesini ve vergi karmaşıklığının ortaya çıkardığı sorunları çözmeyi amaç edinmektedir. Stiglitz'e göre verginin karmaşık yapıda olmasının çeşitli sonuçları bulunmaktadır. Bunlar:

- Verginin tarafları açısından yüksek yönetim ve uyum maliyetleri doğurmakta,
- Vergi itaatini azaltmakta, vergiden kaçınma için olanaklar yaratmakta,
- Vergi kanunlarının adaletsiz olduğu hissini uyandırmakta,
- Birey ve firmaların etkili karar almalarını engellemekte,
- Mükelleflerin ve idarenin sık ve önemli kayıplar yaratacak hatalar yapmasına neden olmakta,
- Vergi idaresinin kişisel mahremiyeti ihlal etmesi sonucunu doğurmaktadır (Stiglitz, 2000:704-708).

Mükelleflerin karmaşık vergi mevzuatında, vergiden kaçınma istekleri ve vergiye uyum maliyetleri artmaktadır. Vergi reformları, vergi karmaşıklığını ve uyum maliyetlerini azaltarak, mükelleflerin vergiye uyumunu kolaylaştırıcı bir etki doğurmayı amaçlamaktadır. Reform sonucu sistemde basitliğin sağlanabilmesi halinde; vergileme maliyetlerindeki düşüşle birlikte vergi gelirlerinin artacağı, uygulama ve denetimin kolaylaşacağı, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığındaki azalmaya bağlı olarak vergi itaatinin artacağı, vergi sistemi ve idaresine olan güvenin sağlanacağı ve vergilemede etkinsizliğe neden olmayacağı söylenebilir. Bir vergi reformunda basitliğin sağlanmasıyla ilgili en önemli gösterge, gönüllü itaatin artmasıdır. Hükümetlerin gönüllü vergi itaatinin yükseltilmesi sonucunda vergi gelirlerini artırabilmesi ve yönetim maliyetlerini düşürebilmesi, vergi kaçırانların

incelenmesi ve ağır cezalara çarptırılması konularında yeni düzenlemelerin yapılmasına bağlıdır. Çünkü devletin kayıt dışı faaliyetlerin denetiminde sınırlı olanağa sahip olması, ahlaki sorumlulukları zayıf olan bireylerin gelirlerini tam beyan etmeleri için ikna edilmelerini gerektirmektedir (Stiglitz, 2000:705-706).

Basitliğin nasıl sağlanacağı meselesi ise aslında vergi yapısının seçimi ve vergi kanunlarının yazımı aşamasında karmaşıklığa neden olan hususların azaltılması ya da uyum ve idari maliyetlerin düşürülmesiyle ilgilidir. Çünkü karmaşıklık, başta vergi kanunlarının uzunluğu ve anlaşılma güçlüğüne, mevzuat içindeki itilaflı konuların çokluğuna, mükelleflere ya da kazançlara farklı uygulanan vergi oranlarına, sektörel ya da kişisel uygulanan vergi kolaylıklarının sayısına ve miktarına, vergisel yükümlülüklerin ve bürokratik işlemlerin sayısına bağlıdır. Vergi kanunlarının birbirleriyle uyumlu, kısa ve anlaşılabilir olması, mevzuat içinde uygulama farklılıklarına ve vergi kolaylıklarına mümkün olduğunca az yer verilmesi, beyannamelerin kolay doldurulabilecek şekilde hazırlanması, vergiden kaçınma olanağı sağlayan ve vergi tabanında aşınmalara neden olan vergi sığınaklarının sayıca azaltılması gibi uygulamalar idarenin yönetim maliyetlerini azaltacağı gibi bizim gibi gelişmekte olan ekonomilerde vergi itaatinin artmasına, vergi bilincinin oluşmasına ve vergilemede eşitliğin sağlanmasına da hizmet edecektir (Demirli, 2011:18).

Türk vergi sistemi karmaşık mevzuat yapısına sahip olduğundan, özellikle gelir üzerinden alınan vergiler sıklıkla değişmekte, geçici ve ek maddelerle anlaşılmaz hale gelmektedir. GVK'nın, 64 yıldır yürürlükte olup, 198 kez değişikliğe uğraması, toplam 1.320 maddesinin değişmesi ve GVK'yı açıklamaya yönelik genel tebliğlerin sayısının 330'a ulaşması vergi mevzuatının karmaşıklığını ortaya koymaktadır. 2006 yılında yürürlüğe giren ve 19 yıldır yürürlükte bulunan KVK ise 71 kez değişmiştir. Ayrıca en son yayımlanan 2022 yılı vergi karmaşıklığı endeksi verisine göre Türkiye'nin, 64 OECD ülkesi arasında 53. sırada, 36 Avrupa ülkesi arasında ise 30. sırada yer alması vergi karmaşıklığını ve vergi harcamalarını azaltmanın basitlik ilkesini sağlamak adına ne denli önemli olduğunu da göstermektedir.

4.4.6.3. Etkinlik ilkesi bakımından değerlendirilmesi

Vergilemede etkinlik ilkesi, Klasikler ile Keynesyenler arasında farklı yorumlanmaktadır. Klasik anlayışta etkinlikten söz edebilmek için piyasaya müdahalenin olmadığı, ekonomik kararları yönlendirmeksizin, kaynakların etkili

kullanılması anlayışının varlığı söz konusuysen, Keynesyenlerde müdahaleci anlayış benimsendiğinden ekonomiye müdahale edilirken, ekonominin doğru yönlendirilmesi, ekonomik büyüme ve kalkınmayı gerçekleştiren bir vergileme etkinlik olarak kabul edilmektedir (Demirli, 2011:22).

Vergilemede etkinliğin sağlanabilmesi için minimum girdiyle maksimum faydanın sağlanması gerekmektedir. Bu durum idarenin vergi toplama maliyetinin düşürülmesi ve vergi gelirlerinin de düzenli olarak artırılmasıyla mümkün olabilir. Bir vergi sisteminde vergileme yetkisinin ekonomik büyüme, sermaye birikimi ve uluslararası rekabet gibi ekonomik amaçları teşvik etmesi gerektiği (AICPA,2005:11) ve vergi politikalarının, Ar-Ge yatırımlarını, verimlilik artış oranını ve bunun sonucu olarak uzun dönem büyüme oranını etkileyebileceğini (Stiglitz, (2000:699) savunan görüşler bulunmaktadır. Ancak fazla müdahale edilmesi durumunda üretim, yatırım ve tasarruf kararları etkileneceğinden, tarafsızlığı ve adaleti bozucu etki doğurabilmektedir. Muafiyet, istisna ve indirimlerin fazla olması, vergi harcamalarında artışa neden olmaktadır. Vergi harcamalarında artışın olması durumunda ise, etkin bir vergilemeden bahsetmek mümkün değildir. Türkiye’de tahsil edilen her 100 TL gelir vergisinin 95,2 lirasının vergi harcaması olması bunun en temel göstergesidir. Ayrıca toplam vergi harcamalarının %75-%76 oranında gelir üzerinden alınan vergilere ait olması ve toplam vergi gelirlerinde sadece %35’lik bir paya sahip olması gelir üzerinden alınan vergilerin etkinlik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini ve vergi reformuna duyulan ihtiyacı açıkça göstermektedir.

4.4.6.4. Tarafsızlık ilkesi bakımından değerlendirilmesi

Vergilemede tarafsızlık ilkesi adından da anlaşılacağı üzere, mükelleflerin aldıkları ekonomik kararları etkilememesi veya en az düzeyde etkilemesi, piyasalara müdahale etmemesidir. Tarafsız vergileme anlayışının vergi rekabetini arttırdığı gibi diğer vergileme ilkelerine de pozitif yansımaları bulunmaktadır. AICPA’ya göre; vergi ne teşvik edici ne de caydırıcı özellikte olmalıdır. Vergi nötr olmalıdır (AICPA, 2005:11).

Bir vergi sisteminde istisna, muafiyet ve indirimlerin fazla olması vergi sisteminde tarafsızlığın bulunmadığı veya tarafsızlığın az olduğunu göstermektedir. Türk vergi sisteminde özellikle vergi harcamaları analiz edildiğinde, gelir üzerinden alınan vergilerin vergi harcamaları içindeki payının %75-%76 olduğu görülmektedir. Ayrıca vergi harcamalarının bütçe açığının çok üzerinde olduğu vergi harcama raporları

analizinde de görülmektedir (GİB,2023). Tarafsız vergilemeye en yakın tarife düz oranlı vergi tarifesi olarak gösterilebilir. Bunun nedeni kişilerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almaksızın, toplam gelir düzeyi aynı olan tüm kişileri eşit vergi yüküyle vergilendirmesidir (Özker, 2001:70). Yine tarihsel süreçte görülen ve bir dönem Türk vergi sisteminde de yer alan baş vergisi adı verilen vergiler tarafsız nitelikli vergilerdir. İstisna, muafiyet ve indirimlerin azalması, vergi harcamalarının azalmasına, bu durum vergi kaybının azalmasına yol açmaktadır. Tarafsız vergileme ekonomiye müdahale etmediğinden ve ekonomik kararları etkilemediğinden, bir ülke de tarafsız vergilemenin varlığı, vergi mevzuatının sade, açık ve anlaşılabilir olmasını, vergi harcamalarının azalmasını sağlayacak böylece vergi mevzuatı ve sisteminin karmaşıklığını minimize etmiş olacaktır.

4.5. Literatür Taraması

Gerek dünyada gerekse Türkiye’de vergi hazinenin en önemli finansman kaynaklarından birisidir. Bu sebeple birçok farklı alanda ve konuda vergi üzerine değişiklik, yenilik ve yeni bir vergilendirme anlayışını oluşturacak çözümler sunulmuş ve araştırmalara konu olmuştur. Verginin doğmasından, tahsiline kadar geçen süreçlerin her birinin ayrı ayrı ele alınması ve irdelenmesi gerektiğinden, vergi reformuna ihtiyaç duyulduğunda, vergiyi doğuran olay, verginin dağılımı, beyanı, istisna, muafiyet ve indirim uygulamaları ve tahsiline yönelik birçok görüş ortaya çıkmaktadır. Bu bölümde gerek dünyada gerekse Türkiye’de vergi reformu ve gelir üzerinden alınan vergilere yönelik reform önerilerine ilişkin literatür taraması yer almaktadır.

Hall ve Rabushka (1995), gelirin tamamına uygulanan düz oranlı vergilemenin, ayrı oran ve tarifelere göre vergilendirilen mükelleflere göre daha fazla özgürlük tanıdığı bu durumun çalışma arzusunu ve sermaye birikimini arttırdığı sonucuna varmıştır.

Gale (1996), düz verginin uzan vadeli tasarrufları %10 ile %20 arasında arttırdığı böylece gayri safi milli hasılda %1’e yakın bir artış yaşatacağı sonucuna varmıştır.

Gentry ve Hubbard (1997), düz oranlı vergilemenin, diğer vergi sistemi uygulamalarına oranla, daha büyük bir eşitsizliğe neden olmadığını tespit etmiştir.

Ventura (1999), vergi reformunun ekonomiye olumlu etkilerinin bulunduğu, sermaye birikiminde artışa sebebiyet verdiği ve iş gücü arzını arttırarak, istihdama katkı sağladığı sonucuna varmıştır.

Değirmendereli (2002), vergi reformunun çevre odaklı çözümler getirmesi ve istihdamı arttırması gerektiğini vurgulamıştır.

Çağlar (2004), vergi idaresinin etkinliğini arttırıcı ve daha hızlı bir idari sistemin varlığının sağlanması adına reform yapılması gerektiğini savunmuştur.

Yaraşlı (2005), adaletli, etkin ve basit bir vergi sisteminin gerekliliği, adaletli yapılmış vergi reformunun vergiye uyumu ve gönüllüğü arttırabileceği, dünyada düz oranlı vergilemenin tartışıldığı ve birçok vergide uygulandığı, vergi reformu yapılırken, sürdürülebilir, bütüncül ve tutarlı reform önerilerinin birlikte değerlendirilmesi gerektiği, bunu yaparken de ekonomik yapının dikkate alınması gerektiği, vergide adaleti sağlayan, tabanı genişleten, kayıt dışı ekonomiyi önleyen, vergi mevzuatını bait, anlaşılması ve uygulanması kolay hale getiren, vergi yükünü arttırmadan, vergi hasılatını arttıran bir vergi reformu ile gelir üzerinden alınan vergiler özelinde istisna, muafiyeti azaltan, gelir üzerinden alınan vergilerin payının arttığı bir sistemin olması gerektiği sonucuna varmıştır.

Borluk (2006), vergi reformunun sürece yayılması, eş zamanlı yürütülmesi, idarenin etkinliğini arttıran, kayıt dışılıkla mücadele eden, kalkınmaya ve ekonomik büyümeye yardımcı, geniş tabanlı bir reformun ihtiyaç olduğu hususu belirtilmiştir.

İzlimek (2007), vergi reformu ülkelere göre değışkenlik gösterdiğini, ortak bir çıkarım yapılmasının zor olduğu, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve diğer vergilerle birlikte ele alınması gerektiği sonucuna varmıştır.

Çilingir (2009), istisna ve muafiyetlerin azaltılması durumunda vergi gelirlerinin artacağı, düz oran uygulamasının ekonomiye olumlu yansıtacağı ve vergi reformuna ihtiyaç duyulduğu hususunu vurgulamıştır.

Ayas (2010), düz oranlı vergilemenin ekonomiye olumlu etkisinin bulunduğu, yapılan araştırmalarda mükelleflerin %70'inin artan oranlı tarifenin varlığında danışmanlık hizmeti alarak vergiden kaçınılabileceğini ortaya çıkarmıştır.

Ulph (2014), vergi karmaşıklığının, verimliliği ve adaleti azaltarak, ekonomide olumsuz etkiler bırakacağını savunmuştur.

Özgün (2014), yaptığı analiz ve çalışmada düz vergi sisteminin ücret ve sermaye gelirlerine uygulanması durumunda, yaptığı modelleme altında, toplam üretimin mevcut duruma göre %10 arttığı, çalışan başına sermaye stokunun %18 arttığı ve hane halkı tüketiminin %5 oranında arttığı, vergi gelirleri ve kamu harcamaları istikrarını koruduğu tespitinde bulunmuştur. Araştırmacı yaptığı bu çalışmayla ekonomi üzerinde düz oranlı vergi sisteminin etkilerinin olumlu olduğu, düz oranlı vergi sisteminin vergi reformunda kullanılabileceğini belirtmiştir. Bunun üzerinde ayrıntılı çalışmaların yapılmasının, kayıt dışı sektöre yönelik de değerlendirmede bulunulmasının gerekliliğini belirtmiştir.

Özsarı (2016), düz oranlı vergi uygulamasını Türkiye'nin düşünmesi gerektiği ve vergi reformunun gerekliliği üzerinde durmuştur.

Toprak (2017), vergi reformunun nasıl olması gerektiğiyle ilgili çıkarımlarda bulunmuş ve adil, etkin, basit ve anlaşılabilir olması gerektiğini savunmuştur.

Çınaklı (2018), düz oranlı vergi uygulamasının ekonomiye olumlu yansımalarının olacağını tespit etmiştir.

Beşer (2018), düz oranlı verginin yabancı yatırımcıları ülkeye çektiğini ve yatırım kararını etkilediğini, bu hususun ise dış ticaret açığını azalttığını tespit etmiştir.

Turrini ve diğer araştırmacılar (2024), vergi harcamalarının, vergi karmaşıklığını, idarenin ve mükellefin uyum maliyetini arttırdığını vurgulamışlardır.

Di Nola ve diğer araştırmacılar (2025), eşit vergi uygulamasının, vergiden kaçınmayı azaltarak, ekonomik büyümeyi arttıracaklarını ortaya koymuştur.

Yukarıda yer verilen literatür, Tablo 4.11.'de ana hatları esas alınarak özetlenmiştir.

Yıl	Yazarlar	Literatür Özeti
1995	Hall ve Rabushka	Gelirin tamamına uygulanan düz oranlı vergilemenin, ayrı oran ve tarifelere göre vergilendirilen mükelleflere göre daha fazla özgürlük tanıdığı bu durumun çalışma arzusunu ve sermaye birikiminini artırdığı sonucuna varmıştır.
1996	Gale	Düz verginin uzun vadeli tasarrufları %10 ile %20 arasında artırdığı böylece gayri safi milli hasılda %1'e yakın bir artış yaşatacağı sonucuna varmıştır.
1997	Gentry ve Hubbard	Düz oranlı vergilemenin, diğer vergi sistemi uygulamalarına oranla, daha büyük bir eşitsizliğe neden olmadığını tespit etmiştir.
1999	Ventura	Vergi reformunun ekonomiye olumlu etkilerinin bulunduğu, sermaye birikiminde artışa sebebiyet verdiği ve iş gücü arzını arttırarak, istihdama katkı sağladığı sonucuna varmıştır.

2002	Değirmendereli	Vergi reformunun çevre odaklı çözümler getirmesi ve istihdamı artırması gerektiğini vurgulamıştır.
2004	Çağlar	Vergi idaresinin etkinliğini arttırıcı ve daha hızlı bir idari sistemin varlığının sağlanması adına reform yapılması gerektiğini savunmuştur.
2005	Yaraşlı	Adaletli, etkin ve basit bir vergi sisteminin gerekliliği, adaletli yapılmış vergi reformunun vergiye uyumu ve gönüllüğü arttırabileceği, dünyada düz oranlı vergilemenin tartışıldığı ve birçok vergide uygulandığı, vergi reformu yapılırken, sürdürülebilir, bütüncül ve tutarlı reform önerilerinin birlikte değerlendirilmesi gerektiği, bunu yaparken de ekonomik yapının dikkate alınması gerektiği, vergide adaleti sağlayan, tabanı genişleten, kayıt dışı ekonomiyi önleyen, vergi mevzuatını bait, anlaşılması ve uygulanması kolay hale getiren, vergi yükünü arttırmadan, vergi hasılatını arttıran bir vergi reformu ile gelir üzerinden alınan vergiler özelinde istisna, muafiyeti azaltan, gelir üzerinden alınan vergilerin payının arttığı bir sistemin olması gerektiği sonucuna varmıştır.
2006	Borluk	Vergi reformunun sürece yayılması, eş zamanlı yürütülmesi, idarenin etkinliğini arttıran, kayıt dışılıkla mücadele eden, kalkınmaya ve ekonomik büyümeye yardımcı, geniş tabanlı bir reformun ihtiyaç olduğu hususu belirtilmiştir.
2007	İzlimek	Vergi reformu ülkelere göre değişkenlik gösterdiğini, ortak bir çıkarım yapılmasının zor olduğu, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve diğer vergilerle birlikte ele alınması gerektiği sonucuna varmıştır.
2009	Çilingir	İstisna ve muafiyetlerin azaltılması durumunda vergi gelirlerinin artacağı, düz oran uygulamasının ekonomiye olumlu yansıtacağı ve vergi reformuna ihtiyaç duyulduğu hususunu vurgulamıştır.
2010	Ayas	Düz oranlı vergilemenin ekonomiye olumlu etkisinin bulunduğu, yapılan araştırmalarda mükelleflerin %70'inin artan oranlı tarifenin varlığında danışmanlık hizmeti olarak vergiden kaçınılabileceğini ortaya çıkarmıştır.
2014	Ulph	Vergi karmaşıklığının, verimliliği ve adaleti azaltarak, ekonomide olumsuz etkiler bırakacağını savunmuştur.
2014	Özgün	Yaptığı analiz ve çalışmada düz vergi sisteminin ücret ve sermaye gelirlerine uygulanması durumunda, yaptığı modelleme altında, toplam üretimin mevcut duruma göre %10 arttığı, çalışan başına sermaye stokunun %18 arttığı ve hane halkı tüketiminin %5 oranında arttığı, vergi gelirleri ve kamu harcamaları istikrarını koruduğu tespitinde bulunmuştur.
2016	Özsarı	Düz oranlı vergi uygulamasını Türkiye'nin düşünmesi gerektiği ve vergi reformunun gerekliliği üzerinde durmuştur.
2017	Toprak	Vergi reformunun nasıl olması gerektiğiyle ilgili çıkarımlarda bulunmuş ve adil, etkin, basit ve anlaşılabilir olması gerektiğini savunmuştur.
2018	Çınaklı	Düz oranlı vergi uygulamasının ekonomiye olumlu yansımalarının olacağını tespit etmiştir.
2018	Beşer	Düz oranlı verginin yabancı yatırımcıları ülkeye çektiğini ve yatırım kararını etkilediğini, bu hususun ise dış ticaret açığını azalttığını tespit etmiştir.

2024	Turrini ve diğer araştırmacılar	Vergi harcamalarının, vergi karmaşıklığını, idarenin ve mükellefin uyum maliyetini arttırdığını vurgulamışlardır.
2025	Di Nola ve diğer araştırmacılar	Eşit vergi uygulamasının, vergiden kaçınmayı azaltarak, ekonomik büyümeyi arttıracaklarını ortaya koymuştur.

Tablo 4.11. Literatür Özeti

Tabloda ayrıntılarıyla belirtildiği üzere, neredeyse tüm araştırmacılar reformun gerekliliği üzerinde durmuştur. Ayrıca düz oranlı vergilemenin ekonomiye olumsuz bir etkisi olmadığı hatta ekonomiye olumlu katkılarının olduğu belirtilmiştir. Vergi sisteminin adil, etkin ve verimli olması gerektiği, dilinin sade olması gerektiği vurgulanmıştır.

Bu çalışmada, vergi reformunun neden gerekli olduğu ve bu reform çalışmasında hangi hususların göz önünde bulundurulması gerektiği vurgulanmıştır. Öncelikle vergi karmaşıklığının nedenleri ele alınmış ve mevzuatın ayrıntılı açıklamalar içermesi, dilinin açık ve anlaşılabilir olmaması, mevzuatın sık sık değişmesi, değişen mevzuatı anlamak için birçok alt düzenlemenin yapılması ve bu durumun daha fazla vergi karmaşıklığına yol açması, karmaşık bir vergi sisteminin varlığı halinde küresel vergi rekabetinde geride kalınmasına sebebiyet verdiği açıklanmıştır.

Vergi harcamalarının, indirim, istisna ve muafiyetlerin varlığının vergi sisteminin etkinliğini yitirmesine, adaleti bozucu etkilerine, vergi karmaşıklığına ve bütçe açıklarına sebebiyet verdiği bu sebeple gereksiz vergi harcamalarının kaldırılması, var olan vergi harcamalarının etkinlik ve verimliliğinin artırılması üzerine analiz ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin, vergilemede adaleti sağlama noktasında vergi sistemimizde neden yetersiz kaldığı, bu sistem yerine hangi sistemin kullanılması gerektiği, düz oranlı vergileme yapılması durumunda olası etki ve sonuçları değerlendirilmiştir.

Vergi karmaşıklığını arttıran bir nedenin de gelir üzerinden alınan vergilerin iki farklı kanunda toplanmış olması hususu vurgulanmıştır. Bu kanunların tek bir kanunda birleştirilmesi, etkinlik, verimlilik ve adaleti sağlama noktasında daha yararlı olacağı hususu üzerinde durulmuştur.

GVK'nın yaklaşık 64 yıllık bir kanun olması, kanunun yürürlüğe girdiği tarihteki sosyo ekonomik şartların bugün tamamen değişmesi, güncel bir yazı dilinin dikkate alınması, açık, sade ve anlaşılabilir olması, gelişen ve değişen teknolojiye, ekonomik yapıya, dijital paraların, yeşil dönüşümün, elektronik ticaret uygulamalarının da varlığını hissettiren ve tüm gelir unsurlarını kapsayan, kanunda yoruma açık mevzuat boşluğu bulunmayan bir sisteme geçilmesi gerekliliği, dünya ülkeleriyle karşılaştırılması da dahil olmak üzere ayrıntılı olarak açıklanmıştır.



5. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Değişen ve gelişen teknoloji, bilişim teknolojilerindeki yeni gelişmeler, uzay turizminin yaygınlaşması, elektronik ticaret uygulamaları ile dünyadaki çok uluslu şirketlerin nerede ve hangi esaslara göre vergilendirileceğinin tartışma konusu olduğu, küresel ticaretin geliştiği, ekonomik ve ticari sınırların neredeyse ortadan kalktığı bir ortamda küresel rekabette ülkeler geri kalmamak adına yarış halindedir. Bu yarış ekonomik ve mali teşviklerle desteklenmektedir. Mali teşvikler özelinde en yaygın kullanımı olan kalem şüphesiz vergilerdir.

Küresel sermaye karını maksimize etmek isterken ülkeler, kendi ülkelerine yabancı sermaye girişini optimize etmek istemektedirler. Küresel sermaye, sermaye yatırımlarını sadece ülkelerin vergi politikalarına göre belirlememekle birlikte vergi politikaları bu kararın verilmesinde önemli bir araçtır. Sermaye sahiplerinin karını maksimize etme isteği, elde edilen kazançtan hazineye daha az vergi verme isteğini de beraberinde getirmektedir. Bu kimi zaman ciddi vergi planlaması ve mühendisliğiyle mümkünken, kimi zaman da devletlerin mali ve mali olmayan amaçlarını sağlamak adına yapmış olduğu vergi harcamalarıyla mümkündür.

Türkiye cari açık ve bütçe açığı yaşayan ülkelerden biridir. Sermaye hareketleri, yapılan yatırımlar, ülkeye yabancı kaynak girişinin sağlanması, sıcak para hareketlerine ihtiyaç duyulması gibi gerekçelerle yabancı sermayenin, Türkiye'ye girişi diğer ülkelerde olduğu gibi teşvik edilmektedir. Türkiye son yıllarda özellikle ileri teknoloji gerektiren ürünlerin üretimine öncelik vermektedir. Yapılan bu sanayi hamlesi üretim kompozisyonunda katma değer oluşturan ve döviz kazancını daha yüksek boyutlara çıkaran ileri teknoloji ürünlerin, üretim miktarlarının her geçen gün artmasına neden olmaktadır.

Türkiye'ye yatırım yapan yatırımcılar döviz kuru ve faiz geliri sebebiyle bir kazanç elde etmektedir. Ancak karını maksimize etmek isteyen yatırımcılar elde ettikleri gelir ve karlar üzerinden minimum düzeyde vergilendirilerek, maksimum karlılığa ulaşmayı hedeflemektedir. Dünyada ve Türkiye'de yabancı yatırımcıların, çok uluslu şirketlerin, kısa, orta ve uzun vadeli yatırımlarını ülkelere çekebilmek için verdikleri vergi teşvikleri, indirim, istisna ve muafiyetler vergi harcaması olarak adlandırılmaktadır.

Türkiye'de elde edilen vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisi dolaylı vergilerden, geriye kalan üçte biri ise dolaysız vergilerden sağlanmaktadır. Dolaylı vergiler mali anestezi

etkisi yüksek, kolaylıkla üretici veya tüketiciye yansıtılabilen vergiler olarak bilinmektedir. Dolaylı vergilerin idareye mükellef nezdinde uyum maliyetleri düşüktür. Verginin tahsili kolaylıkla sağlanmakta, kırtasiyecilik ve bürokrasi azalmakta, sistem kendisini regüle edebilmektedir. Bu sebeple dolaylı vergiler, verginin tahsilinin kolay olması, mali anestezi etkisinin yüksek olması gibi nedenlerle tercih edilse de, vergide adaleti bozucu etki oluşturmaması, objektif nitelikli bir vergi olması sebebiyle, kişinin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate almayan vergileme seçeneğidir. Bu sebeple dolaylı vergilerin payının artması durumunda, ülkede vergide adaletin sağlanması açısından eksikliklerle karşılaşmaktadır.

Dolaysız vergiler veya doğrudan vergiler gelir ve kurumlar vergisi olarak bilinmektedir. Mükellefin ödediği vergiyi hissettiği, mali anestezi etkisi düşük olan, yansıtılabilme imkanı sınırlı olan bu vergiler sübjektif nitelikli vergilerdir. Kişilerin şahsi ve ailevi durumları bu vergilerde dikkate alınmaktadır. Bu sebeple dolaysız vergilerin vergide adaleti sağlamaya yönelik oldukları maliye literatüründe kabul görmektedir.

Türk vergi sisteminde, vergi gelirleri içindeki payı bakımından dolaysız vergiler olan gelir ve kurumlar vergisi istenilen seviyelerde bulunmamaktadır. Bununla birlikte devletin mali ve mali olmayan amaçlarını gerçekleştirmek için yaptığı vergi harcamaları çoğunlukla bu iki vergiye yapılmaktadır. Gelir ve kurumlar vergisi için yapılan vergi harcamalarının, toplam vergi harcamaları içindeki payı %75-%76 seviyelerindedir. Bu oran KDV’de %15, ÖTV’de %3 olarak gerçekleşmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerin hedeflenen amaca ulaşması için devletin kendi iradesiyle vazgeçtiği vergi harcamalarına bakıldığında, gelir üzerinden alınan vergiler için yapılan harcamaların ÖTV için yapılan vergi harcamalarının 15 katı, KDV için yapılan vergi harcamalarının ise 5 katı büyüklüğünde olduğu görülmektedir. Gelir üzerinden alınan vergilerden gelir vergisi özelinde bakıldığında hazine tahsil ettiği gelir vergisi tutarının %95,2’si kadar vergi harcaması yapmaktadır. Yani gelir vergisi etkinlik ve verimliliğini kaybetmiştir. Bununla birlikte modern vergi sistemlerinde beyan esası geçerlidir. Ancak hazineye gelirin intikalinin sağlanması, idari maliyetlerin azaltılması, enflasyonist etkilerde kalmaması adına vergi kesintisi uygulaması sıklıkla görülmektedir. Gelir vergisinde bu oran yaklaşık %92’dir. Yani kişilerin şahsi ve ailevi durumlarının dikkate alındığı ve bu sebeple vergilemede adaleti sağladığı düşünülen

gelir vergisinin yaklaşık %92'si vergi kesintisi yoluyla tahakkuk etmektedir. Artan oranlı gelir vergisi tarifesini, gelir vergisinde mevcuttur. Artan oranlı tarife az kazananlardan az, çok kazananlardan çok vergi alınması gayesiyle oluşturulan, vergide adaleti sağlamaya yönelik en etkili tarifelerden biridir. Ancak özellikle vergi harcamaları mercek altına alındığında, en çok vergi harcamasının ücret gelirlerine, ardından menkul sermaye iradı sahiplerine yapıldığı görülmektedir. Bir takvim yılında en çok vergi harcaması yapılan ilk beş kaleme bakıldığında; zirai kazançların payı %3,8'de kalmaktadır. Gelir vergisinin kişilerin şahsi ve ailevi özelliklerini dikkate alan, ayırma kuramı çerçevesinde emekten elde edilen kazancın, sermayeden daha düşük oranlarda ve imkanlarla vergilendirilmesi gerektiğini savunan gelir vergisinin emek gelirine tanınan vergi harcamalarından sonra ikinci sırada sermaye gelirleri için yapılan vergi harcamalarının yer alması kanunun amaçladığı hedeflerle uyumsuzluğunu göstermektedir. Serbest meslek kazancı elde eden bir avukat aynı geliri elde eden ancak bir işverene tabi ve işyerine bağlı ücretli çalışan avukat arkadaşıyla aynı işi yapmasına, hatta serbest meslek erbabı avukatın yanında başka kişileri de istihdam ederek, istihdama katkı sunmasına rağmen iki avukatında 100.000 TL net kazanç elde etmesi halinde, ücretli avukat, asgari ücrete uygulanan gelir vergisi indiriminden yararlanarak vergi dışı bırakılırken, serbest meslek erbabı avukat, artan oranlı gelir vergisi tarifesinde 2025 yılı isabet eden orandan %15 oran üzerinden vergilendirilmiş olacaktır. Bu durumda aynı işi yapan ve aynı emeği veren iki avukat farklı harcanabilir gelir düzeyine sahip olmakta ve vergide adaleti bozucu etki görülmektedir. Bu sebeple artan oranlı gelir vergisi tarifesinin vergide adaleti sağlamaya yönelik etkilerinin azaldığını, hatta müdahale edilmesi sebebiyle belli grupların harcanabilir gelirlerinde azalış yaşanırken, diğer gelir gruplarında eşit tutarda veya oranda fedakarlık yaşanmamaktadır.

Artan oranlı gelir vergisi tarifesinin yarattığı kısır döngü; mükelleflerin daha fazla kazanması durumunda daha fazla oranda vergilendirileceği kaygısıyla mükellefleri daha az kazanmaya, çalışmaya ve üretmeye kayıtlı dışılığa yönlendirmekte, kazandığı gelirini beyan etmeyerek daha az vergilendirilen mükelleflerin yarattığı vergi kayıp ve kaçakındaki artışla, hazinenin yeterli vergi geliri elde edememesi durumu bütçe açıklarına, bütçe açıkları devletin borçlanmasına ve faiz ödemesine, ödenen faizler ise, tekrar eden bütçe açıklarına ve faiz yüküne sebebiyet vermektedir. Bu sebeple vergi

gelirlerinin kompozisyonunun gelir üzerinden alınan vergiler ağırlıklı olması veya dengede olması gerekmektedir.

Vergilendirilebilir gelir, gelir, harcama veya servet üzerinden alınmaktadır. Gelir üzerinden alınamayan vergiler, harcamalar üzerinden alınmakta ve gelir üzerinden alınamayan vergilerin oluşturmuş olduğu, harcanabilir gelir fazlalığı ekonomide arzın talebi karşılayamaması durumunda fiyatlar genel düzeyinin yükselmesine, bu durum ise enflasyona neden olmaktadır. Fiyatlar genel düzeyinin yükselmesi asgari ücret dahil ücretlerin yükselmesine, gelir vergisine yönelik yapılan vergi harcamalarının neredeyse yarısı olan ücret gelirlerine uygulanan istisnanın da artmasına ve hazinenin önemli gelir kayıplarına neden olmaktadır. Aynı zamanda enflasyonist dönemlerde artan oranlı tarifenin varlığı, nominal gelirden yaşanan artışla beraber mali sürüklenmeye de sebebiyet vermektedir.

Uluslararası vergi rekabet edilebilirlik endeksi her yıl düzenli olarak, dünyanın en rekabet edilebilir vergi sistemlerini açıklamaktadır. Çeşitli kirterler mevcut olmakla beraber bu endekste en önemli iki kriter verginin tarafsız olması ve vergi karmaşıklığının bulunmaması veya az olmasıdır. Gelir üzerinden alınan vergilerde kanun koyucunun çeşitli müdahaleleri ile ekonomik hayat yönlendirilmektedir. 1961 yılında 193 sayılı GVK, yürürlüğe girerken ekonomide tarımın ağırlığı %45 düzeylerindeyken, bu oran günümüzde %5 düzeylerinde seyretmektedir. Belirtilen dönemde hizmet sektörünün payı neredeyse yok denecek kadar azken, şu an bu sektör en önemli sektör konumundadır. Bu sebeple yeni bir GVK şarttır. Bu dönüşüm gerçekleşirken tarafsız bir vergileme sağlayacak, vergi karmaşıklığını azaltan, az mevzuat hükmüyle çok fazla geliri kapsayan, kanunda boşluk bırakmayan, açıklamaya yer vermeyecek derecede açık, yalın ve sade bir kanun oluşturmak, Türkiye'nin vergisel rekabet gücünü arttıracak, dolaylı vergilerle neredeyse aynı niteliğe sahip olan, tarafsız olabilmesi, müdahalede bulunmaması, az vergi harcaması yapılması, indirim, istisna ve muafiyetin azaltılması, sade, açık, anlaşılır bir kanun olması, vergi karmaşıklığının bulunmaması Türkiye'ye yatırımları çekebilecek güçlü bir potansiyel vergi sistemini ortaya çıkaracaktır. Bu sebeple Türkiye bu endekste üst üste 11 defa birinci olan Estonya uygulamasında olduğu gibi, gelir üzerinden alınan vergileri tek bir kanunda birleştirmelidir. Bu kanun gerçek ve tüzel kişilerin bir takvim yılında elde ettiği kazançları vergilendirmelidir. Kanunda tek ve düz bir vergi oranı uygulanmalı,

vergi harcamaları azaltılmalı, istisna, indirim ve muafiyet kararları alınırken sıkı denetim yapılarak Slovakya örneğinde olduğu gibi proje bazlı yararlandırılmaya gidilmelidir. Katma değeri yüksek olan ileri teknoloji ürünlerin üretilmesini sağlayan projeler başta olmak üzere, karbon emisyonunu azaltan, bürokrasiyi ve kırtasiyeciliği azaltan, yeni modern ve kucaklayıcı, etkin ve verimli vergi harcamalarına öncelik verilmelidir. Devlet, vergi harcamalarına yönelik bir sınır belirlemeli ve ona da kanunda yer vermelidir. Asgari ücret istisnası daha efektif bir hale getirilmeli, asgari ücret kadar tüm ücret gelirlerinden vergi indirimi uygulaması ya sadece asgari ücretlilere uygulanmalı ya da devlet bu tutarı keserek havuzunda biriktirmeli, bireysel emeklilik sisteminde değerlendirip bu tutarın toplu olarak dağıtımını sağlanmalıdır. Böylece asgari ücret gelirinden alınan vergi tekrar asgari ücretliye geri iade edilirken, hazine vergi harcamasının önemli bir bölümünü azaltmış, azalttığı tutarı fon hesaplarında biriktirmiş ve doğal afet, savaş ve acil durumlar dışında çekilemeyecek olan bu fon ile önemli bir gelir elde edilmiş olacaktır. Asgari ücretli çalışan kesim kıdem tazminatı gibi önemli bir tutara sahip olacaktır. Marjinal tasarruf eğilimi, tüketim eğiliminden fazla olacağından, harcanabilir gelirin azalması dolaylı vergilerin azalmasına neden olacaktır. Dolaylı vergilerin azalması, dolaysız vergilerin payının artmasına, artan oranlılıktan vazgeçilmesiyle bozulan vergide adaletin telafi edilerek eski haline getirilmesine katkı sağlayacaktır.

Kurumlar vergisi özelinde bakıldığında, kurumlar vergisinin tek ve düz oranlı tarife yapısında değişiklikler olmuştur. Örneğin Türkiye’de 2025 yılı için genel kurumlar vergisi oranı %25 iken, finans sektörü için bu oran %30 olarak uygulanmaktadır. Borsa İstanbul’da işlem gören ve ilk defa halka arz olacak kurumlara beş hesap dönemi boyunca yapılan 2 puanlık indirim ve ihracatçılara ihracattan elde edilen kazançla sınırlı olmak üzere sağlanan 5 puanlık indirim standart orandan sapmaya neden olmaktadır.

Türkiye’de 2023 yılında tahakkuk eden toplam vergilerin %29,36’sı gelir üzerinden alınan vergilerden oluşmaktadır. 2023 yılında tahakkuk eden toplam vergi gelirlerinde, gelir vergisinin payı %13,84 iken, kurumlar vergisinininki %15,51’dir. Bu oranlar KDV’de %42,88, ÖTV’de %16,07 olarak gerçekleşmiştir. Bir ülkenin vergi sisteminde sadece sayılı cetvellerde yer alan mallardan ve tek seferde alınan bir vergi olan ÖTV’nin gerçek veya tüzel kişinin vergilendirilebilir ana kaynağı olan kazançlar

üzerinden alınan her iki vergiden de fazla olması, gelir üzerinden alınan vergiler üzerinde neden reform yapılmalı sorusuna verilebilecek en güzel cevaplardan birisidir. KDV ise hem gelir hem de kurumlar vergisi toplamının bir buçuk katı, her iki vergi ayrı ayrı değerlendirildiğinde ise yaklaşık üç katı büyüklüğündedir. Özetle vergilendirilebilir kaynakları arasında yer alan gelir, harcama ve servet kompozisyonunda dengeli bir dağılım söz konusu değildir. Mülkiyet üzerinden alınan vergiler olan motorlu taşıtlar vergisi ve veraset intikal vergisinin vergi gelirleri içindeki payı ise 2023 yılında deprem felaketi nedeniyle alınan ek motorlu taşıtlar vergisi hariç tutulduğunda %0,93 olarak gerçekleşmiştir.

Bununla birlikte vergi karmaşıklığı endeksinde Türkiye'nin en son yayımlanan 2022 yılı vergi karmaşıklığı endeksi verisine göre, 64 OECD ülkesi arasında 53. sırada yer aldığı, 36 Avrupa ülkesi arasında ise 30. sırada yer aldığı görülmektedir. Çok uluslu şirketler ve yabancı yatırımcılar özellikle hukuk mevzuatlarının sıklıkla değişmediği, sade, anlaşılır, açık kanun dilinin olduğu, öngörülebilir bir hukuk sistemine yatırım yapmak istemektedir. Türkiye yapmış olduğu sanayileşme ve yatırım hamleleriyle son yıllarda ciddi bir ivme kazanmış ve yatırım kompozisyonunda ileri teknolojiye yatırımların payını artırmaya başlamıştır. Bu sebeple hem kısa ve orta vadeli yatırımların hem de uzun vadeli sabit sermaye yatırımlarının Türkiye'ye çekilebilmesi için vergi rekabet edilebilirliği yüksek bir vergi sistemi oluşturulmalıdır. Bunu sağlamak için öncelikle ilk yapılması gereken şey, mevzuatın sadeleştirilmesi ve anlaşılabilir olmasının sağlanmasıdır. Gelir vergisini açıklamaya yönelik 2025 yılı Ocak ayı itibarıyla toplam 330 tebliğ bulunmaktadır. Ayrıca 1961 yılından bugüne GVK'da toplam 1.320 madde değişmiştir. Ocak 2025 verilerine göre 64 yıldır yürürlükte bulunan GVK'da yılda ortalama 20 değişiklik veya güncelleme yapılmıştır. Ocak 2025 tarihi itibarıyla her sene yaklaşık olarak 1.178 adet GVK'yla doğrudan ilişkili olup internet sitesinde yayımlanan özelge verilmiştir. KVK 2006 yılında yürürlüğe girmiş ve o tarihten 2025 yılının Ocak ayına kadar, farklı maddeleri, 19 yıldır yürürlükte olan bu kanunun farklı yıllarda olmak üzere toplamda 71 kez değişikliğe uğramıştır. Sözü edilen bu değişimler farklılaşmakla birlikte, bir yılda yaklaşık ortalama dört kez KVK maddelerinde değişiklik yapıldığı görülmektedir. Sıklıkla mevzuat değişikliği yapılması vergi hukukunun öngörülebilirliğini ve yatırımcının orta ve uzun vadeli planlar yapmasını engellemektedir.

Uluslararası vergi rekabet edilebilirlik endeksinde Türkiye; 2024 yılı verilerine göre 11. sırada yer almakla birlikte, gelir üzerinden alınan vergiler üzerine reform yapması halinde bu sıralamanın çok üzerinde, ön sıralarda kalıcı bir halde bulunacaktır. Uluslararası vergi rekabet edilebilirlik endeksi birçok kritere bakmakla beraber en fazla önem verdiği hususlar; vergi oranları, vergilerin tarafsız olması, devletin vergi yoluyla ekonomiye fazla müdahalede bulunmaması ve vergi karmaşıklığının az olmasıdır. Vergi karmaşıklığı ise vergi kanunlarının ve bütünsel yaklaşımla tüm vergi sistemin karmaşık halde olmasına ilişkin olarak değerlendirilebilir. Yatırımcı bu endekse ilk bakışta bakarak hangi ülkelerin yatırım için tercih edilebilir olduğuna ön kanaat getirmektedir. Türkiye'nin vergi karmaşıklığı endeksinde 64 OECD ülkesi arasında 53. sırada yer aldığı, 36 Avrupa ülkesi arasında ise 30. sırada yer alması, gelir mevzuatının uzun yıllardır uygulanması, açıklanmasının birçok tebliğ gerektirmesi, indirim, istisna ve muafiyetin yoğun uygulamaları neden olarak gösterilebilir. Gelir üzerinden alınan vergilerin reformla ele alınması durumunda, bu endeks sıralamasının kesinlikle değişip ön sıralarda yer alabileceği, vergi karmaşıklığının giderilmesi durumunda da rekabet edilebilirliğin artacağı bu hususların birbirleriyle bağlantılı olduğu çalışmada yer alan analizlerden açıkça anlaşılmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergiler üzerine, çalışmada birçok ayrıntılı, analiz değerlendirme ve veriler ışığında reform yapma ihtiyacı olduğu görülmektedir. Bu reformun Türkiye ekonomisi ve uluslararası rekabette öncü olmak adına en kısa zamanda yapılması gerekmektedir. Yapılacak olan reformda her iki kanun tekrar masaya yatırılarak ve kökten reformist bir anlayışla dengeler ve mevcut sistemin işleyişi de gözetilerek yeni baştan yazılmalıdır. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi kanunları düzenlenerek tek bir kanun olarak birleştirilmelidir. Böylece Türkiye'de ister gerçek kişi, isterse tüzel kişi olsun ayırım gözetilmeksizin, eşit bir vergileme yapıldığı gösterilmelidir. Her iki kanunun ayrı ayrı uygulanması her iki kanunda ayrı ayrı indirim, istisna ve muafiyetlerin olmasına farklı beyannameler verilmesine, kırtasiyeciliğe, bürokrasinin artmasına, denetimin azalmasına, vergi harcamalarının katlanarak artmasına neden olmaktadır. Bu sebeple her iki kanunun tek bir kanun olarak ele alınması varolan vergi karmaşıklığını ortadan kaldıracaktır. Ayrıca mevzuatın her sene yeniden ele alınması ve değiştirilmesinin önüne geçmek adına ciddi hesaplamalar yapılmalıdır. İstisna tutarları, sürekli güncellenen ve yenilenen kanunlarla düzenlenmekten ziyade, beyan edilen gelirin belli bir yüzdesinin istisna

olabileceği veya geçmiş yılda beyan edilen gelirlerin belli bir oranının, yeni mali dönemde dikkate alınacağı gibi ifadeler kullanarak sadeleşmeye gidilmeli ve açık bir mevzuat oluşturulmalıdır. Bugünün koşullarını da dikkate alarak çevreye duyarlı, karbon salınımını azaltmaya yardımcı, ileri teknolojiyi üretimi teşvik eden, katma değeri yüksek olan projeleri destekleyen, verilen indirim, istisna ve muafiyetlerin her bir kuruluşunu çarpan etkisiyle ekonomiye kat kat kazandıran bir gelir üzerinden alınan vergiler kanunu oluşturulmalıdır. Gelir üzerinden alınan vergiler kanunu tek bir oran dikkate alınarak hazırlanmalıdır. Bu oranın tespitinde çalışma yer analiz ve değerlendirmeler sonucunda OECD'nin gelir üzerinden alınan vergi yükü %21,6 olduğundan bu oranın altında, Türkiye'de en alt dilime uygulanan oranın ise üstünde bir oran belirlenmelidir. Sadeleşme ve kolay anlaşılabilirlik hususları da dikkate alınarak bu oranın %20 olarak belirlenmesi yararlı olacaktır. Gelir üzerinden alınan vergilerin tek bir vergi olarak uygulanması, sade, açık ve anlaşılabilir bir kanun dilinin tercih edilmesi, kanunun ve maddelerin sadeleştirilmesi ve azaltılması, bu kanunu açıklamaya yönelik tek bir tebliğin çıkarılması yararlı olacaktır. Kanun halka konferanslar düzenlenerek, lansmanı yapılarak, kitle iletişim araçlarında ve sosyal medya hesaplarında iyi tanıtılarak açıklanmalıdır. Sürekli kanun değişiklikleri olmaması adına indirim, istisna ve muafiyetlerin belli şartları taşıması halinde hem gelir hem kurumlara verileceği açıkça yer almalı, dolayısıyla bu şartları içeren maddeler ortak maddeler olmalı, çerçevesi doğru belirlenerek, genel hatlarıyla çizilmelidir.

Gelir üzerinden alınan vergiler hem gerçek hem tüzel kişilere uygulanmalı ve oranı tek bir oran olmalıdır. Bu oran dünyada yer alan mevcut vergi yükü, vergi rekabet edilebilirliği hususları da dikkate alınarak %20 olarak belirlenmelidir. Bu durum vergi rekabet edilebilirliğini de arttıracak ve yabancı sermaye girişine sebebiyet verecektir. Artan oranlı tarifieden vazgeçilerek, düz oranlı vergileme yapılmalıdır. Kişi ve kurumların daha fazla kazanırsam bir üst dilimden vergilendirilirim, bu sebeple daha az kazanmalıyım düşüncesini ortadan kaldırmak gerekmektedir. Bir vergi incelemesi veya denetimi yapılırken sadece çok basit bir yazılım desteğiyle dahi vergi kontrolleri yapılabilecek kolaylıkta bir kanun oluşturulmalıdır. Tek bir vergi oranı uygulanırken indirim, istisna ve muafiyetlerin de bu oranın belli bir yüzdesinin indirimine izin verilmesi, yazılım ve yapay zeka desteğiyle karmaşık olmayan mevzuat sebebiyle, mükelleflerin çok hızlı taranmasına, tespit edilmesine ve olası risklerin belirlenmesini

sağlayacaktır. Mükelleflerin mükellefiyet açarken belli bir teminat yatırması ve bu teminati yükümlülükleri yerine getirdikçe çekebilme imkanının sağlanması, bu sistemin daha iyi bir işlerlik kazanması adına yararlı olacaktır. Gelir üzerinden alınan vergilere yapılan reformlarla birlikte diğer vergi kanunları da bu kanunlara entegre olacak şekilde tekrar ele alınmalıdır. İki usul kanunu olan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda modern bir anlayışla, yeni, sade, açık ve anlaşılır kanun diliyle yeniden ele alınmalıdır. Düz oranlı vergilemeye geçildiği takdirde mevcut uygulanan oranlara yakınlığı sebebiyle devletin vergi kaybı oluşmayacak, vergi harcamalarının azalması, daha çok kazanılması durumunda daha fazla vergi verileceği kaygısı olmadığından üretimi arttıran, kayıt dışılık ve vergi kayıp, kaçagını azaltan bu sebeple vergi gelirlerinin artışı sağlayan bir sisteme dönüşümü tamamlanmalıdır.

Gelir üzerinden alınan vergilerin tek bir kanunda ele alınması, sade, açık ve anlaşılabilir anlatımıyla açıklanması, oranının düşürülmesi, istisna, muafiyet ve indirimlerin azaltılması, GVK ve KVK arası mevzuat farklılıklarının giderilmesi vergileme ilkeleri bakımından da önem taşımaktadır. Bilindiği üzere vergileme ilkelerinin tanımları farklılık gösterse de temel de basitlik, tarafsızlık, etkinlik ve adalet en önemli ilkeler arasında yer almaktadır. Kanun dilinin açık, sade ve anlaşılabilir olması vergilemede basitlik ilkesini karşılayacaktır. Bununla birlikte mükelleflerin ister gerçek ister tüzel kişi olsun aynı kanunda ve tek bir düz oranda vergilendirilmesi tarafsızlık ilkesini desteklemektedir. Sadece gerçek ve tüzel kişiler arasında değil aynı zamanda kişilerin kendi arasında da adaleti sağlamak en temel görevlerdendir. Vergilemede adaletin sağlanması, vergiye uyumun artmasına, adaletli vergileme anlayışının yatırımcılara güven vermesine neden olacaktır.

Vergiye uyum, idareler tarafından istenilen bir durumdur. Bu sebeple mükellefler vergilerini öderlerken idareler uyum maliyetlerinin azalmasına, mükelleflerin iş ve işlemlerinin kısa sürede ve kolaylıkla çözülebilmesine özen göstermektedir. Bu sebeple çeşitli dijital kolaylıklar da son yıllarda mükellefler lehine artış göstermekte, idarenin vergi toplama maliyetini azaltmaktadır. Karmaşık vergi mevzuatı, mükellefler açısından maliyetleri arttırmakta, bir uzmandan yardım almaksızın vergisel iş ve işlemlerini anlamak ve gerçekleştirmek neredeyse imkansız hale gelmektedir. Bu sebeple vergi karmaşıklığının azaltılarak, vergi mevzuat ve sistemlerinin kolaylıkla

anlaşılabilir ve açık hale gelmesi gönüllü uyumu arttıracaktır. Mükelleflerin vergi bilinci, ödediği verginin farkında olmasıyla mümkündür. Türkiye’de gelir vergisinin %91,5’inin tevkiyat ve geçici vergiler yoluyla tahakkuk ettirilmesi, beyan esasına zarar vermektedir. Beyan esasının zarar görmesi ise mükellefin vergi bilincini ve vergiye olan uyumunu azaltmaktadır. Vergiye uyumun sağlanması ve vergi bilincinin artırılması için eğitim, seminer ve kurslar verilmesi önem taşımaktadır. Mükellefler üzerinde yapılan çalışmalar vergiye uyumun sağlanmasında mevzuatın açık, sade, anlaşılabilir, vergi yükünün az olduğu, adaletli bir vergi sisteminin bulunduğu, tarafsız vergilemenin önemli olduğu hususları üzerinde durmaktadır. Vergiye uyumun artması, vergi gelirlerinin artmasına, idarenin en az maliyetle maksimum vergi gelirine ulaşmasına yardımcı olacaktır. Bu sebeple tezde üzerinde durulan gelir üzerinden alınan vergilere yönelik vergi reformu vergi uyumunu arttırarak, toplumsal fayda sağlayacaktır. Bu reformun, kitle iletişim araçları, internet ve sosyal medyada çok iyi anlatılması, bilgilendirici kamu spotlarıyla, kurs, panel ve seminerlerle getirilecek yenilik, fayda ve değişiklikler iyi bir şekilde açıklanarak, bu reforma vatandaşların uyum göstermesi ve hazırlıklı olması sağlanmalıdır.

Literatürde ve uygulamada artan oranlı vergi tarifesi yerine düz oranlı vergi tarifesine geçilmesi sebebiyle vergide adalet ilkesinin zedelenmesi yönünden eleştiriler olsa da, gelir üzerinden alınan vergilerin özellikle gelir vergisinin yapılan çalışma, analiz ve değerlendirmelerde adaleti sağlayamadığı görülmektedir. Adaletin tesisi için herkese eşit bir uygulamayla, etkin, verimli, denetimi yüksek bir vergi sistemine geçilmesi verimliliği arttıracaktır. Düz oranlı vergilemeyle gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payının artması, dolaylı vergilerin payının azalmasına neden olacak ve daha dengeli bir vergi sistemine sahip olunacaktır.

KAYNAKLAR

- Aaron, H., & Galper, H. (2010). *Assessing tax reform*. Brookings Institution Press.
- Ahmad, E., Ahmad, E., & Stern, N. (1991). *The theory and practice of tax reform in developing countries*. Cambridge University Press.
- AICPA (2001), *Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals*, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Inc, Tax Policy Concept Statement, New York: AICPA Inc.
<<http://www.aicpa.org/download/members/div/tax/TaxPolicystmt1.pdf>>
- AICPA (2005), *Understanding Tax Reform: A Guide to 21 St Century Alternatives*, American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) Inc, New York: AICPA Inc.
- Akçay Çağlar, E. (2004). Türk Vergi Reformunun Ekonomik Gelişmeler Işığında Değerlendirilmesi, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Akdoğan, A. (2008). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Akdoğan, A. (2019). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi Yayınları, Ankara.
- Aktan, C., Gencel, U., & Serdar, Y. A. Y. (2019). “Vergi Reformu Mu? Yoksa Vergi Deformu Mu?”. *Yönetim Bilimleri Dergisi*, 17(33), 165-186.
- Aktan, C.C, Kesik, A, Dileyici, D. (2012), “Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler”, Ankara: T.C Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları.
- Aktan, C.C., Dileyici, D. ve Vural, İ.Y. (2006), “Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi”, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 152.
- Alan T. P. (1987). “Fiscal Theory and the ‘Market’ for Tax Reform”, *Reforms of Tax Systems*, Ed.Karl W.
- Alaybek, A. (1961). “*Organik Vergi Reformu*”. Maliye Bakanlığı.
- Altunöz, U. (2024). “Türkiye’de Asgari Ücretin Makroekonomik Belirleyicileri Üzerine Teorik ve Ampirik bir Analiz”, *International Journal of Social Sciences (IJSS)/Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(35), s.34-61.
- Armağan, R. (2007), ” Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, C.12, S.3, s. 227-252.
- Ay, H., ve Haydanlı, M.L. (2017). “Vergi Yüğü Ekseninde Toplumsal Yapının Gelir Dağılımı ve Yoksullukla İlişkisi”, *Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4 (3), s.136–153.
- Ayas, I. (2010), Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları ve Düz Oranlı Gelir Verisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- Aydın, M.S. (2019), Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergiye İlişkin Algı ve Tutumları: Mardin İli Örneği, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Arıkan, Z., & İnneci, A. (2016). “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”. *Sosyoekonomi*, 24(30), s.11-28.
- Armağan, R. (2007). Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 12(3), s.227-252.
- Auerbach, A. J., & Slemrod, J. (1997). The economic effects of the Tax Reform Act of 1986. *Journal of Economic Literature*, 35(2), s.589-632.

- Ayas, Işıl. (2010), Düz Oranlı Gelir Vergisi Uygulamaları ve Düz Oranlı Gelir Vergisinde Algılanan Adalet: Ampirik Bir Çalışma, Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- Aydın, M., & Türgay, T. (2011). “Yoksullukla Mücadelede Vergi Politikası ve Türkiye”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), s.249-274.
- Bahçe, A.B. (2013), OECD Ülkelerinde Yapılan Gelir Vergisi Reformu Çerçevesinde Türkiye’de Gelir Vergisi Sisteminin Simülasyonu, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Maliye Programı, Doktora Tezi, İzmir.
- Barış, S. ve Şeker, H. (2017). “Ekonomi Okuryazarlığı: Amasya Üniversitesi’nde Bir Araştırma”, *Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar*, 54 (624), ss.79-93.
- Barut, N. (2013), “ Türkiye’de Artan Oranlı Vergi Sistemi ve Gelir Dağılımı”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Anabilim Dalı, Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Programı, Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Batı, M. (2023), “Vergi Reformları ve Öneriler”, Türkiye Barolar Birliği Yayınları”, s.11-15.
- Birinci, N, Akyazı, H. (2017), ” Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”, *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13 (1), s.45-60.
- Becermen, C. (2008). *Klasik Dönem Osmanlı Vergi Sistemi Ve Vergi Türleri*. Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara.
- Birinci, N., & Akyazı, H. (2017). “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(1), s.45-60.
- Birinci, N. (2023). Türkiye’de ve OECD Ülkelerinde Vergi Harcamalarının Analizi ve Amaçları Açısından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 185, s.125–153.
- Bulutoğlu, K. (1981), “The Reform in The Political Process”, Vergi Reformları-Vergi Reformu Kongresi Tebliğ ve Yorumları.
- Castanheira, M., Nicodème, G., & Profeta, P. (2012). On the political economics of tax reforms: survey and empirical assessment. *International Tax and Public Finance*, 19, s.598-624.
- Cebeci, Kemal. (2011), Küresel Vergi Rekabeti: Kurumlar Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Cummins, J. G., Hassett, K. A., & Hubbard, R. G. (1996). Tax reforms and investment: A cross-country comparison. *Journal of public Economics*, 62(1-2), s.237-273.
- Çağan, Nami, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXXVII, Sayı: 1-4, 1980.
- Çakır, M. (2013). “Türkiye’de Siyasal Süreçte Vergi Reformuna Genel Bir Bakış”. *Tarih Okulu Dergisi*, 16, s.627-640.
- Çaşkurlu, E., & Arslan, C. B. (2019). *Kamu Maliyesine Giriş*. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Çeçen, M. (2022), Küreselleşmenin Kurumlar Vergisi Politikası Trendleri Üzerine Etkileri, Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Antalya.
- Çelikkaya, A. (2010), Globalleşmenin Neden Olduğu Kurumlar Vergisi Reformları ve OECD Üyesi Ülkeler Üzerine Bir Değerlendirme, *Maliye Dergisi* Sayı: 159, s.37-52.

- Çelikkaya, A. (2019), OECD Üyesi Ülkelerde Gerçekleştirilen En Son Gelir Vergisi Reformları Üzerine Bir İnceleme, Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 372, s.9-26.
- Çetin, S. (2018), “ Türkiye’de Vergi Gelirleri ile Ekonomik Büyüme Arasındaki İlişki: Eşbütünleşme Analizi”, Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Erzincan.
- Çınaklı, H. (2018), Düz Oranlı Vergi Sistemi ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Aydın Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Aydın.
- Çiçek, H.G. (2021), 18. Yüzyılda İngiltere’de Vergileme Kaynaklarının Tarihsel Gelişimi, *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 7 (1),
- Çiftçioğlu, G., & Kalaycıoğulları, İ. (2024). 1933 Üniversite Reformu ile İstanbul Üniversitesine Gelen Alman İktisatçıların İktisadi ve Sosyal Hayatımıza Katkıları. Türk Tarih Kurumu Yayınları, s.1171-1189.
- Çilingir, K. (2009), Düz Oranlı Vergi Sistemi Uygulamaları ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Değirmendereli, A. (2002), “ Mali Yükümlülüklerin Çevresel Amaçlar İçin Kullanılması ve Ekolojik Vergi Reformu”, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İzmir.
- Demir, İ.C. (2008), “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi*, 275-297.
- Demir, M, Sever, E. (2017), ” Vergi Gelirleri Ekonomik Büyüme İlişkisi: OECD Ülkelerine İlişkin Panel Veri Analizi”, *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9 (2) , s.51-66.
- Demirli, Y., & Güran, C. (2009). “ Gelir Vergisi Sisteminin Alternatifleri ve Değerlendirilmesi”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 27(2), s.161-192.
- Demirli, Y. (2009), “ Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.
- Demirli, Y. (2011), “ Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Reformları ve Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Değerlendirme”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara.
- Desai, M. A., & Hines Jr, J. R. (2003). Evaluating international tax reform. *National Tax Journal*, 56(3), s.487-502.
- Devereux, M. P., Griffith, R., & Klemm, A. (2002). Corporate income tax reforms and international tax competition. *Economic policy*, 17(35), s.449-495.
- Di Nola, A., Kocharkov, G., Scholl, A., Tkhir, A.-M. & Wang, H. (2025), Taxation of Top Incomes and Tax Avoidance, *International Economic Review*.
- Doğan, A. (2016), “ İkili Gelir Vergisi, Türkiye’deki Durumu ve Uygulanabilirliği”, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye (Kamu Ekonomisi) Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Dolgun, Merve. (2019), Vergi Uyumu Kapsamında Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Davranışları, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Ekici, D. (2011), “ Türk Vergi Sisteminde Vergi Reformları”, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

- Ergene, B. (2019), İşletmelerde Kurumlar Vergisi Kanunu Kapsamında Vergi Planlaması, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ.
- Eriçok, R.E. (2019). Türkiye’de Vergi Harcamalarının Gelişimi: 2015-2021. İstanbul İktisat Dergisi, 69, s.321–355.
- Feldstein, M. (1976). On the theory of tax reform. *Journal of public economics*, 6(1-2), 77-104.
- Fjeldstad, O. H., & Rakner, L. (2003). *Taxation and tax reforms in developing countries: Illustrations from sub-Saharan Africa*. Chr. Michelsen Institute.
- Gale, W.(1996). Flat Tax Impact on Saving and the Economy, The Brookings Institution.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı (GİB), (2023), Zirai Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Erişim Tarihi: 13.02.2024.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı (GİB), (2024), Ücret Geliri Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Erişim Tarihi: 16.04.2024.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı (GİB), (2024), Ticari Kazanç Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Erişim Tarihi: 16.04.2024.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı (GİB), (2024), Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Erişim Tarihi: 16.04.2024.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı (GİB), (2024), Menkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Erişim Tarihi: 16.04.2024.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (2024), “Vergi Harcamaları Raporu 2023” ,(<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024).
- Gerçek, A., & Uygun, E. (2022). “Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Vergi Türlerine Göre Hesaplanması ve Değerlendirilmesi (2005-2020 Yılları)”, *Vergi Raporu*, 268.
- Gencer, Çağlan Ahmet, (2013),” Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı İçeriğinde İndirime Esas Gelirden Yapılacak İndirimlerin Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi* Sayı: 299, s.29-35.
- Gerçek, A. (1999). ABD’de Vergi Reformu Tartışmaları Ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(1), s.125-136.
- Geyik, O., & Yıldız, H. (2019). “Düz Oranlı Vergilere Bakış: Hall Rabushka Düz Oranlı Vergi Modelinin İncelenmesi”, *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(9), s.162-179.
- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), (2024), “ Vergi Harcamaları Raporu 2023”, (<https://www.gib.gov.tr/>, Erişim tarihi: 01.12.2024).
- Gillis, M. (Ed.). (1989). *Tax reform in developing countries* (Vol. 1). Duke University Press.
- Government of the Netherlands (GN), <https://www.government.nl/topics/income-tax/types-of-income-tax>, E.T. 08.11.2024).
- Güven, Belkıs. (2019), Türkiye’de Gelir Vergisinin Gelişimi, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Güran, M. C. (2004). Vergilemede Adalet ve Gelir Vergisi Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(2), 243-265.

- Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2025). Merkezi Yönetim Bütçe Dengesi, (<https://www.hmb.gov.tr/kamu-finansmani-istatistikleri>, Erişim tarihi: 10.01.2025).
- Hellaç, F.A. (2017). Vergiye Karşı Tepkiler: Gelir Vergisi Mükelleflerinin Vergiye Karşı Tepkileri (Zonguldak İli Örneği), İstanbul.
- Hesap Uzmanları Derneği Komisyonu. (1995), Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- Hesap Uzmanları Derneği Komisyonu. (2023), Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- Işıkman, M.F., ve Doğan, B.S (2024). “2010-2026 Yılları Arasında Türkiye’deki Vergi Harcamalarının Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Sosyal Siyasal ve Mali Araştırmalar Dergisi*, 4 (2), s.187–199.
- İçmen, M. (2018), 1980’den Günümüze Gelir Vergisi Unsurlarının Vergi Adaleti Yönüyle Değerlendirilmesi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Isparta.
- İnan, M. (2010). Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci: 1946–1960 Dönemi. *Maliye Dergisi*, 158, s.349–364.
- İzimek, H.Y. (2007), Geçiş Ülkelerinde Vergi Reformu, Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Adana.
- Kafaoğlu, A.B., (1963). Kalkınmanın Sosyal Açısı ve Vergisi Reformu Komisyonu, Sermet Yayınları, 221-236.
- Kalkınma Bakanlığı Çalışma Grubu Raporu (2018), “Büyüme Odaklı Vergilendirme”, Ankara.
- Kanunlar ve Kararlar Genel Müdürlüğü (2013). Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Taslağı, 12.06.2013, Sayı: 3138, Ankara.
- Karaçuha, Ertuğrul. (1992), Gelir ve Kurumlar Vergisinin Yeri ve Gelişimi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu ve Yerel Yönetim İdaresi İle Girişimcilik, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Karagöz, Ayhan. (2019), Gelir Vergisi Açısından Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi: Karşılaştırmalı Bir Analiz, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Karakaş, İ.E (2014), ” Düz Oranlı Vergi Sisteminin Vergi Hasılatını Arttırmadaki Etkisi”, *Vergi Raporu Dergisi*, 176, s.96-122.
- Karakoyun, F. (2023). “Düz ve Artan Oranlı Kişisel Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Etkileri”. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 30, s.83-105.
- Karakurt, B., & Akdemir, T. (2010). “İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi” , Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 15(1), s.129-154.
- Karayılmazlar, E, Güran, M.C. (2005), ” Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 60-2, s.141-169.
- Kavak, Ahmet, (2013),” Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Hakkında Özet Bilgilendirme”, *Vergi Sorunları Dergisi* Sayı: 299, s.11-15.
- Kaya, A., & Susam, N. (2024). Türkiye’de Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Üzerine Bir İnceleme: Gelir Vergisi Reformu ve Sonuçları. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 26(2), s.320-343.

- Kaya, F. (2008), " Tek Oranlı Vergi Sisteminin Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Araştırma", *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17, s.88-109.
- Kaya, Abdurrahman. (2019), 1949 Yılı Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler Ve Türkiye’de Gelir Vergisi Uygulamaları: 1923 – 1960, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Kaya, Ömer. (2023), Çok Uluslu Şirketlerin Kurumlar Vergisi Matrahının Belirlenmesinde AB Yaklaşımı ve Türkiye’ye Etkileri, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye (Kamu Ekonomisi) Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Ankara.
- Kayaroğlu, N. (2022), Mali Teşvik Uygulamaları İçinde Vergi Harcamalarının Yeri ve Önemi: Gelir Vergisi Üzerinden Bir İnceleme, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İzmir.
- Keen, M., Kim, Y., & Varsano, R. (2006). The “Flat Tax(es)”: Principles and Evidence. International Monetary Fund Working Paper, 17(35), s.449-495.
- Khalilzadeh S. J. ve Shah, A. (1991), “Tax Reform in Developing Countries”, Finance & Development, Volum: 28, No: 2, <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/206883/TaxReforminDevelopingCountries.pdf>>
- Kılıç, Murat. (2019), Kurumlar Vergisinin Genişletici Maliye Politikası İle İlişkisi: Türkiye ile OECD Ülkelerinin Mali ve Ekonomik Büyümelerinin Analizi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Kütahya.
- Kıvanç, H. H. (2007), “Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi”, <http://www.alomaliye.com/2007/hakan_kivanc_vergi_reform.htm>
- Korkmaz, Mustafa ve Can, Ali, (2013), Gelir Vergisi Tasarısında Yer Alan “Serbest Meslek Kazanç İstisnası” ve Mevcut Halinden Farkları, Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 299, s.86-92.
- KPMG (2023), Taxation Of International Executives: Lithuania, Erişim Tarihi: 10.04.2024.
- King, M. A. (1983). Welfare analysis of tax reforms using household data. *Journal of Public Economics*, 21(2), s.183-214.
- Küçük, E. Ö. (2018). “Gelir Vergisi Kanunu Tasarlamak: İlke ve Teknik”. *Ankara Barosu Dergisi*, 76(1), s.219-244.
- Kükrer, A.S (1999). “Türkiye’de Siyasal Süreçte Vergi Reformuna Genel Bir Bakış”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, s.81-96.
- Küsmenoğlu, İ. (2010). Cumhuriyet Dönemi Vergi Tarihi, Oluş Yayıncılık, Ankara.
- Lambert, P. J. (1993). Evaluating impact effects of tax reforms. *Journal of Economic Surveys*, 7(3), s.205-242.
- Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı (2012), Yeni Maliye: Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler, Erişim Tarihi: 12.08.2024.
- Maliye Bakanlığı (2017), Yıllık Ekonomik Rapor, Erişim Tarihi: 06.07.2024.
- Maliye Bakanlığı (2018), Yıllık Ekonomik Rapor, Erişim Tarihi: 06.07.2024.
- Maliye Bakanlığı (2024), Yıllık Ekonomik Rapor, Erişim Tarihi: 04.01.2025.
- Methibay, Y., (1996). Avrupa Topluluğu’nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi, Turhan Kitabevi, Ankara.

- Mitchell, D, Çukurçayır, S. (2011), " Laffer Eğrisi Doğrultusunda Vergi Oranları, Vergilendirilebilir Gelir ve Vergi Gelirleri Arasındaki İlişkinin Anlaşılması", *Maliye Dergisi*, 161, s.326-336.
- Mutlu, D. E., (2007), Vergilendirmenin Gelir Dağılımına Etkisi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, İktisat Politikası Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Nadaroğlu, H. (1998), *Kamu Maliyesi Teorisi* Sekizinci Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (1992), *Kamu Maliyesi Teorisi* Sekizinci Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.
- Nadaroğlu, H. (1981), "Türkiye’de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi", Vergi Reformu Kongresi Tebliğ ve Yorumları, Vergi Reformları, Sayı:131, İstanbul.
- OECD (2024), Revenue Statistics 2024 Türkiye, Erişim Tarihi: 02.01.2025.
- Nalbant Efe, G. (2021), OECD Ülkelerinde Büyüme Odaklı Vergi Reformları ve Türkiye İçin Değerlendirmeler, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Maliye Teorisi Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Neumark, Fritz, "İktisadiyatın ve İktisat Siyasetinin Yeni İnkişaf Temayülleri" *Üniversite Konferansları 1938-1939*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 96, İstanbul 1939.
- Neumark, Fritz, "Maliye Siyasetinin Milli Hususiyetleri", *Üniversite Konferansları 1937-1938*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 93, İstanbul 1939.
- Neumark, Fritz, "Vergi Reformu", *Altıncı Üniversite Haftası Konya 23 Eylül 1945- 4 Ekim 1945*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 290, İstanbul 1946.
- Neumark, Fritz, "Vergi Yüğü ve İktisadi Hayat", *Üniversite Konferansları 1936-1937*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, No: 50, İstanbul 1937.
- Neumark, Fritz Vergi Politikası. Çev. İclal Cankorel. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1975.
- Ortaç, F.R., Ünsal, H. & Yılmaz E. (2016) " Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Çerçevesinde Ön Vergileme Uygulamasının Vergi Sistemine Etkileri Açısından Değerlendirilmesi", *International Journal of Public Finance*, 1(1), s.75-94.
- (2019). "Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği". *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), s.99-114.
- Ozansoy, A. (2010). "Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisinin Entegrasyonu". *Mali Çözüm*, 97, s.133-166.
- Öner, S., & Cural, M. (2019). "Vergi Karmaşıklığı: Gelir Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Beyan Broşürlerinin Okunabilirliği". *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 5(1), s.99-114.
- Özbilen, S. (1998). *Türkiye de iktisadi krizin temel nedenleri ve bir mali sistem reformu önerisi*. Universitäts-und Landesbibliothek Sachsen-Anhalt.
- Özcan, A. G. P. M. (2012). "Gelir Vergisi Açısından Vergi Harcamalarının Analizi: Türkiye ve Bazı Oecd Ülke Örnekleri". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 17(1), s.341-366.
- Özdemir, B. (2009), " Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış Ya Da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı", *Maliye Dergisi*, 157, s.1-32.
- Özer, İ. (1974). Türk Vergi Sisteminin Geliştirilmesi, Maliye Tetkik Kurulu Yayınları, Ankara.
- Özgirgin, N. (1978). Türkiye’de Ücretlilerin Vergi Yüğü 1964-1977. Devlet Planlama Teşkilatı Dökümantasyon Şubesi, Ankara.

- Özgün, B. (2014), “A Tax Reform Proposal For Turkey: Flat Tax System”, Middle East Technical University, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Özker, N., & Esener, S. Ç. (2010). “Kurumsal Bir Vergi Reformu Sürecinde Hedefler ve Vergilemeye Yönelik Beklentiler”. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 20-32.
- Özker, A. N. (2001), “İktisadi Faaliyetlerde Vergi Tarafsızlığı Olgusu ve Hanehalkı Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6, s.61-77.
- Özsarı, İ. (2016), Vergi Hukuku Açısından Düz Oranlı Vergi Sistemi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir.
- Öztürk, H. S. (2012), “Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İstanbul.
- Öztürk, N. (2012). *Maliye Politikası*. Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa.
- Peacock, A. (1981), “Fiscal Theory and The ‘Market’ for Tax Reform”, Roskamp, K. W. ve Forte, F. (Ed.), *Reform of Tax Systems*, Detroit:Wayne State University Pres.
- Pechman, J. A. (1987). Tax reform: Theory and practice. *Journal of Economic Perspectives*, 1(1), 11-28.
- Peker, İmren. (2012), Küresel Ekonomik Düzendeki Vergi Rekabeti ve Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Pur, H.P. (2015). Çağdaş Türk Vergi Sisteminin Kurucusu Ali Alaybek’e Armağan, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, İstanbul.
- Rakıcı, C., & Aktuğ, M. (2020). “Gelir Kavramına Yönelik Farklı Görüşler ve Türk Vergi Sisteminin Gelire Yaklaşımı”, *BAİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 20(4), 879-904.
- Roskamp, F. F. (1981), *Reforms of Tax Systems*, Wayne State University Press, Detroit.
- Saraç, Ö. (2006). Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları Türkiye Değerlendirmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Saraçoğlu, F. (2013),” Gelir Vergisi Kanunu Tasarısında Asgari Ücret”, *Vergi Sorunları Dergisi Sayı: 301*, s.90-97.
- Sarıkaya, H. (2020), Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Analizi, Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Afyon.
- Sarioğlu, F. (2017). “Cari Açık Tartışmaları Bağlamında Türkiye’de Vergi Reformu/Tax Reform in Turkey within the Context of Current Account Deficit Debates”. *Akademik Hassasiyetler*, 4(7), s.23-38.
- Slemrod, J. (1995). Income creation or income shifting? Behavioral responses to the Tax Reform Act of 1986. *The American Economic Review*, 85(2), 175-180.
- Siverekli Demircan, E. (2003),” Vergilendirmenin Ekonomik Büyüme ve Kalkınmaya Etkisi”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Hukuk Fakültesi Dergisi*, 301, s.90-97.
- Songur, M, Yüksel, C. (2018), ” Vergi Yapısı ile Ekonomik Büyüme Arasındaki Nedensellik İlişkisi: Türkiye Örneği”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar Dergisi*, 643, s.47-70.

- Söyler, İ., & Çolak, M. (2013). Nasıl Bir Vergi Reformu?. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (35).
- Stiglitz, J. E. (2000), *Economics of Public Sector*, Third Edition, Newyork/London: WW Norton & Company.
- Swenson, D. L. (2001). Tax reforms and evidence of transfer pricing. *National Tax Journal*, 54(1), 7-25.
- Şahin, H. (2013). Osmanlı Vergi Sisteminde Reform ve Temettü Vergisi, *CÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 37 (1), s.45-57.
- Şahan, Ö. (2022). Kurumlar Vergisi Oran Değişiminin Vergi Hasılatı Üzerindeki Olası Etkileri. *Tekirdağ*, s.56.
- Şen, H., & Sağbaş, İ. (2016). *Vergi Teorisi ve Politikası*, Kalkan Yayıncılık, Ankara.
- Şahinbakan, A. (2017), *Artan Oranlı ve Düz Oranlı Vergi Tarifelerinin Bazı Vergilendirme İlkeleri ve Muhtemel Ekonomik Etkileri Açısından Karşılaştırılması*, Pamukkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Vergi Hukuku ve Vergi Uygulamaları Programı, Dönem Projesi, Denizli.
- Tanzi, V. (1992). *Fiscal Policies in Economies in Transition*. International Monetary Fund Publishing.
- Tax Foundation Center Of Global Tax Policy, International Tax Competitiveness Index 2024, <https://taxfoundation.org/research/all/global/2024-international-tax-competitiveness-index/> Erişim Tarihi: 03.01.2025.
- Tax Complexity, (2024), Tax Complexity Index, (<https://www.taxcomplexity.org/>, Erişim tarihi: 09.09.2024).
- T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi (1962), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Meclis Tutanakları, Erişim Tarihi: 12.03.2024.
- T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı (DPT) (1996), Özel İhtisas Komisyon Raporu, Erişim Tarihi: 16.02.2024
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SSB) (2022), Vergi Harcamaları Listesi, Erişim Tarihi: 24.08.2024.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (SBB) (2024), Kalkınma Planları, <https://www.sbb.gov.tr/kalkinma-planlari/> Erişim Tarihi: 11.03.2024.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2024), 2025 Yılı Bütçe Gerekçesi, Erişim Tarihi: 16.12.2024.
- T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2024), 2025 Yılı Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı Genel Ekonomik Hedefler ve Yatırımlar, Erişim Tarihi: 12.01.2025.
- T.C. Ticaret Bakanlığı (2025), Ekonomik Görünüm Aralık 2024 Raporu, Erişim Tarihi: 13.01.2025.
- Tekbaş, A., & Dökmen, G. (2007). “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”, *Maliye Dergisi*, 153, s.195–213.
- Tekin, A. (2010). “OECD Ülkelerinde Yapılan Vergi Reformlarının Değerlendirilmesi”. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 26, 54-70.
- Tokatlıoğlu, M.Y. (2004). Avrupa Birliği’nde Maliye Politikası ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme, Alfa Aktüel Yayınları, İstanbul.
- Topal, M. (2016). “Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma”. *Journal of Accounting and Taxation Studies*, 9(2), s.149-172.

- Toprak, E.T. (2017), Vergi Reformunun Çerçevesi ve Türkiye’deki Gelişimi, Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Çalışma İktisadı Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Tekirdağ.
- Tuncer, S., (2003). Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları.
- Turhan, S. (1993), Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Turrini,A., Guigue,J., Kiss,A., Leodolter,A.,Van Herck, K., Neher,F., Leventi,C., Papini, A., Picos,F., Ricci, M., & Lanterna, F. (2024) Tax Expenditures in the EU:Recent Trends & New Policy Challenges, European Economy Discussion Papers, Lüksemburg.
- Türk, İ., (2006). *Kamu Maliyesi*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) (2024), <https://www.data.tuik.gov.tr/>, Erişim tarihi: 03.12.2024
- Türkan, E. (1993), Türkiye’de Kurumlar Vergisi Uygulamasının Firma Davranışları Üzerindeki Etkileri, Devlet Planlama Teşkilatı, Uzmanlık Tezi, Ankara.
- Türkiye Sanayici ve İş İnsanları Derneği Komisyonu. (2010), Vergi İncelemelerinde Mevcut Sorunlar ve Çözüm Arayışları Çalıştayı Değerlendirme Raporu, İstanbul: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği Yayınları.
- Türkiye Sanayici ve İş İnsanları Derneği Komisyonu. (2011), Nasıl Bir Gelir Vergisi Sistemi Çalıştayı Değerlendirme Raporu, İstanbul: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği Yayınları.
- Türkiye Sanayici ve İş İnsanları Derneği Komisyonu. (2013), Gelir Vergisi Kanunu Çalıştayı Değerlendirme Raporu, İstanbul: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği Yayınları.
- Türkiye Sanayici ve İş İnsanları Derneği Komisyonu. (2013), 12/06/2013 Tarihinde TBMM Başkanlığına Sevk Edilen Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Değerlendirmeler ve Öneriler, İstanbul: Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği Yayınları.
- Ulph, D. (2014), Keeping up with the Joneses: Who loses out?, *Economics Letters*, 125 (3), s.400-403.
- Uğurlu, H. (2019), Vergilemede Basitlik İlkesi Açısından Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının Birleştirilmesi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Doktora Tezi, Trabzon.
- Uruş, A. F. (2014). Türkiye’deki Gelir Vergisinin Vergileme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi, *Vergi Dünyası Dergisi*, 399, s.130-141.
- Uyanık, A. (2011), Vergi Bilinci, Vergi Etiği ve Vergiye Gönüllü Uyum, Derin.
- Uyanık, A. (2019), ” Vergi Bilinci ve Vergiye Gönüllü Uyumun Vergi Gelirlerine Etkilerinin Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 177, s.354-386.
- Ünver, S. (2020), Türkiye’de Gelir Vergisinin Mali ve Ekonomik Analizi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Ankara.
- Üstün (2018), Vergi Hukuku, Anadolu Üniversitesi Açık Öğretim Yayınları, Eskişehir, s.3-34.
- World Bank (1991), Lessons of Tax Reform, World Bank Publications, Washington.
- Worldwide Tax Summaries, <https://taxsummaries.pwc.com/quick-charts/corporate-income-tax-cit-rates>, Erişim Tarihi: 25.11.2024
- Vergi Konseyi. (2022). Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Raporu.

- Vergi Konseyi. (2022). Vergi İstisna, Muafiyet ve İndirimlerinin Vergi Adaleti, Rekabet ve İktisadi Etkinlik, Vergi Sisteminin Bütünlüğü ve Tutarlılığı Açısından Gözden Geçirilmesi Çalışma Grubu Raporu.
- Vergi Konseyi. (2023). Kayıt Dışı Ekonomiyi Daraltmaya Dönük Tedbirler Çalışma Grubu Raporu.
- Vergi Konseyi. (2023). Yeşil Vergileme: Uluslararası Gelişmeler Sorunlar ve Çözüm Önerileri Çalışma Grubu Raporu.
- Vergi Konseyi. (2024). Türk Vergi Sisteminin Vergi Adaleti Bakımından Değerlendirilmesi Çalışma Grubu Raporu.
- Vergi Müfettişleri Derneği Komisyon. (2023), Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları.
- Vural, İ.Y. (2010), " Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri", *Maliye Dergisi*, 158, s.179-200.
- Yaraşlı, G.O, (2005), Türkiye’de Vergi Reformu, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayınları, Ankara.
- Yavuz, H. (2008), " Türkiye’de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi", Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- Yıldız, H. (1998), Kaynak Yaratması Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi ve Vergi Reformu, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Teorisi Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Yılmaz, G. A. (2006). "Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi". *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 21(1), s.239-268.
- Yurdabak, F. (2003). "Türk Vergi Sisteminde Gelir Vergisi Reformu:(1950 Gelir Vergisi Reformu Örneği)" (Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi.
- Zeren, G. (2019), " Türkiye’de ve Bazı Ülkelerde Vergi Karmaşıklığının Karşılaştırmalı İncelenmesi", *International Journal of Public Finance*, 4 (2), s.145-165.
- Zülfüoğlu, Ö. (2018), " Seçilmiş Ülke Örnekleri Üzerinden Teoride ve Uygulamada Geçici Vergi", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C.14, S.2, s.363-380.



ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Soyadı, Adı : DEMİR, Alaattin

Uyruğu : T.C.

Eğitim Derecesi

Okul/Program

Mezuniyet Yılı

Yüksek Lisans Karadeniz Teknik Üniveristesi/Maliye 2020

Lisans Gazi Üniveristesi/Maliye 2011

Lise Samsun 19 Mayıs YDA Lisesi 2007

İş Deneyimi

Çalıştığı Yer

Görev

2013 – Devam Ediyor Vergi Denetim Kurulu Vergi Müfettişi

Yabancı Dili

İngilizce

Yayınlar

Tezler

Demir, A. (2020). Seçilmiş Ülkelerde ve Türkiye'de Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerinin Vergi Teşvikleri Yönünden Karşılaştırılması, Karadeniz Teknik Üniversitesi. Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.



