



**T.C.  
SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI**

**1980'DEN GÜNÜMÜZE GELİR VERGİSİ UNSURLARININ  
VERGİ ADALETİ YÖNÜYLE DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Murat İÇMEN  
1040214037**

**DOKTORA TEZİ**

**DANIŞMAN  
Prof.Dr. Ramazan ARMAĞAN**

**ISPARTA - 2018**



SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



DOKTORA TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Tez Savunma Sınav Tutanağı 2

| Öğrencinin Adı Soyadı   | Murat İÇMEN  |      |
|---|--|------|
| Anabilim Dalı   | Malıye   |      |
| Tez Başlığı   | Vergi Adaleti ve Gelir Vergisinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi: Türkiye'de 1980 Sonrası Dönem |      |
| Yeni Tez Başlığı <sup>1</sup><br>(Eğer değişmesi önerildi ise)  | 1980'den Günümüze Gelir Vergisi Unsurlarının Vergi Adaleti Yönüyle Değerlendirilmesi.                      |      |
| <p>Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca yapılan Doktora Tez Savunma Sınavında Jürimiz <u>02.03/2018</u> tarihinde toplanmış ve yukarıda adı geçen öğrencinin Doktora tezi için;</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> OY BİRLİĞİ <input type="checkbox"/> OY ÇOKLUĞU<sup>2</sup></p> <p>ile aşağıdaki kararı almıştır.</p> <p><input checked="" type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarılı bulunmuş ve tez <b>KABUL</b> edilmiştir.<br/><input type="checkbox"/> Yapılan savunma sınavı sonucunda aday başarısız bulunmuş ve tezinin <b>REDDEDİLMESİ</b><sup>3</sup> kararlaştırılmıştır.</p> |  |      |
| TEZ SINAV JÜRİSİ  | Adı Soyadı/Üniversitesi  | İmza |
| Danışman  | Prof. Dr. Ramazan İmamoğlu<br>CSÜ - İşletme Fak.   |      |
| Jüri Üyesi  | Doç. Dr. Hüseyin Gökali GİSEK<br>SDÜ - İİBF  |      |
| Jüri Üyesi  | Yrd. Doç. Dr. E. Ayşe Sahin İPEK<br>izmir Katip Çelebi Üni. İİBF   |      |
| Jüri Üyesi  | Yrd. Doç. Dr. Feyza SATALP<br>SDÜ - İİBF   |      |
| Jüri Üyesi  | Yrd. Doç. Dr. Dürüye TOPRAK<br>MAKÜ - İİBF   |      |

<sup>1</sup> Tez başlığının DEĞİŞTİRİLMESİ ÖNERİLDİ ise yeni tez başlığı ilgili alana yazılacaktır. Değişme yoksa çizgi (-) konacaktır.

<sup>2</sup> OY ÇOKLUĞU ile alınan karar için muhalefet gerekçesi raporu eklenmelidir.

<sup>3</sup> Tezi REDDEDİLEN öğrenciler için gerekçeli jüri raporu eklenmeli ve raporu tüm üyeler imzalamalıdır. Tezi reddedilen öğrencinin enstitü ile ilişkisi kesilir.



**T.C.**  
**SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**

**YEMİN METNİ**

Doktora tezi olarak sunduğum “1980’den Günümüze Gelir Vergisi Unsurlarının Vergi Adaleti Yönüyle Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadar ki bütün süreçlerde bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurulmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Bibliyografya’da gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve onurumla beyan ederim.

  
05/03/2018  
Murat İÇMEN

(İÇMEN, Murat, 1980'den Günümüze Gelir Vergisi Unsurlarının Vergi Adaleti Yönüyle Değerlendirilmesi, Doktora Tezi, Isparta, 2018)

## ÖZET

Vergiler devletlerin varlıklarını sürdürebilmeleri için en önemli gelir kaynağı olmakla birlikte devlet ile birey arasında kurulan ilişkinin en önemli bağlarından biridir. Kurulan ilişkinin sağlıklı bir şekilde yürümesi her şeyden önce bireylerin ödedikleri vergide kendilerine adil davranıldığını hissetmelerine bağlıdır.

Vergi yükünün bireyler arasında eşit bir şekilde dağıtılması bireylerin ödeme güçlerinin dikkate alınmasıyla yakından ilgilidir. Literatürde bireylerin vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için vergilemede artan oranlı tarife, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve istisna ve muafiyetlerin uygulanması genel kabul görmektedir. Bu mekanizmalar en iyi sübjektif karakterli bir vergi olan gelir vergisinde uygulama imkanı bulmaktadır. Ancak bu mekanizmaların yeterince uygulanmaması vergi adaletini sağlaması gereken gelir vergisinin bu fonksiyonundan uzaklaşmasına neden olabilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda bu mekanizmaların hepsi uygulandığı halde literatürde vergi adaleti ile ilgili yapılan çalışmaların ortak sonucu olarak vergi adaletinin olmadığı sonucu çıkmaktadır.

Yapılan çalışmada mevcut vergi sisteminde adalet unsurunun ikinci plana atıldığı ve gelir vergisinin vergi adaletini sağlaması bir yana adaletsizliğe yol açan bir vergi haline geldiği sonucuna varılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi, vergi adaleti, gelir vergisi, gelir vergisi unsurları

(İÇMEN, Murat, Evaluation of Income Tax Elements Interms of Tax Justice From 1980 Till Now, Ph.D Thesis, Isparta,2018)

## **ABSTRACT**

Taxes are the most important source of income for states to survive, and they are one of the most important links between the state and the individual. A healthy establishment of the relationship depends, first of all, on the fact that the individuals feel they are treated fairly with the tax they pay.

The equitable distribution of tax burden among individuals is closely related to taking account individuals' ability to pay. In literature, it is generally accepted that prograsive taxation, minimum living allowance, discrimination principle and application of tax exception and exemptions are generally accepted in order for individuals to be able to reach their ability to pay. These mechanisms have the potential to be applied in income tax, which is a tax of the best subjective character. However, the inadequate implementation of these mechanisms can lead to the departure of this function of income tax, which should provide tax justice.

Although all of these mechanisms are applied in the Income Tax Law no. 193, the literature concludes that there is no tax justice as a common result of the studies on tax justice.

This study concludes that the existing system of justice in the current tax system has been introduced into the second plan and the income tax has become a tax that leads to injustice and it is far from providing justice to the tax.

Key words: Tax, tax justice, income tax, income tax elements

## İÇİNDEKİLER

|                           |      |
|---------------------------|------|
| TEZ SAVUNMA TUTANAĞI..... | i    |
| YEMİN METNİ .....         | ii   |
| ÖZET.....                 | iii  |
| ABSTRACT .....            | iv   |
| İÇİNDEKİLER .....         | v    |
| KISALTMALAR .....         | xii  |
| TABLO LİSTESİ .....       | xiii |
| GRAFİK LİSTESİ .....      | xv   |
| ŞEKİL LİSTESİ.....        | xvi  |
| GİRİŞ .....               | 1    |

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### ADALET KAVRAMI VE VERGİDE ADALET

|   |    |
|---|----|
| 1.1. VERGİ KAVRAMI .....                                    | 6  |
| 1.2. VERGİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ .....                       | 8  |
| 1.2.1. İlkçağda Vergileme.....                              | 13 |
| 1.2.2. Ortaçağda Vergileme .....                            | 17 |
| 1.2.3. Yeniçağda Vergileme.....                             | 19 |
| 1.3. VERGİNİN TEORİK YAPISI.....                            | 29 |
| 1.3.1. Faydalanma Teorisi.....                              | 30 |
| 1.3.2. Otorite (İktidar) Teorisi.....                       | 34 |
| 1.4. VERGİLEME İLKELERİ VE NİTELİKLERİ.....                 | 35 |
| 1.4.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri .....               | 37 |
| 1.4.2. Adolph Wagner'in Vergileme İlkeleri .....            | 39 |
| 1.4.3. Gerloff ve Neumark'ın Vergileme İlkeleri .....       | 42 |
| 1.4.4. Vergileme İlkelerinin Değerlendirilmesi .....        | 44 |
| 1.5. ADALET KAVRAMI .....                                   | 46 |
| 1.5.1. Vergi Adaleti Kavramı.....                           | 49 |
| 1.5.2. Vergide Eşitlik Kavramı .....                        | 51 |
| 1.5.2.1. Eşit Mutlak Fedakarlık .....                       | 52 |
| 1.5.2.2. Eşit Oransal Fedakârlık .....                      | 52 |
| 1.5.2.3. Minimum Fedakârlık (En Az Toplam Fedakarlık) ..... | 53 |

|  |    |
|--|----|
| 1.5.3. Vergi Ödeme Gücü Kavramı .....                              | 54 |
| 1.5.3.1. Ödeme Gücünün Göstergeleri.....                           | 55 |
| 1.5.3.2. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak İçin Kullanılan Teknikler..... | 61 |
| 1.5.4. Vergi Adaleti ve Faydalanma İlkesi .....                    | 76 |
| 1.6. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEBİLECEK TEMEL KAVRAMLAR .....         | 77 |
| 1.6.1. Vergi Yüğü.....   | 78 |
| 1.6.2. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı .....                         | 82 |
| 1.6.3. Vergi Kaçakçılığı .....                                     | 85 |
| 1.6.4. Vergi Denetimi.....   | 86 |
| 1.6.5. Vergi Cezası.....   | 89 |
| 1.6.6. Vergi Affı.....   | 90 |

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE ve DÜNYADA GELİR VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ ve SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ GELİR VERGİSİ UYGULAMALARININ VERGİ ADALETİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

|   |     |
|---|-----|
| 2.1. GELİR VERGİSİNDE TARİHSEL SÜREÇ.....   | 92  |
| 2.1.1. Dünyada Gelir Vergisinin Ortaya Çıkış.....   | 92  |
| 2.1.2. Türkiye'de Gelir Vergisinin Ortaya Çıkış .....   | 95  |
| 2.1.2.1. Tanzimat'tan Önce Alınan Vergiler .....  | 98  |
| 2.1.2.2. Tanzimat'tan Cumhuriyetin İlanına Kadar Olan Dönem.....                                  | 102 |
| 2.1.2.3. Cumhuriyet Sonrası Dönem .....   | 109 |
| 2.2. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ GELİR VERGİSİ UYGULAMALARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ ..... | 134 |
| 2.2.1. Amerikan Gelir Vergisi.....  | 134 |
| 2.2.1.1. Amerikan Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü .....   | 134 |
| 2.2.1.2. Amerikan Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması .....                                     | 136 |
| 2.2.1.3. Amerikan Gelir Vergisi Tarifesi .....  | 138 |
| 2.2.1.4. ABD Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları.....  | 139 |
| 2.2.1.5. Amerikan Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi .....                    | 140 |
| 2.2.2. Japon Gelir Vergisi .....  | 141 |

|   |     |
|---|-----|
| 2.2.2.1. Japon Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü.....                                 | 141 |
| 2.2.2.2. Japon Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması.....                       | 143 |
| 2.2.2.3. Japon Gelir Vergisi Tarifesi .....                                     | 144 |
| 2.2.2.4. Japonya Vergi Sisteminde Vergi Harcaması.....                          | 144 |
| 2.2.2.5. Japon Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi .         | 146 |
| 2.2.3. Alman Gelir Vergisi.....   | 146 |
| 2.2.3.1. Alman Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü .....                                | 147 |
| 2.2.3.2. Alman Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması.....                       | 148 |
| 2.2.3.3. Alman Gelir Vergisi Tarifesi.....                                      | 149 |
| 2.2.3.4. Alman Vergi Sisteminde Vergi Harcaması.....                            | 150 |
| 2.2.3.5. Alman Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi           | 151 |
| 2.2.4. İngiliz Gelir Vergisi .....  | 152 |
| 2.2.4.1. İngiliz Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü.....                               | 152 |
| 2.2.4.2. İngiliz Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması .....                    | 153 |
| 2.2.4.3. İngiliz Gelir Vergisi Tarifesi .....                                   | 154 |
| 2.2.4.4. İngiltere Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları.....                      | 155 |
| 2.2.4.5. İngiliz Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi         | 156 |
| 2.2.5. Fransız Gelir Vergisi.....   | 157 |
| 2.2.5.1. Fransız Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü .....                              | 157 |
| 2.2.5.2. Fransız Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması .....                    | 159 |
| 2.2.5.3. Fransız Gelir Vergisi Tarifesi.....                                    | 160 |
| 2.2.5.4. Fransa Vergi Sisteminde Vergi Harcaması .....                          | 160 |
| 2.2.5.5. Fransız Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma<br>İlkesi..... | 162 |
| 2.2.6. İtalyan Gelir Vergisi .....  | 162 |
| 2.2.6.1. İtalyan Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü.....                               | 162 |
| 2.2.6.2. İtalyan Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması.....                     | 164 |
| 2.2.6.3. İtalyan Gelir Vergisi Tarifesi .....                                   | 165 |
| 2.2.6.4. İtalya Vergi Siteminde Vergi Harcamaları.....                          | 165 |
| 2.2.6.5. İtalyan Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma<br>İlkesi..... | 167 |
| 2.2.7. Kanada Gelir Vergisi .....   | 169 |

|   |     |
|---|-----|
| 2.2.7.1. Kanada Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü.....  | 169 |
| 2.2.7.2. Kanada Gelir Vergisinde Gelirin Tanımı.....  | 171 |
| 2.2.7.3. Kanada Gelir Vergisi Tarifesi .....  | 172 |
| 2.2.7.4. Kanada Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları .....  | 173 |
| 2.2.7.5. Kanada Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma<br>İlkesi.....                              | 175 |
| 2.2.8. Seçilen Ülkelerdeki Gelir Vergisi Uygulamalarının Vergi Adaleti<br>Açısından Değerlendirilmesi ..... | 175 |

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 1980 YILINDAN GÜNÜMÜZE TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NİN VE 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

|   |     |
|---|-----|
| 3.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN<br>İNCELENMESİ.....                | 181 |
| 3.1.1. Türk Vergi Sisteminde Vergi Yüğü.....  | 190 |
| 3.1.2. Türk Vergi Sisteminde Dolaylı-Dolaysız Vergi Gelirleri Ayırımı .....           | 196 |
| 3.1.3. Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaletini Etkileyebilecek Diğer<br>Faktörler ..... | 203 |
| 3.1.3.1. Vergi Kaçakçılığı.....   | 203 |
| 3.1.3.2. Vergi Denetimi .....   | 208 |
| 3.1.3.3. Vergi Cezası.....  | 214 |
| 3.1.3.4. Vergi Affı.....  | 219 |
| 3.1.3.5. Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri .....                                   | 222 |
| 3.2. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI VE VERGİ<br>ADALETİ .....             | 227 |
| 3.2.1. Anayasal Çerçeve ve Vergi Adaleti.....   | 227 |
| 3.2.1.1. Kanun-i Esasi ve Vergi Adaleti .....   | 227 |
| 3.2.1.2. 1921 Anayasası (Teşkilât-ı Esasiye) ve Vergi Adaleti .....                   | 228 |
| 3.2.1.3. 1924 Anayasası ve Vergi Adaleti .....  | 229 |
| 3.2.1.4. 1961 Anayasası ve Vergi Adaleti .....  | 229 |
| 3.2.1.5. 1982 Anayasası ve Vergi Adaleti .....  | 230 |

|   |     |
|---|-----|
| 3.2.2. Vergide Genellik İlkesi ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu .....   | 233 |
| 3.2.3. Vergide Ödeme Gücü İlkesi ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ..... | 235 |
| 3.2.3.1. En Az Geçim İndirimi Uygulaması.....                             | 236 |
| 3.2.3.2. Artan Oranlık Uygulaması .....                                   | 239 |
| 3.2.3.2.1. Gelir Vergisi Tarife Yapısının Değerlendirilmesi.....          | 243 |
| 3.2.3.3. Ayırma İlkesi Uygulaması .....                                   | 245 |
| 3.2.3.4. Vergi İstisnası ve Muafiyetler .....                             | 251 |
| 3.2.4. Diğer Uygulamalar ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu.....          | 257 |
| 3.2.4.1. Gelirin Tanımlanması ve Vergi Adaleti .....                      | 257 |
| 3.2.4.2. Mali Milat Uygulaması .....                                      | 262 |
| 3.2.4.3. Aile Reisi Beyanı .....  | 263 |
| 3.2.4.4. Hayat Standardı Esası.....                                       | 264 |

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **GELİR VERGİSİ UNSURLARININ ve YENİ GELİR VERGİSİ TASARISININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ**

|   |     |
|---|-----|
| 4.1. GELİR VERGİSİ UNSURLARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN<br>İNCELENMESİ.....                       | 268 |
| 4.1.1. Ticari Kazançların Vergilendirilmesi .....   | 268 |
| 4.1.1.1. Gerçek Usulde Vergilendirme.....   | 269 |
| 4.1.1.2. Basit Usulde Vergilendirme .....   | 272 |
| 4.1.1.3. Ticari Kazancın Tespitinde Özellik Taşıyan Faaliyetler.....                              | 274 |
| 4.1.1.4. Ticari Kazançlarda İstisna ve Muafiyet .....   | 276 |
| 4.1.1.5. Ticari Kazançların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi ...                         | 278 |
| 4.1.2. Ziraî Kazançların Vergilendirilmesi .....  | 283 |
| 4.1.2.1. Ziraî Kazancın Tespit Şekilleri .....  | 283 |
| 4.1.2.2. Ziraî Kazançlarda Vergi Tevkifatı .....  | 285 |
| 4.1.2.3. Ziraî Kazançların Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından<br>Değerlendirilmesi..... | 286 |
| 4.1.3. Ücretlerin Gelirlerinin Vergilendirilmesi .....  | 290 |
| 4.1.3.1. Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilme Esasları .....                              | 291 |
| 4.1.3.2. Diğer Usulde Vergilendirilen Ücretler.....   | 292 |

|   |     |
|---|-----|
| 4.1.3.3. Özel Usule Tabi Ücretler.....  | 293 |
| 4.1.3.4. Ücret Gelirlerinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi ....  | 294 |
| 4.1.4. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi .....   | 306 |
| 4.1.4.1. Serbest Meslek Kazancı Tespit Şekilleri.....   | 306 |
| 4.1.4.2. Serbest Meslek Kazancında Muafiyet ve İstisnalar .....   | 308 |
| 4.1.4.3. Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat.....   | 309 |
| 4.1.4.4. Serbest Meslek Kazançlarının Vergi Adaleti Açısından<br>Değerlendirilmesi.....   | 310 |
| 4.1.5. Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi.....  | 311 |
| 4.1.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Tespit Şekilleri.....  | 312 |
| 4.1.5.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Konut İstisnası .....  | 314 |
| 4.1.5.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergi Adaleti Açısından<br>Değerlendirilmesi.....  | 314 |
| 4.1.6. Menkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi .....  | 317 |
| 4.1.6.1. Menkul Sermaye İradının Tespiti.....   | 318 |
| 4.1.6.2. Menkul Sermaye İradında İstisnalar .....   | 318 |
| 4.1.6.3. Menkul Sermaye İradında Tevkifat.....  | 318 |
| 4.1.6.4. Menkul Sermaye İratlarının Vergi Adaleti Açısından<br>Değerlendirilmesi.....   | 320 |
| 4.1.7. Diğer Kazanç ve İradların Vergilendirilmesi.....   | 322 |
| 4.1.7.1. Değer Artış Kazançları.....  | 323 |
| 4.1.7.2. Arızı Kazançlar .....  | 324 |
| 4.1.7.3. Diğer Kazanç ve İradların Vergi Adaleti Açısından<br>Değerlendirilmesi.....  | 325 |
| 4.1.8. Gelirin Beyanı, Gelirin Tarhı ve Ödenmesi.....   | 327 |
| 4.1.8.1. Yıllık Beyanname.....  | 327 |
| 4.1.8.2. Muhtasar Beyanname .....   | 332 |
| 4.1.8.3. Münferit Beyanname.....  | 333 |
| 4.1.8.4. Geçici Vergi Uygulaması .....  | 334 |
| 4.1.9. Aynı Miktar Ücret-Ticari ve Serbest Meslek Kazancı Elde Eden<br>Mükelleflerin Gelir Vergisi Karşısındaki Muhtemel Durumları..... | 336 |
| 4.2. YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI VE VERGİ ADALETİ.....  | 341 |

|   |            |
|---|------------|
| 4.2.1. Gelirin Tanımlanması .....           | 343        |
| 4.2.2. Vergi Tabanının Genişletilmesi ..... | 344        |
| 4.2.3. Vergi Tarifesi .....                 | 346        |
| 4.2.4. Vergi Harcaması .....                | 347        |
| 4.2.5. Vergi Güvenliği Önlemleri .....      | 348        |
| <b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>               | <b>351</b> |
| <b>KAYNAKÇA .....</b>                       | <b>356</b> |
| <b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>                        | <b>381</b> |



## KISALTMALAR

|       |  |
|-------|--|
| AGİ   | : Asgari Geçim İndirimi  |
| AYM   | : Anayasa Mahkemesi  |
| CGI   | : Code général impôts (Fransız gelir vergisi)  |
| GİB   | : Gelir İdaresi Başkanlığı   |
| GMSİ  | : Gayrimenkul Sermaye İradı  |
| GSMH  | : Gayri Safi Milli Hasıla  |
| GSYİH | : Gayri Safi Yurtiçi Hasıla  |
| GV    | : Gelir Vergisi  |
| HMRC  | : Her Majesty's Revenue and Customs (İngiliz Gelir İdaresi)  |
| IRS   | : Internal Revenue Service (Amerikan Gelir İdaresi)  |
| ITEPA | : Income Tax (Earnings and Pensions) Act (İngiliz Vergi (Kazançlar ve :<br>Emekli Maaşları) Kanunu |
| KDV   | : Katma Değer Vergisi  |
| KV    | : Kurumlar Vergisi   |
| MB    | : Maliye Bakanlığı   |
| MSİ   | : Menkul Sermaye İradı   |
| OECD  | : The Organisation for Economic Co-operation and Development                                       |
| ÖTV   | : Özel Tüketim Vergisi   |
| USD   | : Amerikan Doları  |
| VDK   | : Vergi Denetim Kurumu   |
| VUK   | : Vergi Usul Kanunu  |

## TABLO LİSTESİ

|   |     |
|---|-----|
| Tablo 1.1. Düz Oranlı ve Artan Oranlı Gelir Vergilerin Karşılaştırılması .....  | 71  |
| Tablo 1.2. Düz Oranlı Vergi Uygulaması .....  | 72  |
| Tablo 2.1. Osmanlı'da 1863-1864 Yılı Bütçe Gelirleri .....  | 108 |
| Tablo 2.2. 1925-1950 Yılları Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%) .....                   | 116 |
| Tablo 2.3. Varlık Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatı .....   | 122 |
| Tablo 2.4. 1951-1960 Dönemi Gelir-Kurumlar ve Esnaf Vergilerinin Tahsilatları ve Toplam Vergi Geliri İçindeki Payları (Milyon TL) ..... | 127 |
| Tablo 2.5. 1961-1980 Dönemi Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Tahsilatları ve Toplam Vergi Geliri İçindeki Payları (Milyon TL) .....       | 129 |
| Tablo 2.6. 1981-2000 Yılları Arasında Gelir Vergisi Hasılatının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) .....                          | 132 |
| Tablo 2.7. 2001-2014 Yılları Arasında Gelir Vergisi Hasılatının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) .....                          | 133 |
| Tablo 2.8. 2014 Yılı ABD Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları .....                             | 135 |
| Tablo 2.9. ABD Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....  | 136 |
| Tablo 2.10. 2017 yılı Amerikan Gelir Vergisi Tarifesi .....   | 138 |
| Tablo 2.11. ABD Vergi Sistemindeki Vergi Harcamaları .....  | 139 |
| Tablo 2.12. ABD Gelir Vergisinde Uygulanan Standart İndirim Miktarı .....   | 141 |
| Tablo 2.13. 2014 Yılı Japon Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) .....                         | 142 |
| Tablo 2.14. Japonya Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....   | 143 |
| Tablo 2.15. Japon Gelir Vergisi Tarifesi .....  | 144 |
| Tablo 2.16. Japonya Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Vergilere Göre Dağılımı .....   | 145 |
| Tablo 2.17. Japon Gelir Vergisindeki İstihdam Kesinti Miktarı .....   | 146 |
| Tablo 2.18. 2014 Yılı Alman Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları .....                          | 147 |
| Tablo 2.19. Alman Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....   | 148 |
| Tablo 2.20. Alman Gelir Vergisi Tarifesi .....  | 149 |
| Tablo 2.21. Almanya Vergi Harcamaları .....   | 152 |
| Tablo 2.22. 2014 Yılı İngiliz Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%) .....                    | 153 |
| Tablo 2.23. İngiliz Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....   | 154 |
| Tablo 2.24. İngiliz Gelir Vergisi Tarifesi .....  | 155 |
| Tablo 2.25. İngiltere Vergi Harcaması .....   | 156 |
| Tablo 2.26. İngiltere Gelir Vergisi Vergi Harcaması ve Yapısal İndirimler ve Vergi Harcaması Tutarları (milyar £) .....                 | 157 |
| Tablo 2.27. İngiltere'de 2017-2018 Mali Yılı En Az Geçim İndirimi Tutarları .....   | 158 |
| Tablo 2.28. 2014 Yılı Fransız Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%) .....                    | 159 |
| Tablo 2.29. Fransız Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....   | 160 |
| Tablo 2.30. Fransız Gelir Vergisi Tarifesi .....  | 161 |
| Tablo 2.31. Fransa Vergi Sisteminde Vergi Harcaması Miktarı .....   | 163 |

|   |     |
|---|-----|
| Tablo 2.32. 2014 Yılı İtalyan Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) .....                             | 163 |
| Tablo 2.33. İtalyan Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....   | 165 |
| Tablo 2.34. İtalyan Gelir Vergisi Tarifesi .....  | 166 |
| Tablo 2.35. İtalya Vergi Harcama Tutarı ve GSYİH Payları .....  | 166 |
| Tablo 2.36. Gelir Vergisi'ndeki En Yüksek Tutarlı Vergi Harcamaları .....   | 167 |
| Tablo 2.37. İtalya'da 2016 Yılı İçin Uygulanan İstihdam Geliri Kredisi .....  | 168 |
| Tablo 2.38. İtalya'da Emeklilik Vergi Kredisi Tutarları .....   | 168 |
| Tablo 2.39. İtalya'da Serbest Meslek Kazancı Geliri Kredisi .....   | 168 |
| Tablo 2.40. İtalya'da Aile Vergisi Kredisi .....  | 169 |
| Tablo 2.41. 2014 Yılı Kanada Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%) .....                           | 170 |
| Tablo 2.42. Kanada Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı .....  | 172 |
| Tablo 2.43. 2017 Yılı Kanada Gelir Vergisi Tarifesi .....   | 173 |
| Tablo 2.44. 2015 Yılı Kanada Vergi Harcaması (milyon Dolar) .....   | 174 |
| Tablo 3.1. Türkiye'de GSYİH, Genel Bütçe Vergi Geliri ve Vergi Yükü .....   | 191 |
| Tablo 3.2. OECD Ülkelerinde Vergi Yükü (Toplam Vergi Gelirleri/GSYH) .....  | 193 |
| Tablo 3.3. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Hasılatındaki Payı .....  | 197 |
| Tablo 3.4. OECD Ülkelerinde Temel Vergi Kategorilerinin (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil) Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) ..... | 201 |
| Tablo 3.5. Türkiye ve OECD'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil) .....       | 202 |
| Tablo 3.6. Denetim Birimleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları .....   | 205 |
| Tablo 3.7. Türkiye'de 2011-2016 Dönemi Vergi İnceleme Sonuçları .....   | 206 |
| Tablo 3.8. 2012-2016 Dönemi Tarhi İstenen Vergi Tutarı İçindeki Gelir Vergisinin Payı .....   | 207 |
| Tablo 3.9. Türkiye'de 1985-2016 Vergi Dönemi Denetim Oranı .....  | 210 |
| Tablo: 3.10. Türkiye'de 1996-2006 Dönemi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor ve Uzlaşılan Rapor Sayıları .....                   | 212 |
| Tablo 3.11. Türkiye'de 2007-2015 Dönemi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları .....   | 213 |
| Tablo 3.12. 01.01.2017 Tarihinden İtibaren Uygulanacak Asgari Geçim İndirimi Tablosu .....  | 237 |
| Tablo 3.13. Türkiye'de 1950-1980 Dönemi Gelir Vergisi Tarife Yapısı .....   | 240 |
| Tablo 3.14. Türkiye'de 1980 Sonrası Gelir Vergisi Tarifesi .....  | 241 |
| Tablo 3.15. 1981-2017 Engellilik Derecesi Bazında Rapor Sayıları .....  | 247 |
| Tablo 3.16. 1. Derece Engelliler İçin Uygulanan Vergi İndiriminin Brüt Asgari Ücret İçindeki Payları .....                                    | 247 |
| Tablo 3.17. Türkiye'de 2006-2016 Dönemi Vergi Harcaması .....   | 252 |
| Tablo 3.18. Türkiye'de Vergi Harcaması Miktarının GSYİH Payı .....  | 253 |
| Tablo 3.19. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Harcamaları İçindeki Yeri .....                     | 254 |
| Tablo 3.20. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki En Yüksek 10 Vergi Harcaması Tutarı .....  | 255 |
| Tablo 4.1. Türkiye'de 1999-2013 Dönemi Ücret Geliri Beyan Eden Mükellef Sayısı .....  | 295 |
| Tablo 4.2. Türkiye'de 2010-2016 Dönemi Gelir Vergisinin Tahsilat Dağılımı .....   | 296 |
| Tablo 4.3. Türkiye'de 2010-2016 Dönemi Tevkif Yöntemiyle Alınan Verginin Dağılımı .....   | 299 |

## GRAFİK LİSTESİ

|   |     |
|---|-----|
| Grafik 1.1. Vergilemede Artan Oranlılık .....   | 67  |
| Grafik 2.1. Seçilen Ülkelerde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı             | 176 |
| Grafik 3.1. 1980-2014 Döneminde Türkiye ve OECD Vergi Yüğü Ortalaması .....                     | 196 |
| Grafik 3.2. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı ..... | 199 |
| Grafik 3.3. Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Kendi İçindeki Yüzde Dağılımı .....                   | 200 |
| Grafik 3.4. Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Kendi İçindeki Yüzde Dağılımı .....                  | 201 |
| Grafik 3.5. 2016 Yılı Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcaması Tahminleri...             | 245 |
| Grafik 4.1. Türkiye’de 2010-2016 Dönemi Gelir Vergisinin Tahsilat Dağılımı .....                | 253 |
| Grafik 4.2. Türkiye’de 2010-2016 Dönemi Tevkif Yöntemiyle Alınan Verginin Dağılımı (%).....     | 300 |

## ŞEKİL LİSTESİ

|   |     |
|---|-----|
| Şekil 4.1. Ticari Kazancın Tespit Şekilleri .....           | 265 |
| Şekil 4.2. Zirai Kazanç Tespit Şekilleri .....              | 284 |
| Şekil 4.3. Ücretlerin Vergilendirilme Usulleri .....        | 291 |
| Şekil 4.4. Serbest Meslek Kazancı Tespit Şekilleri .....    | 307 |
| Şekil 4.5. Gayrimenkul Sermaye İradı Tespit Şekilleri ..... | 312 |



## GİRİŞ

Vergi, bugünkü anlamında ve fonksiyonunda olmasa da insanların toplu halde yaşamaya geçmeleriyle birlikte karşımıza çıkmış ve zamanla birey ile devlet arasında kritik bir temas noktası halini almıştır.

Zamanla devletlere yüklenen görev ve sorumlulukların artması daha fazla gelire ihtiyaç duyulmasına neden olmuş ve günümüzde seviyesi ülkelerin gelişmişlik dereceleriyle ilişkili olmakla birlikte kamu gelirlerinin %80-90'ı vergi gelirlerinin oluşturduğu bir yapıya dönüşmüştür.

Devletler için hayati nitelikte bir araç haline gelen vergiler, devletin elinde kalkınma ve refah aracı olabileceği gibi yoksulluğun ve adaletsizliğin de aracı olabilmektedir.

Tarihsel süreçte demokrasi mücadelelerinin temelinde iktidarı elinde bulunduranların adaletsiz vergi uygulamalarına karşı çıkılmasının yattığı söylenebilir. 1215 yılında Magna Carta ile başlayan vergi alma konusundaki keyfi davranışlara karşı ilk sınırlama girişimi zamanla vergileme ilkelerinin oluşmasına ve bunların ülke anayasalarında yer almasını sağlamıştır.

Vergi sisteminde yer alan kanunların vergileme ilkelerine uygun olması, vergi sisteminin toplum tarafından benimsenmesini kolaylaştırırken vergiye karşı tepkileri de en aza inmesini sağlayabilmektedir. Ekonomik, mali ve sosyal nitelik taşıyan vergileme ilkeleri toplumdan topluma, dönemden döneme değişime uğrasa da “vergilemede adalet” ilkesi her zaman uyulması gereken ilkelerin başında gelmiştir.

Verginin adil olması gerektiğini ifade eden vergi adaleti kavramının temelinde adalet unsuru yer almaktadır. Adalet ise kişiden kişiye, toplumdan topluma, dönemden döneme değişen ve temelinde kişisel değer yargılarına dayanan sübjektif bir kavramdır. Dolayısıyla adaletin belli bir yansıması olan vergi adaleti de sübjektif bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. O halde hem adalet hem de vergi adaleti mutlak ve kesin değildir.

Vergi adaleti kavramındaki bu belirsizlik hem devlet hem de bireyler için onun vergilemede dikkate alınmamasına bir gerekçe olmamıştır. Vergide kesin adaletin gerçekleşmesinin imkansız olması karşısında vergilemede artan oranlılık, en az geçim indirimi, ayırma ilkesi ve istisna-muafiyetler gibi teknikler yardımı ile vergi adaletine yaklaşmak temel ilke olarak kabul edilmektedir.

Vergi adaletinin gerçekleştirilebilmesi tek bir araçla ve kolayca ulaşılabilecek bir olgu değildir. Kimden ne kadar vergi alınacağını, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını belirlenmesi büyük önem taşımaktadır. Kişilerin vergi ödeme güçlerine ulaşılabilmesi için her şeyden önce mükellefin mali gücünü belirleyen subjektif unsurların dikkate alınarak vergilerin şahsileştirilebilmesi gerektirmektedir.

Literatürde subjektif unsurların vergi ödemede dikkate alınabilmesi için en az geçim indirimi, artan oranlı tarife, ayırma ilkesi, istisna ve muafiyetler gibi mekanizmaların uygulanması genel kabul görmektedir. Bu mekanizmaların en iyi uygulanabildiği vergi türü ise kişisel gelir vergileridir.

Kişisel gelir vergileri aynı zamanda dolaysız vergiler olarak kabul edilmektedir. Vergi adaletinin sağlanmasında dolaylı vergiler kimlerin ödeyeceğinin (anonim) belli olmaması, mükellefin ödeme gücünü dikkate almamaları gibi nedenlerle tercih edilmezler. Kişisel gelir vergisinin ise merkezinde mükellef vardır ve onun şahsi ve ailevi durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeye gidilmektedir.

O halde vergi sisteminde adaletten bahsedilecekse gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ve gelir vergisi uygulamasının kendi içinde adil olup olmadığı bize bu konuda fikir verebilecektir.

Dünyada ilk defa 18. Yüzyılın sonlarında İngiltere’de savaşların finansmanı için uygulanan gelir vergisi 19. Yüzyıldan itibaren diğer ülkeler de yayılmaya başlamıştır. Zamanla fiskal amacın yanında ekstra fiskal amaçlar için de kullanılan gelir vergisi günümüzde kamu gelirleri içinde önemli bir paya ulaşarak modern refah devletlerinin en önemli mali kaynak ve dağıtım araçlarından biri halini almıştır.

Türkiye’de ise 1950 yılındaki vergi reformu ile modern gelir vergisinin temelleri atılmaya başlanmışsa da 1863 Temettü Vergisi, 1926 Kazanç Vergisi gelir vergisinin ilk örnekleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Temettü Vergisi ile ilk defa karine usulü

uygulanmasına geçilmiş, sınırlar içindeki ticaretle uğraşanlar ve zanaatkar ile o zamana kadar vergiden muaf olan tüm yabancılar vergi kapsamına alınmıştır. Kazanç Vergisi ile ise o zamana kadar vergilemede yer verilmemiş olan beyan esası uygulanmaya başlanmıştır.

Kazanç vergisi uygulaması Temettü Vergisi'ne göre vergi adaletine daha uygun olsa da asgari geçim indiriminin uygulanmadığı, yükümlülerin ailevi durumlarını dikkate alınmadığı, başlangıçta beyan usulü geniş yer tutarken uygulamadaki güçlükler nedeniyle gerçek usulden uzaklaşıp götürü usulüne dayanması gibi vergi adaletini zedeleyici unsurların oluşması dolayısıyla eleştirilmiştir.

Nihayet bu eleştiriler 1950 yılı ile birlikte gerçekleştirilen gelir vergisi reformu ile ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır. 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile gerçek kişilerin gelirleri vergilendirilmiş, sedüler sistem terk edilip üniter sisteme geçilmiş, Kazanç Vergisi'nin aksine gayrimenkul sermaye iradları kapsam içine alınmış, en az geçim indirimi ve artan oranlılık gibi vergide şahsilik özelliği kazandıran düzenlemelere yer verilmiştir.

Ancak gelişmiş kapitalist ülkelerin vergi sistemleriyle kıyaslanacak kadar ileride olan bu vergi reformu uygulamada ise işletme büyüklüğü, muhasebe ve kayıt düzeni, etkin bir vergi idaresine sahip olunmaması, tarım kesiminin yine vergi kapsamına alınamaması dolayısıyla üniter yapının zedelenmesi gibi nedenlerden dolayı ilk on yıllık uygulamasının başarısız olması sonucunu doğurmuştur.

1960 yılında 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda vergi gelirlerinde artış sağlanması ve bunu sağlarken vergi yükünün daha adil dağıtılmasını sağlamak amacıyla yeniden düzenlemeye gidilmiş ve bu düzenlemeler sonucunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uygulamaya geçilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda günümüze gelene kadar güncelleştirmelerin sağlanması, uygulama ihtiyaçlarının daha etkin bir şekilde giderilmesi, mali ve ekonomik bir takım nedenler ile sürekli yasal düzenlemelere gidilmiştir. Özellikle Neo-Liberal bir dönüşümün başladığı 1980 yılı ile birlikte istisna, muafiyet, indirim ve oranlarda değişikliklere gidilmiş, servet beyanı yürürlükten kaldırılmış, hayat standardı esas ve geçici vergi uygulamasına gidilmiştir. Ayrıca 1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan gelirin tanımı ve yedinci gelir unsuru

değiştirilerek vergilendirilebilir gelirin kapsamı genişletilmiştir. Ancak yaşanan ekonomik kriz ve baskı gruplarının da etkisiyle düzenlemeden 1999 yılında çıkarılan 4444 sayılı Kanun ile vazgeçilmiştir. Yine gelir vergisinde köklü bir değişiklik getirmesi beklenen ve 2013 yılında Meclise gönderilen Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı da bu kapsamda başvurulmuş yasal düzenlemeler arasındadır.

Hangi amaçla yapılırsa yapılsın bu süreçte 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan tüm düzenlemeler az veya çok vergi adaletini de etkilemektedir.

Türkiye'de vergi adaleti algısıyla ilgili yapılan çalışmaların ortak sonucu olarak vergi sistemi adaletsiz bulunmuştur. Toplam vergi gelirlerinin dolaylı-dolaysız vergi yapısı, vergi kaçakçılığı, vergi afları, vergi denetimi ve vergi cezaları vergi sistemiyle ilgili adalet algısını etkileyen faktörlerin başında gelmektedir. İstisna ve muafiyetlerin fazlalığı, en az geçim indirimi uygulamasının ekonomik gerçeklerle uyuşmaması, artan oranlı vergi tarifelerinin vergi yükünü alt ve orta gelirliiler üzerinde yoğunlaştırması, ayırma ilkesinin etkili kullanılmaması, verginin tevkif suretiyle toplanabilen bir yapıya gelmesi, ücret kazancı elde edenlerin beyanname verememeleri böylece başta mesleki giderleri ve diğer gelir unsurlarına tanınan indirim konularından faydalanamamaları gibi unsurlar da mevcut gelir vergisi uygulamasının adaletsiz olarak algılanmasına neden olmaktadır.

Hem seçilen gelişmiş ülkelerdeki (G7) hem de Türkiye'de uygulanan gelir vergisi uygulamasının vergi adaleti bağlamında değerlendirildiği bu tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde verginin ortaya çıkışı ve günümüzde ki anlamına kavuşuncaya kadar ki geçirdiği tarihsel süreç, bu süreçte uzun deneyimler sonucunda ortaya çıkan vergileme ilkeleri, insanlık tarihi boyunca üzerinde en fazla kafa yorulan ve tanımlanması en güç kavramların başında gelen adalet kavramı ve bunun bir yansıması olan vergi adaleti, vergi adaletinin sağlanabilmesi için bireyin ödeme gücü, ödeme gücünün göstergeleri, ödeme gücüne ulaşmak için uygulanan teknikler ve vergi adaletini etkileyebilecek temel kavramlar araştırılarak çalışmanın teorik kısmı oluşturulmuştur.

İkinci bölümde tezin asıl konusunu oluşturan gelir vergisi üzerinde durulmuştur. İki kısma ayrılan bu bölümün birinci kısmında dünyada ilk defa savaşların finansmanını sağlamak için uygulanmış gelir vergisinin dünyada ve Türkiye'de nasıl ortaya çıktığı,

günümüzde uygulanan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile birlikte hangi gelir vergilerinin uygulandığı, uygulandıkları dönemlerdeki vergi sistemi içindeki durumları ele alınmıştır. İkinci kısımda seçilen ülkelerdeki gelir vergisi uygulamaları vergi adaleti yönünden incelenmiştir. Seçilen ülkeler dünyada G7 olarak bilinen ABD, Japonya, Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya ve Kanada'dan oluşmaktadır. Seçilen ülkelerin vergi sistemleri, vergi yükleri, gelir vergisinin vergi sistemindeki yeri, gelir vergisi kanunundaki gelir tanımları ve ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan vergi tarifeleri, en az geçim indirimi ve ayırma ilkesi ve istisna-muafiyet gibi tekniklerin ne kadarına ve nasıl yer verdikleri araştırılmıştır.

Üçüncü bölümde vergi sistemimiz ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu vergi adaleti açısından incelenmiştir. Türk vergi sisteminin vergi adaletini gözetip gözetmediği vergi yükü dağılımı, dolaylı-dolaysız vergilerinin toplam vergi gelirlerinden aldığı pay, vergi kaçakçılığı, vergi afları, vergi denetimi ve vergi cezası gibi vergi adaletini yakından ilgilendiren konular araştırılarak belirlenmeye çalışılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu vergi adaleti bağlamında değerlendirilirken şimdiye kadar kullanılan Kanun-i Esasi, 1921-1924-1961 ve 1982 Anayasalarında vergi adaletinin gözetilip gözetilmediği, ödeme gücüne ulaşılabilmesi için kullanılan tekniklerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda ne ölçüde uygulanabildiği, vergi adaletini etkileyebilecek gelirin tanımlanması, mali milat, hayat standardı gibi uygulamaların olup olmadığı ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde ise tek tek gelir vergisi unsurlarının vergilendirilmesinin vergi adaletine uygunluğu incelenerek gelir vergisinin kendi yapısının adil olup olmadığı ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Ayrıca bu bölümde tezin hazırlandığı tarih itibariyle henüz yasalaşmamış olan "Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı" da vergi adaleti bağlamında incelenmiştir.

Tüm bu bölümlerde ortaya çıkan veriler ışığında genel bir değerlendirme yapılarak sonuç ve öneriler kısmı ile birlikte tez çalışması sonuçlandırılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### ADALET KAVRAMI VE VERGİDE ADALET

#### 1.1. VERGİ KAVRAMI

Günümüzde başta devlet olmak üzere kamu tüzel kişileri; mali, sosyal ve ekonomik nitelikteki fonksiyonlarını yerine getirebilmek için sürekli artan faaliyetlerde bulunmaktadır. Devlet ile ona doğrudan ya da dolaylı yollarla bağlı diğer kamu tüzel kişilerinin bu faaliyetleri yürütebilmesi için, hem üretim faktörlerine sahip olmaları hem de piyasada üretilen mal ve hizmetleri elde etmeleri gerekir. Bu da ancak sözü geçen faktör, mal ve hizmetlerin piyasa bedellerini (fiyatlarını) ödeyerek yani satın alarak mümkün olabilir. Bu nedenle kamu giderlerinin karşılanabilmesi için devletin belirli ve düzenli gelir kaynağına sahip olması gerekmektedir (Öner, 1986: 39).

Devletin söz konusu görevleri ve ihtiyaç duyduğu fonların tutarı, yüklendiği fonksiyonların kapsam ve niteliğine göre artmakta veya azalmaktadır ( Akdoğan, 2014: 105-106). Kamu giderlerini karşılamada gereksinim duyulan kaynaklar arasında başta vergiler olmak üzere resim, harç, mülk, şerefiye, parafiskal gelir, para ve vergi cezaları, ve teşebbüs ve özelleştirme geliri, borçlanma, fon ve emisyon yer almaktadır. Bu gelirlerin içinde en sağlam kaynak ise vergi gelirleridir. Vergi kavramı ile ilgili olarak mali literatürde tam bir görüş birliği olmayıp, verginin tanımı günün gereklerine ve tanımı yapan kişinin yaklaşımına bağlı olarak farklılık göstermektedir (Turhan, 1998: 20-21).

Kamu gelirleri arasında en önemli yeri vergilerin alması nedeniyle kamu gelirleri genelde vergi gelirleri olarak anlaşılmaktadır. Günümüzde devletin en önemli gelir kaynağı olan verginin tanımı da devletin fonksiyonlarının değişimine paralel olarak farklılaşmaktadır. Vergi “Türkçe bir terim olup, kökeni itibariyle anlama; hediye edilen, karşılıksız verilen bir değeri” belirtir.(Sayar, 1975: 26).

*Oxford İngilizce Sözlük’de vergi, hükümet tarafından işçi gelirleri, ticari karlar, mal, hizmet ve ticari işlemler üzerinden alınan devlet gelirlerine zorunlu bir katkı*

olarak tanımlanırken (*Oxford English Dictionary*), Fransız maliye bilimcisi Gaston Jeze'ye göre vergi, "Devletin egemenlik gücüne dayanarak, kamu giderlerini karşılamak amacıyla yaptığı zor alım" (Türk, 1997: 96) iken, bir diğer tanıma göre "Vergiler; devletin veya devletten vergilendirme yetkisini almış diğer kamu tüzel kişilerinin fert ve kurumlardan, hukuki cebir altında, kanunda belirtilen kurallara göre ve karşılıksız olarak aldıkları ekonomik değerlerdir" (Öncel vd., 2002: 145). Yine "devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin, geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla, hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın, geri vermemek üzere, gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarı" şeklinde tanımlanabilmektedir (Nadaroğlu, 1983: 260).

Türk vergi mevzuatında ise verginin tanımı yapılmamış ancak 1982 Anayasası'nın 73. maddesinde "Vergi Ödevi" başlığı altında: "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır" şeklinde ifade edilmiştir.

Tanımları çoğaltmak mümkün olmakla birlikte yukarıdaki açıklamalar göz önüne alındığında bir vergi tanımında mutlaka bulunması gereken temel unsurları şu şekilde özetlemek mümkündür:

- a) Devlet veya devletin izin verdiği kamu otoritesi tarafından toplanması,
- b) Karşılıksız olması yani vergi ödeyenlerin devletten bunun için kendilerine yönelik bir mal yada hizmet talebinde bulunamaması,
- c) Cebri olması, yani devletin egemenlik hakkına dayalı, yasalarla düzenlenmiş bir zorunluluk olması,
- d) Mali bir transfer olması yani günümüzde tamamen para ile ödenmesi,
- e) Kesin olması yani bir süre sonra geri ödemenin yapılmamasıdır.

## 1.2. VERGİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Vergileme düşüncesi günümüze gelene kadar ekonomik, mali, sosyolojik, psikolojik, dinsel vb. çeşitli unsurların etkisiyle şekillenmiştir. Vergi tarihsel süreçte onu toplayan kurum/güç tarafından farklı şekillerde yorumlanmış ve uygulanmış bir olgudur. Bugünkü anlamı ve fonksiyonlarında olmasa da vergi insanların toplu halde yaşamaya geçmeleriyle birlikte karşımıza çıkmış ve devlet ile birey arasındaki en önemli bağlardan biri olmuştur.

Devlet için hayati bir nitelik taşıyan vergi tarih boyunca bu özelliğini hiç yitirmemiştir. Devletler varlıklarını sürdürebilmek için vergi almaya ihtiyaç duymuşlardır. Bunun yanında vergiler zaman zaman devletin elinde kalkınma ve refahın aracı olabileceği gibi, yoksulluğun ve adaletsizliğin de aracı olabilmektedirler (Aktan vd.,2002, 426-427).

Tarihsel süreçte verginin ve vergilendirme yetkisinin yönetenlerce suistimal edilebilen yetkilerin başında geldiğini söylemek mümkündür. Demokrasi öncesi yönetimlerde ve anayasallaşma hareketlerinden önce, devlet iktidarını elinde bulunduran kimselerin vergi alma yetkisini kötüye kullandıkları tarihsel bir gerçektir (Aktan vd., 2002: 428). Zaten vergileme konusundaki anayasal hareketler de vergi yetkisinin insan hakları ölçüğünde kullanılmaması nedeniyle ortaya çıkmıştır (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 4).

Devletlerin demokratikleşme süreçleriyle vergileme yetkisinin gelişimi paralellik göstermektedir. Devletin başındaki kişinin egemenliğinin halk tarafından sınırlandırılmak istenen ilk yetkisi vergilemedir. Tarihsel süreçte ilk demokrasi mücadelelerinin devleti yönetenlerin keyfi vergilemelerine tepki olarak başladığı ve yazılı-yazısız anayasaların, geniş ölçüde, bu yoldaki mücadelelerin sonucunda biçimlendiği söylenebilir (Uluatam, 1995: 21).

Verginin özgürlüğün ve vatandaşlığın bir simgesi olarak kabul edilmesi vergi kültürünün önemli bir aşaması olmuştur. Verginin yardım görünümünden “zorunlu” niteliğe dönüşmesi ve devletin egemenlik hakkına dayanarak kişilerin gelirlerine paydaş olma durumuna gelmesi sonucunda, devletin vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması sorunu önem kazanmıştır (Gökbunar, 1998: 179).

İlk ve ortaçağda devletlerin başlıca gelir kaynakları; savaşta yenilen devletlerden alınan ganimetler, harçlar ve uluslararası ticaretten alınan gümrük vergileri iken 15. ve 16. yüzyıllarda vergiler sürekli ve zorunlu bir ödemeye dönüşmeye başlamıştır. Krallar vergi koyarken genellikle halk temsilcilerinin onaylarını almışlar, ancak çok güçlü oldukları zamanlarda bu gereksinimi duymamışlar ve vergi almada keyfi davranışlarda bulunmuşlardır. Tarihteki ilk demokrasi mücadelesi de idarecilerin vergi alma konusundaki keyfi davranışlarına tepki olarak başlamıştır (Çağan, 1982: 14-15).

Tarihte idarecilerin vergi alma konusundaki keyfi davranışlarına ilk sınırlama İngiltere’de 1215 yılında kral olan John’un baronlarla giriştiği savaşlar sonucu imzalamak zorunda kaldığı Büyük Özgürlük Fermanı’nda (Magna Carta Libertatum) getirilmiştir. Bu anlaşma ile kralın vergileme yetkisi ilk kez sınırlanmış ve soylular ve din adamlarından oluşan Krallık Toplu Meclisi’nin izni olmadan hiçbir vergi ve yardım parası alınamayacağı kararlaştırılmıştır (Musulin, 1983: 17-46). Magna Carta, demokrasi tarihinde kralın genel olarak egemenliğini, özelde de vergilendirme yetkisini sınırlandıran ilk yazılı temel belge olması nedeniyle son derece önemlidir (Eroğul, 2000: 38).

Büyük Özgürlük Fermanı’na rağmen, İngiltere krallarının bu hukuksal belgenin koyduğu sınırlardan kendilerini kurtarmak için gösterdikleri çaba zaman zaman tepkilerle karşılaşmış ve kralların yetkilerinin kısılması ve sınırlandırılması ile, bunların keyfi işlemlerine karşı bireylerin hak ve hürriyetlerinin tanımlanması ve sınırlarının genişletilmesi ile ilgili diğer bazı önemli hukuki belgelerin doğmasına yol açmıştır (Tanilli, 1981: 165).

Bu konudaki bir diğer önemli yasal metin de 1628 yılında yine İngiltere’de Parlamento ile Kral I. Charles arasında imzalanan Haklar Bildirisi (Petition of Rights)’dir. Bu anlaşmanın da temelinde kralın parlamentonun onayı olmadan borçlanamaması, vergi ve mali yardım toplayamaması ve parlamento tarafından onaylanmamış vergileri ödemeyenlerin soruşturulmaması yer almıştır (Musulin, 1983: 17-46).

Amerika Birleşik Devletleri’nde de süreç özünde İngiltere’dekinden çok farklı gerçekleşmemiştir. Amerika’nın İngiltere’den bağımsızlığını ilan etmesinin en önemli nedeni, İngiltere’nin Amerika’daki sömürgelerinin vergilendirme yetkisine müdahale

etmesi olmuştur. İngiliz parlamentosunun çıkarttığı ve uygulamada Amerika'daki sömürgelerin vergilendirme yetkisini kısıtlayan kanunlar (Şeker Kanunu, Pul Kanunu, Townsend Kanunu) sonucu siyasi bağımsızlığın mali bağımsızlıktan geçtiği anlaşılmıştır (Çağan, 1982: 21-22). Sonuçta da 1776 yılında Virginia İnsan Hakları Bildirgesi ilan edilmiş ve hiç kimsenin kendi rızası ya da seçtiği temsilcilerin rızası olmadan kamu yararı için mal ve mülkü üzerinden vergilendirilememesi karara bağlanmıştır (Musulin, 1983: 76).

Fransa'da da vergileme alanındaki tarihsel gelişim İngiltere'dekine benzer bir gelişim göstermiştir. Fransız Devrimi'nden önce kral vergilendirmeye başvuracağı zaman Genel Meclis'in (EtatsGeneraux) onayına başvurması gerekmektedir. Bu kural 1614 yılından sonra uygulanmamış ve Genel Meclis Fransız Devrimi'ne kadar hiç toplanmamış, krallar da vergilendirme yetkilerini sınırsız olarak kullanmışlardır (Çağan, 1982: 24-26). 1789 Fransız devriminden sonra ise ilan edilen İnsan ve Vatandaş Hakları Demeci'nin 13. Maddesinde bütün vatandaşların ödeme güçlerine göre kamusal gücün devamı için eşit ölçüde vergilendirilmesi, 14. Maddesinde yurttaşların bizzat veya temsilcileri aracılığıyla verginin gerekliliğini belirleme, bunu özgürce kabul etme, bu vergilerin kullanımını gözlemlene ve verginin miktarını, matrahını, tahsil şekli ve süresini belirleme hakkına sahip olduğu karara bağlanmıştır

Vergilendirme yetkisinin gelişiminde imzalanan bu tarihsel metinler yanında, 20. yüzyılda imzalanan insan hakları ve temel mülkiyetleri korumak amacıyla çeşitli sözleşmelerde uygulamaya konulmuştur. Bunlarda en önemlileri, "İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi" (The Universal Declaration of Human Rights), ve "İnsan Haklarının ve Temel Özgürlüklerin Korunmasına İlişkin Avrupa Sözleşmesi" (European Convention on Human Rights)'dir.

Bunlardan İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi, Birleşmiş Milletler Genel Kurulu tarafından 10 Aralık 1948 tarihinde kabul edilmiştir. Beyannamenin 17. maddesinin 1. ve 2. fıkraları "*Herkesin tek başına veya başkalarıyla ortaklaşa mülkiyet hakkı vardır. Hiç kimse keyfi olarak mülkiyetinden yoksun bırakılamaz*" şeklinde düzenlenmiştir. Böylece, beyannamenin ilgili maddesiyle hem mülkiyet hakkının temel bir hak olduğu kabul edilmekte, hem de keyfi vergilendirmeye karşı dolaylı da olsa

verginin makul bir sebebe dayanması esas alınmaktadır (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 15-16).

Bir diğer sözleşme olan ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi olarak da bilinen sözleşme, Avrupa Konseyine üye devletlerin Dışişleri Bakanları tarafından 04.11.1950 tarihinde Roma'da imzalanmış ve 03.09.1953 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Sözleşme kapsamında 20 Mart 1952 tarihinde kabul edilen Ek 1 Sayılı Protokolün mülkiyetin korunması başlıklı birinci maddesinin ilk fıkrası “*her gerçek ya da tüzel kişi mallarının dokunulmazlığına saygı gösterilmesi hakkına sahiptir. Herhangi bir kimse ancak kamu yararına ve kanunun öngördüğü koşullar ve devletler hukukunun genel ilkeleri çerçevesinde mülkünden yoksul bırakılır*” şeklinde düzenlenmiştir.

Böylelikle Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile “vergilendirme yetkisinin taraf devletlerce kullanılabilme kabiliyeti” üç ana unsurda hükme bağlanmıştır (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 16-17):

- Vergilendirmede kamu yararı göz önünde bulundurulması,
- Vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerin yalnız kanunla yapılması,
- Vergilendirmenin devletler hukukunun genel-geçer prensiplerine uygun olması.

Günümüz toplumlarında en gelişmiş haliyle görülen vergileme süreci ve kurumu, özellikle binlerce yıllık insanlık tarihinde, giderek gelişen toplumsal ve ekonomik nedenlere ve şartlara bağlı olarak bugüne kadar gelmiştir. Bu gelişme temelde üç ana aşama şeklinde ele alınabilir (Falay, 1996: 8-9):

a) İktisadi değişim (mübadele) araçlarının henüz ortaya çıkmadığı ve henüz özel mülkiyet anlayışı ve kavramının belirmediği ilk aşamada, bu ilkel toplumsal şartlarda aynı (mala dayalı) ve nakdi (parasal) şekilde vergilere rastlanmaması doğaldır. İnsanlık tarihinde ilk rastlanan vergileme olayı, bireyin emeği ile katılma şeklinde toplumsal yaşamdan doğan genel ve toplumsal gereksinimleri gidermesi şeklinde kendini gösterir. Bu aşamada birey henüz mal mülk sahibi olamamıştır, tek serveti emeğidir. Vergide emek üzerinden alınmaktadır. Bu durum ve bu aşama çok uzun yüzyıllar devam edip gitmiştir.

b) Toplumda mülkiyetin genel şartları ortaya çıkmaya başladığı ikinci aşamada birey, mülkiyet kavramını tanımaya başlamıştır. Ekonomik değişim araçları da

bizzat elde bulunan ve üretilen eşya ve ürün olmuştur. Bu çağlar, takas şeklinde alışverişlerin yapıldığı bir aşamayı kapsar. İşte bu aşamada bireyler, kamusal hizmetlerin görülmesine ve toplumsal ihtiyaçların karşılanmasına mal ve ürün olarak ödemeler şeklinde katılmaktadır.

c) Ekonomik değişim aracı olarak paranın ortaya çıktığı son aşamada bireyler ve topluluklar, vergi niteliğindeki ödemelerini artık para ile yapmaktadır. Bu aşama günümüzde de süregitmektedir.

Vergiyi ifade eden terimlerin tarih sahnesinde aldığı isimler vergileme düşüncesindeki değişimi açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Önceleri yardım, hediye adını taşıyan ödemeler, daha sonraları ülkelere göre rica, lütuf, ihsan şekillerini almış ve bugünkü anlamına yakın şekilde fedakârlık, yükümlülük, zorunluluk anlamı içeren terimlerle ifade edilmiştir. Tarihsel süreç içerisinde ilk dönemlerde kullanılan petitio, precaria, bede, donum (donation) benevolence, offrande terimleri (rica, hediye, lütuf anlamında) verginin ihtiyari bir ödeme niteliğini ortaya koyan terimlerdir. İhtiyari nitelikli ödemelerin zamanla, özellikle savaşların finansmanının getirdiği zorunluluklar sonucu, devlete katkı sağlamayı amaçlayan ve zorunluluk vurgusu daha fazla olan aide (yardım), steuer (yardım-destek) subsidy, aidiutorium gibi terimlerle ifade edildiği görülmektedir. Zorunluluk unsurunun kanunen olmasa da fiilen uygulamaya geçtiği ve devletin finansmanına katkıda bulunmak için vergi mükelleflerinin fedakarlıkta bulunmaya mecbur oldukları anlayışın yaygınlaşmasıyla, bu fedakarlık ve vazife karakterini yansıtan Fransızca'da contribution (katkı, fedakarlık), necessarium (gereklilik) İtalyanca'da tributo, dazio terimleri vergiyi ifade etmekte kullanılmıştır. Günümüzde ise, Fransızca'da impot (zorunluluk, cebir) İtalyanca'da imposta, İngilizce tax terimleri modern vergileme anlayışının fiili ve hukuki cebriliğini yansıtmaktadır (Canbay, 2009: 2-3). Osmanlı Devleti döneminde ise “iane” (bağış), imdadiye, “öşür” (aşar), “haraç”, “teklif” gibi kelimeler kullanıldıktan sonra vergi bunların yerini almıştır (Oktar, 2005: 6.)

Verginin günümüzdeki anlamına kavuşması 19. yüzyılı bulmuştur. Buraya kadar vergi aynı karakterli, olağanüstü durumlarda, ara sıra, ikincil derecede önemli ve hangi nedenle toplandı ise o iş için harcanan bir yapıda (tahsis ilkesi) iken günümüzde, nakdi karakterli, sürekli, birincil derecede önemli ve toplanırken hangi mal ve hizmetin

finansmanında harcanacağına belli olmadığı (adem-i tahsis ilkesi) bir yapıya kavuşmuştur.

### 1.2.1. İlkçağda Vergileme

Ekonomik düşüncenin ortaya çıkması Eski Mısır-Roma-Yunan, Hindistan, Çin, Persler ve Arap toplumlarıyla tarihlendirilir. Bu toplumlardan Aristotale, Chanakya (bilinen adıyla Kautilya), Qui Shi Huang, Thomas Aquinas ve İbni Haldun yaşadıkları dönemlerde yaptıkları çalışmalarla ekonomik düşüncenin gelişmesine önemli katkılarda bulunmuşlardır (Miller vd.,2010: 3).

İlkçağ toplumlarının hemen hepsinde endüstriyel, ticari ve tarımsal faaliyetler hor görülüş ve bunlarla iştilal edenlere genellikle düşmanca tavır takınılmıştır. Toplumun refahının sağlanması için ekonomik faaliyet yerine *politika*, ekonomide ekonomist yerine ise *filozof*, *din* ve *devlet adamı* ve *yazar* gibi kişiler söz sahibi olmuştur. Ayrıca, servet elde edilmesinin, ekonomik faaliyetler yerine siyasi ve askeri egemenlik ile mümkün olduğu kanısının toplumu idare edenlerce benimsenişi düşünürlerin ekonomik konulardan çok politika ve sanat alanına yönelmelerine neden olmuştur. (Zeytinoğlu, 1986: 3-4).

İlkçağın ekonomik hayatına tamamen *kapalı bir aile ekonomisi* hakimdir. Üretim aile içinde ve aile ihtiyaçları için yapılmakta ve üretilen bütün mallar aile tarafından tüketilmektedir. Sistemi ayakta tutan emek kaynağı ise “kölelik”tir. Savaşlarda ele geçirilen esirlerin de ganimet sayılıp, alım-satıma konu olması kölelerin sayısının hızla artması ucuz emek miktarının kaynağını oluşturmasına neden olmuştur (Zeytinoğlu, 1986: 2-3)

Geleneksel toplum olarak da adlandırılan ilkçağ uygarlıkları kalkınma ve modernleşme sürecinin başlangıcı sayılmaktadır. Tarıma dayanan ve milli gelir düzeyinin düşük olduğu ekonomide para ekonomisi, ticaret ve şehirleşme yeterince gelişmemiştir. Bu yapıda devlet gelirleri,

Vergi dışı gelirler (harç ve mülk gelirleri gibi),

Geleneksel dolaysız vergiler (baş ve arazi vergileri gibi),

Dolaylı vergiler (gümrük ve tüketim vergileri gibi) kalemlerinden oluşmaktadır (Ay ve Talaşlı, 2008: 140).

İlkçağda vergi ile ilgili fikirlerin ilk ve ilkel izlerini Sümerler, Eski Yunan, Eski Roma ile Eski Mısır gibi doğu uluslarında görmek mümkündür.

Sümer şehir devletlerinin geliştirmiş oldukları ticaret ve piyasa ekonomisi aslen arpanın belirli bir ağırlığı olarak kabul edilen Shekel'e dayanmıştır. Sümerlerin eski hukuk kuralları, bugünün dünyasında hala geçerliliğini korumaktadır. Bunlardan bazıları iş anlaşmaları için oluşturulmuş para miktarları (faiz oranları), anlaşmaya uyulmaması durumunda uygulanacak para cezaları, miras kuralları, özel mülkiyetin nasıl bölünmesi ve vergilendirilmesi gerektiği ile ilgili olanlarıdır (Miller vd., 2010: 2).

Sümerlerin, tarihte bilinen ilk vergiyi askeri harcamaları karşılamak için M.Ö. 2800'lerde uygulandığı, Güney Irak'taki Lagaş kentinde yapılan kazılarda ortaya çıkarılan kil tabletlerden anlaşılmaktadır. İlk yazılı vergi reformu da Sümerler tarafından yapılmıştır (Gago, <https://www.vergiportali.com/Popup/Yazdir.aspx?Type=content&Id=187> (erişim 17.11.2015)).

Sümer inanişına göre şehirlerin arazileri Tanrı'nın malıydı. Tanrı'nın yeryüzündeki temsilcisi de kral olduğundan bu mülkiyet krala geçmekteydi. Kral bu arazileri ya bizzat işletir veya şehir halkına kiraya verirdi. Kralın bu gelirinin yanında dini maksatla ve önemli miktarını kurbanların oluşturduğu hediyeler de toplanmaktaydı. Bunlardan bazıları halkın arzusuna tabi idiye de bir kısmının devamlı ve mecburi olarak getirilmesi gerekmiştir. Esas itibariyle "vergi" şeklinden başka bir şey olmayan bu hediyeler devamlı bir gelir oluşturmaktaydı. Ayrıca krallar özellikle savaş zamanları ordularını yaşatabilmek için halktan vergi almaya mecbur olmuşlardır (Çığ, 2002: 148-152).

Eski Mısır'da M.Ö. 2500'lerde yapılmış hiyerogliflerden vergilerin tarımsal ürünler üzerinden götürü usulüyle toplandığı, bu iş için sözleşmeli tahsildarlar kullandıklarını, hatta ileriki dönemlerde gelecek yılda toplanacak vergi gelirlerini peşin ödeme karşılığında ihale ile sattıkları anlaşılmaktadır. M.Ö. 300'lerde Mısırın son hanedanlık ailesi olan Yunan asıllı Batlamyus Hanedanlığı döneminde günümüz vergi çeşitlerine yakın bir vergileme anlayışının olduğu görülmektedir (Gago,

<https://www.vergiportali.com/Popup/Yazdir.aspx?Type=content&Id=187> (erişim 17.11.2015).

Eski Yunan'da da diğer ilkçağ medeniyetlerinde olduğu gibi, temel faaliyet alanı tarımdır. Dolayısıyla vergileme de tarımsal alan üzerine yoğunlaşmıştır. Yurttaşlar, ziraattan elle ettikleri gelire göre dört gruba ayrılmışlardır. En çok üretimde bulunanlar birinci sınıfa oluştururken, en az üretimde bulunanlar dördüncü grubu oluşturmuşlardır. Ticaret ve zanaat gibi işlerden gelir elde edenler ise elde edilen gelirin miktarı hangi zirai sınıfa eşitse onlarla birlikte vergilendirilmişlerdir. Vergi ilk üç gruba dahil olanlardan toplanırken, en az gelir elde eden dördüncü grup vergiden muaf tutulmuştur (Ateş, 2006: 11-12).

Kölelik sisteminin yaygın olduğu Yunan toplumunda kamu hizmetlerinin gördürülmesinde çoğunlukla köleler kullanılmıştır. Özgür kişiler, yani Atinalılar, sadece köprü geçiş ücretleri, liman vergileri, konaklama yeri vergileri, köle ve taşınmaz satışlarından alınan vergiler gibi dolaylı vergilemeye tabi olmuşlardır. Vergi toplama işi (Mısırda olduğu gibi) ihale ile peşin ödeme karşılığında özel kişilere devredilmiştir (Canbay, 2009: 16).

İnsanlık tarihinin bu ilk önemli medeniyet örneklerinde vergileme yetkisinin hukuki bir zeminden çok devleti yönetenlerin fiili gücüne dayandığı söylenebilir. Tarihte vergiye hukuki açıklık kazandıran düzen Roma İmparatorluğu'nda karşımıza çıkmaktadır. (Uluatam, 1995: 20).

Hukuku dinin etkisinden çıkararak, günümüze ışık tutan hukuk ve mevzuat sistemi kurmayı başaran Roma İmparatorluğu belli başlı hiçbir ekonomi doktrini oluşturamamış olmasına rağmen maliye ve vergi sistemi en iyi bilinen ilk çağ devletidir (Turhan, 1998: 5-8).

Roma küçük bir kent devleti olarak ortaya çıkmış, zamanla hem karada hem denizde genişlemiş ve Antik Çağ Avrupası'nda o zaman bilinen tüm ülkelerin hemen hepsi egemenliği altına almayı başarmıştır. Roma askeri başarısının yanında, siyasal örgütlenmesi ve devlet idaresinde iyi işleyen bir mali sistem oluşturmuştur. Roma'da mali konular her zaman ön planda olmuş, geniş ve kapsamlı bir vergi sistemi kurmuştur (Sarıtış, 2012: 1).

Vergi toplanırken toplumsal sınıf farkı olmadan herkesten vergi alınmasını öngören *genellik ilkesi* yerine Romalılar vergiyi vatandaşlar arasında toplumsal sınıf farklılıkları yaratmak için bir siyasi araç olarak kullanmışlardır. Örneğin dolaysız vergi mükellefiyeti sadece fethedilen bölge halkına yüklenmiş, Romalılara vergi muafiyeti tanınmıştır (Saritaş, 2012: 143).

Günümüzdeki devletlerde tüm gelirler tek bir hesapta toplanırken Roma'da belli gelir kaynaklarının belli giderlere tahsisi söz konusudur. Örneğin dini masraflar için devlet arazisinin belli kısımları ayrılmıştır. Bazı askeri masraflar için belirli bir zümreye düşen vergiler tahsis edilmiştir. Roma'da merkezi hazinede toplanan gelir kaynakları ise şunlardır (Arsal, 1948: 203):

- Devlet arazisinden gelen gelirler
- Gümrük vergileri (portoria)
- Roma büyüdüktan sonra eyaletlerden gelen gelirler
- İstisnai durumlarda halktan toplanan gelirler (Tributum)
- Kanun dışı davranışları sonucunda suçlananlardan alınan nakdi cezalardan gelen gelirler.

Roma'nın vergi sistemini vergilerden daha çok mülk gelirleri, tekeller, ganimetler ve özellikle kendisine bağladığı milletlerden aldığı haraçlar oluşturmaktadır. Bugün adına dolaysız vergiler dediğimiz vergiler normal şartlar altında fethedilen ülkelerde yaşayan halktan alınmıştır. Halktan alınan vergiler arasında bir servet vergisi olan *Tributum* önemli yer tutmuştur (Somer, 2003: 700).

Genelde ordunun ihtiyaçlarını karşılamak için toplanan *Tributum* nadiren şehir surlarının onarılması gibi kamusal ihtiyaçlar için de kullanılmıştır. Servetten %1 oranında alınan vergi için mükellefler sahip oldukları mal varlıklarını beş yılda bir yapılan *census* sırasında ayrıntılı olarak beyan etmişlerdir (Saritaş, 2012: 62-73).

Vergilerin toplanmasında iltizam sistemi uygulanmış, vergi tahsil yetkisi belli bir ücret karşılığı açık arttırma yolu ile satın alan vergi mültezimlerine (publicanus) bırakılmıştır (Saritaş, 2012: 144).

Roma İmparatorluğunda ayrıca gelir vergisi, satış vergisi, veraset vergileri, hayvan vergisi, arazi vergileri ve ithalat ve ihracat, gümrük vergilerini kapsayan direkt

olarak konulan (vasitasız-tributa) vergilerinin yanı sıra endirekt (vasıtalı- vectigalia) vergiler de uygulanmıştır (Canbay, 2009: 20).

### 1.2.2. Ortaçağda Vergileme

Ortaçağ M.Ö. 5. yüzyılda tarih sahnesine çıkan Batı Roma İmparatorluğu'nun 476'da yıkılışı ile başlayıp, 1453'de İstanbul'un fethi ile sona eren döneme verilen addır. Ortaçağ toplumsal örgütleniş biçimi merkezî otoritenin zayıf olduğu, koruyan-korunan ilişkisine dayanan hiyerarşik bir örgütlenme olan "feodal sistem"dir. Feodal ekonomi ise, kendi kendine yeterlik üzerine kuruludur. Feodal ekonomik yapı basittir. Her feodal beyin topraklarını işleyen, ormanını, değirmenini ve fırınını kullanan serfleri (köylüleri), bu yararlanmanın karşılığı olarak ürünlerin belirli bir miktarını alarak ve belirli angaryalarda çalıştırarak kendi nam ve hesabına vergilendirmesidir (Göze, 2000: 65).

Ekonomide belirleyici sektör ziraat sektörüdür ve toplumun yüzde 90'ı zirai sektör içinde yer almaktadır. Sınai üretimin hacim olarak küçük ve nitelik itibariyle tarım sektörüne bağlı ve onun bir uzantısı şeklinde oluşmuştur. Henüz ne fabrikadan, ne sermayeden, ne işverenden, ne maliyetten ve ne de üretim artışı sağlayacak teknolojik gelişme ve makineleşmeden bahsetmek mümkündür (Küçükkalay, 2008: 102)

Ortaçağ Avrupa'sında beşinci yüzyıldan on birinci yüzyıla kadar yaşanan siyasi kaos iktisadi ortamda tarımı ön plana çıkarırken, ticareti ikinci plana itmiştir. Ancak on birinci yüzyıldan itibaren Batıda kent hayatının gelişmesiyle ticaret canlanmış ve tarımın yerini almaya başlamıştır (Kök, 1999: 19). Ticaretin gelişmesini etkileyen en önemli faktörlerin başında para gelmektedir. Zira feodal rejimin ortaya çıkardığı kapalı düzen sonucu büyük ölçüde fonksiyonlarını kaybederek ticaretteki önemli mevkiini kaybeden para, kentleşme hareketiyle beraber yeniden önem kazanmış ve ticaretin gelişmesine büyük ölçüde katkıda bulunmuştur (Zeytinoğlu, 1986: 22).

Şehirlerin ortaya çıkması buralara göç eden halkın tarım yerine maharet ve uzmanlaşmaya ihtiyaç gösteren imalat faaliyetleriyle uğraşmalarını zorunlu kılmıştır. Böylelikle gittikçe genişleyen ve üretim sistemine hakim olan *küçük sanayi*, zamanla yoğun bir sınai faaliyet halini aldığından artan *ihatislaşma* ve *iş bölümü* bir çok yeni

meslek gruplarının doğmasına neden olmuştur (Zeytinoğlu, 1986: 24). Artık ticaret ve endüstri merkezleri haline gelen şehirler, giderek artan bir şekilde pazar için gıda ve hammadde üretir hale gelen kırlara egemen olmuşlardır. Özellikle 1150 ile 1350 yılları arasındaki kısım, ekonomik girişimin genişleme ve olgunlaşma dönemidir (Heaton, 2005: 66).

Bütün ortaçağda krallar, ihtiyaçlarının büyük bölümünü kendi gelirleriyle karşılamışlardır. Bu dönemde vergi, ancak istisnai olarak başvuru olan bir kaynaktır. Hükümdarların kendi arazilerinden, yönetimlerindeki kuruluşlardan, mülkiyetini üzerinde tuttıkları topraklarından aldıkları paylarla ülkeyi yönetmişlerdir. Ancak devletler büyüdükçe, daha önce istisnai ve olağanüstü ihtiyaçlar için alınan vergiye, gittikçe daha fazla başvurma gereği ortaya çıkmıştır (Akdoğan, 2014: 127-128). Bu dönemde yaygın olarak rastlanan vergi türleri, gümrük, satış vergileri ile bazı sınırlı sayıda malın sahipliğinden alınan vergilerdir (Uluatam, 1995: 21).

Ortaçağ düşünce yapısına tamamen *Kilise*'nin söz sahibi olduğu skolastik düşünce hakimdir. Dolayısıyla ekonomik düşünceler dini ve ahlaki kuralların etkisi altındadır (Adaçay ve İslatince, 2009: 11). Kilise zamanla bir yönetici, toprak sahibi, rant toplayıcı, vergi koyucu, tacir, tüccar, bankacı gibi bir çok sıfatı barındıran bir yapı haline gelmiştir (Heaton, 2005: 86). Skolastik düşüncenin etkisi altında bulunan bütün hristiyan ortaçağ ekonomistlerinin üzerine eğildikleri konular, genellikle İlkçağda olduğu gibi mülkiyet, fiyat, faiz ve para olmuştur (Zeytinoğlu, 1986: 29).

Ortaçağ'ın en önemli düşünürlerinden Saint Thomas d'Aquin, Floransa'lı Antonin ve Gabriel Biel vergilemede adalet üzerine durmuşlar ve aşağıdaki beş koşulu öne sürmüşlerdir (Neumark, 1951: 370-372):

- Vergi hukuki yetkisi olan hükümdar tarafından alınmalıdır.
- Vergiler hükümdarın şahsi ihtiyaçlarını karşılamak için değil, toplumun genel yararını sağlamak için alınmalıdırlar.
- Vergi çok yüksek olmamalıdır. Sadece alınmaları ile güdülen amaçları gerçekleştirmek için gereken ve yükümlülerin ödeme güçleriyle orantılı miktarda alınmalıdırlar.
- Vergi sadece gereken kişi ve eşyadan alınmalıdır.
- Hükümdarın gelirlerin bir arada toplandığı bir hazinesi olmalıdır.

Ortaçağ'ın sonlarına doğru vergilerin kamu gelirleri içinde düzenli bir şekilde yer almaya başladığı görülmektedir. Bu dönemde vergiler kanunlaşmıştır. Birkaç yüzyıla kadar İngiltere'de sürekli vergilemeye yönelik bir politika olmamasına rağmen, ortaçağın sonlarına doğru yaygın olmamakla birlikte vergilere kanuni yetki kazandırılmıştır (Webber and Wildavsky, 1986: 197: aktaran Giray, 2006: 19).

### 1.2.3. Yeniçağda Vergileme

Bu dönemin başlangıç ve bitiş tarihi kesin olmamakla beraber; çoğu tarihçi bu devrin 1450'lerde başlayıp, Sanayi Devrimi ve Fransız Devrimi sırasında bittiği konusunda uzlaşmıştır. İstanbul'un Fethi Yeni Çağ'ın başlamasında etkili olmuştur. Bu çağın en önemli gelişmeleri, feodal rejimin güç kaybedip, merkezi krallıkların güçlenmesi, coğrafi keşiflerle birlikte sömürgecilik faaliyetlerinin artması, Rönesans ile birlikte bilimsel ilerlemenin sağlanması, matbaanın yoğun kullanılmaya başlanması ilerde Sanayi Devrimi'nin yaşanmasına yol açmıştır.

15. yüzyılda ekonomide en önemli ve en etkin gelişme *ticaret* alanında olmuştur. Zira, XV. Yüzyıldan itibaren milletler için yeni bir iktisadi davranış başlamış, servet birikimi yaygın bir hale gelmiş, para ticareti yapan müesseseler doğmuş ve nihayet kıymetli madenleri mümkün olduğu kadar fazla elde edebilme arzusu, kapitalist bir hareketin hızla yayılmasına neden olmuştur (Zeytinoğlu, 1986: 44). Böylece topraktan elde edilen servetin yanında ticaretten elde edilen servet doğmuş, aristokratların yanında ticaretle zengin olmuş tacirlerden oluşan burjuva adı verilen yeni bir sınıf doğmuştur (Şenel, 2002: 279).

Bu çağda birtakım düşünce akımları geliştirilmiştir. Bu akımların başında Merkantilizm gelmektedir.

Merkantilizm, 15. yy'in sonu, ve 16. yy'nin başlarında İtalya, İspanya ve İngiltere'de ortaya çıkmış, 18. yy'nin başlarına kadar devam etmiş düşünce sistemidir. Bu sistemin esasını servet unsuru teşkil etmekte ve ülkenin zenginliği fertlerde olduğu gibi, sahip olunan değerli madenlerle ölçülmektedir. Değerli madenlerin elde edilmesi için ülkedeki madenlerin bizzat devlet tarafından işletilmesi, değerli madenlere sahip

yeni topraklar bulunması ve bunların sömürge haline getirilmesi, dış ticarete önem verilerek ülkeye değerli maden getiren ihracatın teşviki ithalatın ise kısıtlanması Merkantilizmin temel öngörülerindedir. Ayrıca Merkantilistlere göre, bir devletin ekonomi politikası milliyetçi, himayeci ve devletçi olmalı, milli politikanın esasını ve amacını ise milli sanayinin ve ihracatın artırılması teşkil etmelidir (Zeytinoğlu, 1986: 45).

Bu dönemde ulus devletin doğuşu, üretimin ve ihracatın teşvik edilmesiyle birlikte ücretli işçi sınıfı ortaya çıkmaya başlamış, işçi sorunları yeni bir toplumsal sorun olarak gündeme gelmiştir. William Petty, Mun, Vauban, Johann Heinrich von Justi, John Halles, Thomas Wilson, Bodin ve Miles Merkantilist doktrinin önemli düşünürleridir (Savaş, 1998: 157-158).

Devletin ekonomiyi düzenlemesi gerektiğini savunan Merkantilistler, aynı zamanda altın, gümüş gibi servet unsurlarının vergi ödeme gücünün de kaynağı olduğunu düşünmüşlerdir. Ödenen verginin, yükümlünün devlet faaliyetlerinden elde ettiği faydaların bir karşılığı olarak görülmesi gerektiği ve kralın kayıtsız şartsız (parlamentonun izni olmadan) vergi alma yetkisine sahip olduğu görüşünü savunmuşlardır (Giray, 2006: 25-26).

Mun (1571-1641)'a göre, vergi sadece savaşları ve toplumun yararına olan harcamaların finansmanı için toplanmalıdır. Ancak bu durumda vergi gerekli ve yararlıdır. Mun, eşitlik ve meşruluk ilkesini ön planda tutmuş olup; yeni bir vergilendirme yapılacağı zaman “*halkın nefretinden kaçınmak için eşitlik ilkesi gözetilmeli ve halkın onayı alınmalı*” şeklinde tavsiyelerde bulunmuştur (Savaş, 1998: 159).

Bir başka Merkantilist yazar olan Sir William Petty' e göre vergi herkesten alınacak bir baş vergisi şeklinde olmalı ve tasarrufları arttırıcı ve milli gelirin artmasına aracı olmalıdır. Petty, vergilerin toprak rantından ve tüketim harcamalarından da alınabileceğini ileri sürerek, kamu harcamalarının vergilerle finanse edilmesi gerektiğini belirtmiş; toplanacak vergilerin yurtiçi üretimi arttırıcı yatırımlarda kullanılması gerektiğini savunmuştur (Aydemir ve Güneş, 2006: 155).

18. yy'ın sonlarında altın ve gümüş az sayıda ülkede toplanmış, para kaybeden ülkenin satın alma gücü ve dış ticarete katılma oranı düşmüş, para kazanan ülkelerde

enflasyon olmuş ve bu ülkeler ihracat yapamaz hale gelmişlerdir. Sonunda tek taraflı çıkara dayanan merkantilist politikalar başarılı olamamış, devletin görünen eliyle her şeyi düzenlemenin faydalı olmadığı görülmüştür (Demir, 1997: 19).

Bu çağda geliştirilen bir diğer akım **Fizyokrasi**'dir. Ekonominin bilimsel bir nitelik ve özellik kazanmasının başlangıcı kabul edilen Fizyokrasi, tarımı ikinci plana atan Merkantilizme karşı doktrin alanında uyanmış ilk kuvvetli tepkidir. Ekonomik düşünce tarihinde *ekonomist* sıfatı ilk kez fizyokratlar hakkında kullanılmış olup, ekonomik faaliyetlerin bir bütün halinde ele alınması ve ekonomik olayların objektif incelemeye konu olması ilk defa Fizyokrasi ekolüne mensup ekonomistler tarafından gerçekleştirilmiştir (Zeytinoğlu, 1986: 63).

Fizyokratlara göre, zenginliğin kaynağı merkantilistlerin öne sürdüğü gibi para değil, doğa yani tarımdır. Tarımın sanayiye, piyasanın müdahaleci ekonomiye önceliği ve üstünlüğü vardır. Ekonominin merkezi tarımdır ve sadece net ürün tarımdan yaratılabilir. Diğer sektörler tarımdan aldıkları girdiler üzerinde basit şekli değişiklikler yapmanın dışında yoktan hiçbir şey yaratamazlar (Demir, 1997: 19-21).

Bu düşüncelerin bir sonucu olarak sadece tarım sektörünün vergiye tabi tutulması öngörülmüştür. Çünkü fizyokratlara göre gerçek vergi yükümlüsünün "safı hasıla"yı elde eden yani toprak rantını alan kimse olduğu ifade edilmiştir. Diğer gelirler (ücret, ticari kazanç v.b.) üzerinden alınan diğer vergilerin yansıma yoluyla toprak üzerinde kalacağını ifade etmişlerdir. Toprak rantı üzerinden alınacak verginin "tek ve dolaysız vergi" şeklinde olacağı belirtilmiştir (Giray, 2006: 27).

Devletin ekonomiye müdahale etmemesi, vergilerin ekonomik, sosyal veya kültürel alanlarda bir müdahale aracı olarak kullanılmaması sonucunu doğurmaktadır. Böylelikle devletin minimum harcama yapması, bunun finansmanının tek bir kaynaktan ve devletin ihtiyacı ölçüsünde toplanması olgusu ortaya çıkmakta, merkantilizmden farklı olarak vergilerin bir politik müdahale aracı olmaktan uzaklaştırılması mümkün olmaktadır (Savaş, 1998: 232).

Fizyokratlar liberal bir iktisat politikasının hazırlayıcısı olmuşlardır. Şöyle ki; bunlar tarafından "doğal düzen"ın kendiliğinden otomatikman oluşacağı, devletin mümkün olduğu kadar az ekonomiye müdahale etmesi gerektiğini ve devlet bütçesinin

olabildiği ölçüde küçük miktarda olması gerektiği ifade edilmiştir. Fizyokratlar devlet borçlanmasına da karşı çıkmışlardır (Neumark, 1975: 380).

Fizyokrasinin önemini kaybetmesiyle birlikte Klasik İktisat akımı ortaya çıkmıştır. Klasik okulun başlangıcı, A.Smith'in Ulusların Zenginliği'nin basıldığı 1776 yılı, sonu da J.S. Mill'in öldüğü 1873 yılı kabul edilirse, doktrin olarak, bir asır gibi uzunca bir süre hâkimiyetini sürdürdüğü görülmektedir. Bu süre içinde, söz konusu okula dahil olan belli başlı iktisatçılar ve eserleri aşağıda belirtilmiştir (Kazgan, 1974: 67-68):

A. Smith (1723-1790), Ahlaki Duygular Teorisi (Theory of Moral Sentiments), Ulusların Zenginliği (Wealth of Nations)

D. Ricardo (1772-1823) Politik İktisat ve Vergileme İlkeleri (Principles of Political Economy)

T.R. Maltus (1766-1834), Nüfus İlkesi Üzerine Bir Deneme (Essay on the Principle of Population) ve Politik İktisadın Evreleri (Principles of Political Economy)

N. W. Senior (1790-1864), Politik İktisat İlminin Anahtarı (Outline of the Science of Political Economy)

J. S. Mill (1806-1873), Politik İktisatın İlkeleri (Principles of Political Economy),

J. Baptiste Say (1776-1832), Ekonomi Politigin İncelemesi (Traité d' Economie Politique)

Klasik İktisadi Ekol'ün ortaya çıkmasındaki en önemli etken 1750'li yıllardan itibaren filizlenen "Sanayi Devrimi" olmuştur. Sanayi Devrimi İngiltere'de başlayan teknolojik devrimle, Fransa'da gerçekleşen politik devrimin ortak ürünü olarak gerçekleşmiştir. Tarıma dayalı geleneksel toplum yapıları Sanayi Devrimi ile yerini sanayi toplumuna bırakmıştır. Kapitalist sınıf ve işçi sınıfı doğmuş, aklın ve bireyin özgürleşmesi ön plana çıkmış ve Hümanizm, Rönesans, Reform ile Aydınlanma Çağı Klasik İktisadi Ekolü yaratmıştır (Öztürk, 2007: 20).

Klasik İktisat, Fizyokratlar gibi doğal düzen anlayışını benimsemelerinden dolayı, piyasanın başarılı olduğunu devletin ise zorunlu bir fena olduğunu kabul etmişlerdir. Bu bağlamda *tarafsız devlet* anlayışını benimseyen Klasikler, devletin ekonomik faaliyetlerinin mümkün olduğu kadar az olmasını, kamu harcamalarının

sadece tam kamusal mal ve hizmetler için gerçekleştirilmesi gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Dolayısıyla vergilerin de sadece mali amaçla yani devletin giderlerini karşılamak için konulmasını savunmuşlardır. Vergilerin dolaylı-dolaysız ayrımında ise tercihleri ekonomiyi daha az etkileyeceği düşüncesiyle dolaylı vergilerden yanadırlar (Mutlu, 2009: 31-32).

Adam Smith Ulusların Zenginliği'nde devletin harcamalarını üç temel görev yönünden ele almıştır. Buna göre devletin ilk görevi, “toplumu diğer bağımsız toplumların saldırı ve istilasından korumak olup, bu görev sadece askeri güç kullanılarak yerine getirilebilir” (Smith, 2011: 653). Devletin ikinci görevi “mümkün olduğunca toplumun her üyesini başka üyelerinden gelebilecek haksızlık ve baskıya karşı korumak veya tam bir adalet sistemi kurmak” tır (Smith, 2011: 669). Devletin üçüncü görevi ise, herhangi bir ferdin veya az sayıda kişinin karlı olmayacağını düşünüp girişmeyecekleri ancak toplum açısından oldukça faydalı olacak bazı kurumları kurmak, işletmek ve bazı bayındırlık hizmetlerini sağlamaktır (Smith, 2011: 669).

Tarafsız devlet, minimal devlet, jandarma devlet olarak da nitelendirilen Klasik devlet anlayışında, devletin görevlerini icra etmesi için alması gereken vergi miktarı “ödeme gücü prensibi” ile sınırlandırılmıştır (Kök, 1999: 121).

Adam Smith'e göre her bir kamu hizmetinin ölçüğüne göre ödeme yapılmalıdır. Savunma hizmetinin faydası tüm topluma yayıldığından dolayı toplumun bütün üyeleri gelirleri oranında bu hizmetlerin giderlerine katılmalıdır (Çalcalı, 2013, s. 99).

Adalet ücretleri yargıçların bakacakları davalardan alacakları ücretlerle karşılanacak, yerel fayda sağlayan hizmetler sadece o bölgede yaşayan kişiler tarafından ödenecek, karayolları yapımı için gerekli gelir o yolu kullananlardan alınacaktır. Okul ve dini eğitim masrafları da ilke itibarıyla bu hizmetlerden yararlananlar tarafından ödenecek, ancak bu ödemeyi yapamayanlar için vakıf ve bağış gibi yöntemler de kullanılabilir. Bütün topluma yararlı kurumlar ve hizmetlerde vergi gelirleri ile karşılanmaktadır (Savaş, 1998: 294).

1929 yılına gelindiğinde dünya genelinde yaşanan büyük durgunluk iktisadi alanda yeni bir dönüşümü gerekli kılmıştır. 1929 yılında yaşanan dünya ekonomik bunalımına, klasik iktisatçıların görüşlerinin çözüm olmaması, iktisatçıları yeni çözüm önerileri bulmaya itmiştir (Susam, 2009: 14). Keynes'in 1936'da yayınladığı ve kısaca

Genel Teori olarak adlandırılan eserinde talep yönlü iktisadın temellerini atmıştır. Çağdaş makroekonominin bir bilgi alanı olarak başlangıcı sayılan kitap, fiyatların esnek olmadığına kısa vadede milli gelirin belirleyicileri üzerine odaklanır. Keynes, geniş bir teorik ayrıntıyla efektif talebin yetersizliğinden dolayı işgücü piyasasındaki işsizliğin kendi kendine düzelemeyeceği hatta fiyat esnekliği ve para politikasının da faydasız olabileceğini açıklamaya çalışmıştır (Miller vd., 2010: 6).

Yine Keynes'e göre, ekonomide etkin kaynak dağılımının sağlanması, ekonomik büyüme ve kalkınmanın gerçekleştirilmesi, adil bir gelir ve servet dağılımının temini ve ekonomik istikrarın sağlanması için devletin "toplam talep" üzerinde yönlendirici kararlar almasıyla mümkün olmaktadır (Aktan, 2004: 11). Ayrıca Keynes, klasik iktisatçıların savundukları piyasa ekonomisi modelini bütünüyle reddetmemiş, sadece piyasa ekonomisinde ortaya çıkabilecek bazı sorunlara (özellikle işsizlik) devletin çözümler bulması gerektiğini savunmuştur (Aktan, 2004: 27).

Keynesyen ekonomide devlet; harcanmayan gelirleri harcama, ekonomiyi likidite tuzağından kurtarma, etkin politikayı seçme ve ekonomik büyümeyi sağlama, olmak üzere dört önemli rol üstlenmektedir (Demir, 1997: 58).

Vergiler Keynes'e göre hem devletin ekonomideki artan rolü ve fonksiyonlarının finansmanı için hem de bir maliye politikası aracı olarak (örneğin enflasyonun düşürülmesinde kamu harcamalarının kısılması yanında vergi oranlarının arttırılması ve/veya yeni vergilerin konulması şeklinde) kullanılmaktadır.

1970'lerde dünyada ortaya çıkan petrol krizi ve Stagflasyon, tıpkı 1929 Krizinden sonra Klasik iktisadın ilkelerinin sorgulanması gibi Keynesyen iktisadın da ilkelerinin sorgulanmasına neden olmuştur. 20. Yüzyılın ikinci yarısında yeni teorik yaklaşımlar ortaya çıkmaya başlamıştır. Bu teoriler daha çok Klasik ve Keynesyen okulun tekrar yorumlanmasıyla oluşmuştur.

Bu teorilerden biri Milton Friedman öncülüğünde 1960'lı yıllarda Keynesyen iktisada tepki olarak ortaya çıkan Monetarist (Parasalcı) yaklaşımdır.

ABD'de Chigago Üniversitesi'nde görev yapan bazı iktisatçılar para teorisine önemli katkılarda bulunmuşlardır. Dünyada Chigago İktisat Okulu olarak adlandırılan bu okulun en tanınmış ve kimilerine göre kurucusu Milton Friedman'dır. Kklasik politik iktisadın para teorisi alanındaki görüşlerini yeniden yorumlayan Friedman tümüyle

laissez-faire düşüncesini savunmakla birlikte, devletin ekonomiye müdahalesini sınırlandırarak ekonominin doğal işleyişine bırakılması, bireysel ve psikolojik beklentilerin ekonomik hayattaki büyük önemi üzerinde durmuştur (Adaçay ve İslatince, 2009: 225-231).

Friedman, Keynesyen iktisat politikasına karşı çıkmış, 1940'lı yılların sonlarından itibaren yayınladığı birçok eserinde müdahaleci Keynesyen maliye politikası yaklaşımını şiddetle eleştirmiştir (Aktan, 2000). Milton Friedman'ın başkanlığında hazırlanan ve 1956 yılında yayınlanan "Para Miktar Teorisi Üzerindeki Çalışmalar" (Studies in the Quantity Theory of Money) adlı eser parasalcı teori için bir dönüm noktası olmuştur (Lothian, 2009: 1086-1087). Ayrıca Friedman'ın Miktar Teorisinin yeniden değerlendirilmesi (ve para talebi fonksiyonu analizi), Sürekli Gelir Hipotezi (ve Tüketim Fonksiyonu Analizi), Enflasyon/ İşsizlik Analizi ve Doğal İşsizlik Oran Hipotezi, Adaptive (Uyumcu) Bekleyişler Hipotezi iktisada yaptığı başlıca katkılar arasındadır (Yay, 2001: 6).

Friedman'a göre ekonomi üzerinde maliye politikası araçları etkin değildir. Bunun yerine daha etkin olan para politikası araçları tercih edilmelidir. Maliye politikasının önemli bir aracı olan vergi politikası kullanılarak devletin ekonomik ve sosyal belirli hedeflere ulaşmasına Friedman karşı çıkmaktadır (Pınar, 2003: 46).

Monetaristlere göre, vergi indirimine dayalı olan bir maliye politikası etkin olmayacaktır. Çünkü tüketim, Keynesyen iktisatçıların ileri sürdüğü gibi harcanabilir gelirin değil, sürekli gelirin fonksiyonudur. Sürekli gelir ise geçmiş, cari dönem geliri ve gelecekte elde edilmesi umulan normal gelirin ortalamasından oluşmaktadır. Cari dönem harcanabilir gelirin sürekli gelir üzerindeki etkisi önemsiz düzeydedir (Ataç, 2002: 13).

20 yüzyılın ikinci yarısında Keynes'in görüşlerinin yetersiz kaldığını savunan bir diğer yaklaşım *Arz Yanlı İktisat* yaklaşımıdır. Arz yanlı iktisat, üretime (arza) yönelik ilkeleri yeniden gündeme getirmeyi amaçlamaktadır ( Savaş, 1994: 246).

Bazı Amerikalı iktisatçılar, 20 yüzyılın ikinci yarısında karşılaşılan iktisadi sorunların çözümünü ekonominin arz yönü üzerinde durarak çözmeye çalışmışlardır. Ekonominin arz cephesi üzerinde durduklarından dolayı "Arz Yanlı İktisat" teorisi adı verilmektedir. Özü itibariyle yeni orijinal yaklaşımlar üretmek yerine Klasik iktisadi

düşüncenin arza yönelik yaklaşımlarını yeniden gündeme taşımışlardır (Ersoy, 2008: 591).

20. yüzyılın önde gelen iktisatçılarından biri olan Artur Laffer, Arz Yanlı İktisat Teorisinin öncüsü sayılmaktadır. Kaynakların verimli kullanımı, üretim artışı, fiyat istikrarı ve vergi oranların düşürülerek toplam yatırımların arttırılması, para ve kredi politikaları ve uluslararası karşılıklı bağımlılık gibi konular üzerinde çalışmalar yapmıştır (Ersoy, 2008: 593-594).

Vergi indirimleri sonucunda toplam piyasa üretiminin ve toplam vergi gelirlerinin artacağını savunan Laffer'in bu görüşü "Laffer Eğrisi" şeklinde akademik çevrelerde popülarite kazanarak Keynes'in talep yönlü iktisat politikasının eleştirilmesinde temel dayanaklardan birini oluşturmuştur (Aktan, 2004: 53). Laffer'e göre vergi oranlarının arttırılması belli bir seviyeye kadar vergi gelirlerini arttırırken, bu seviyenin üzerine çıkması vergi gelirini arttıramayacağını savunur.

Vergi oranları ekonomideki nispi fiyat yapısını bozarak ve üreticilerin tercihlerini değiştirerek kaynak dağılımını bozmaktadır. Bu durum faktör sahiplerinin emek ve sermaye arz etme güdüsünü de etkileyecektir. Vergi oranları düşürüldüğünde boş zaman tercihi yerine çalışma tercihinde artış meydana gelecekken, tüketim ve tasarruf-yatırım tercihinde ise tasarruf-yatırım tercihi lehinde bir artış meydana gelecektir. Yine vergi oranlarının azaltılması kayıtdışı ekonomiden kayıtlı ekonomiye bir geçiş sağlayacaktır (Demir, 1997: 172).

Yine bu yaklaşıma göre; Keynes'in önerdiği açık bütçe uygulamaları ile yatırım ve üretimi olumsuz etkileyen yüksek vergiler enflasyona neden olmaktadır. Dolayısıyla artan kamu harcamaları bütçe açıklarının artmasına neden olmaktadır. Bütçe açıkları tekrar enflasyonist etki yaratmaktadır. Bunun önüne geçilmesi için denk bütçe uygulanması ve yatırım ve üretimin teşvik edilmesi için vergi oranlarının düşürülmesi gerektiği ileri sürülmektedir (Demir, 1997: 88).

Arz yanlı iktisadın varsayımlarından, iki sonuç ortaya çıkmaktadır. Birincisi; vergi oranlarını düşürerek üretimi, yatırımı ve vergi gelirlerini arttırmak mümkündür. İkincisi ise kamu harcamaları bütçe açıklarına, bütçe açıkları ise enflasyona yol açacağı için arttırılmamalıdır (Bilgili, 2014: 316).

20 yüzyılın ikinci yarısında ortaya çıkan görüşlerden biri de “Kamu Tercihi” ve “Anayasal İktisat” tır. Kamu Tercihi Teorisi, esasen Anayasal İktisat Teorisi’nin alt yapısını oluşturmaktadır. Kamu Tercihi Teorisi’nin gelişimi İkinci Dünya Savaşını takip eden 1940’lı ve 1950’li yıllara rastlarken, Anayasal İktisadın bir disiplin olarak doğuşu ve önem kazanması 1970’li yılların sonlarına rastlamaktadır (Aktan, 2002: 17).

Kamu Tercihi, politika biliminin ekonomik analizi şeklinde özetlenmekle birlikte, politik süreçte alınan karar ve uygulamaları iktisat biliminin kullandığı araç, metot ve varsayımlara dayalı olarak açıklayan bir disiplindir. Teori, kamu ekonomisinde karar alma mekanizmasının analizini yaparken *metodolojik bireysellik*, *rasyonalite* ve *Maximand ilkesi* ve *politik mübadele* (Catallaxy) ilkelerini temel varsayımlar olarak kabul etmektedir (Aktan, 2002: 3-5).

Bu ilkelerden metodolojik bireysellik ilkesine göre, toplumda alınan bütün ekonomik ve sosyal kararlar birey tercihlerine göre belirleniyorsa, kamu ekonomisinde alınan kararlarında özel ekonomide olduğu gibi tamamen birey tercihlerine dayalı olarak gerçekleştiğini varsayar (Aktan, 2002: 5).

Rasyonalite ve Maximand ilkesi ne göre, rasyonel ve tutarlı tercihlere sahip olan bireyler kamu ekonomisinin karar alma sürecinde, piyasa ekonomisindeki davranış motivasyonunun bir benzerini rasyonel seçimler yaparak gösterirler. Böylece kamu ekonomisinin temel amacının “kamu çıkarı” veya “toplumsal çıkarı” maksimize etmek olduğu düşüncesi reddedilerek bireylerin rasyonel olmaları sonucu faydalarını en yüksek seviyeye çıkaracak tercihlerde buldukları kabul edilir. Bu ilkeye göre, siyasal karar alma mekanizmasında yer alan seçmenler faydalarını, siyasal partiler oylarını, bürokratlar bütçelerini, çıkar ve baskı grupları ise rantlarını maksimize etmeye çalışmaktadırlar (Aktan, 2002: 5-6).

Politik mübadele (catallaxy) ilkesi ise, piyasa ekonomisinin karar alma sürecinde alıcılar ve satıcılar arasındaki “piyasa mübadelesi” ne benzer bir şekilde siyasal karar alma mekanizmasının politik süreçte rol alan kimseler arasındaki bir “politik mübadele” olduğudur (Aktan, 2002: 6).

Anayasal İktisat Teorisi, devletin ekonomiye müdahale ederken uyacağı alternatif kuralları, ve bu kuralların nasıl belirlenip nasıl değiştirileceğini inceler (Savaş, 1997: 51). Bu bağlamda Anayasal İktisat, devletin gücü ve yetkilerinin nasıl

sınırlandırılabilceğini ve nasıl sınırlandırılması gerektiğini inceleyen bir disiplindir. Örneğin devletin vergileme hakkı ve yetkisi, vergileme yetkisinin sınırları bu çerçevede inceleme konusu yapılmaktadır (Aktan, 2002: 16).

Devletin özellikle ekonomi alanındaki para arzı, faiz oranı, döviz kuru, asgari ücret, vergileme, harcama vb. yetkileri “Ekonomik Anayasa” ile sınırlandırılmalıdır (Savaş, 1997: 77). Ekonomik Anayasa ile devletin ekonomik güç ve yetkilerinin anayasal ilkeler ile sınırlandırılması söz konusudur. Anayasal iktisatçılar, devletin yetkilerinin anayasal düzeyde sınırlanmaması halinde devletin giderek büyüyeceğini ve bunun sonucunda ekonomik ve politik yapının giderek yozlaşacağını ve demokrasinin tahribe uğrayacağını savunmaktadırlar (Aktan, 2002: 18).

Kamu Tercihi teorisi alanındaki en önemli en önemli çalışmalar Virginia Politik İktisat Okulu’nun kurucuları olan James Buchanan ve Gordon Tullock’a aittir. Bu iki yazarın 1962 yılında “Oybirliğinin Hesabı” adlı çalışması bu alanda en önemli eserlerden biri olarak nitelendirilebilir (Tullock, 1995: 34-35).

J.Buchanan’a göre devletin vergileme yetkisi anayasal hükümlerle açık ve net bir şekilde belirlenmesi ve vatandaşların vergi baskısı ve vergi yükü altında ezilmemeleri için Vergi Anayasasına ihtiyaç vardır. Vergilere ilişkin temel kurallar ve kurumların anayasal düzeyde belirlenmemesi, post-anayasal bir ortamda vergi sisteminin politize olması ve bazı çıkar grupları lehine sık sık değiştirmeleri sonucunu doğuracaktır. Ekonomik birimlerin kararları üzerinde vergi sistemi dolayısıyla bir “belirsizlik peçesi” (veil of uncertainty) bulunmaktadır. Ekonomik birimler bu yüzden uzun vadeli kararlar alamamaktadırlar. Bu yüzden devlet vergi yükümlülerini vergi sisteminin belirli bir süre değişmeyeceği konusunda ikna etmelidir (Aktan, 2002: 348-349).

Buchanan’a göre devletin vergileme yetkisine bazı anayasal kantitatif sınırlamalar getirilmelidir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir (Aktan, 2002: 349-350):

- Vergi oranları üzerine sınırlamalar getirilmesi: Düz oranlı veya artan oranlı bir vergi tarifesinde ilk ve son gelir dilimine uygulanacak vergi oranı sınırlandırılabilir.

- Rasyo-türü veya oran-türü sınırlamalar: Vergi gelirlerinin ve toplam kamu harcamalarının artmasına ancak ekonomik büyüme ile orantılı olarak izin verilebilir.
- Vergi konuları üzerine konulacak sınırlamalar: Vergi konularının anayasada açık olarak belirlenmesi devletin gelir payını da sınırlayabilecektir.
- Vergilemede mümkün olduğu ölçüde tahsis ilkesinin uygulanmasına izin verilebilir.
- Merkezi idarenin vergileme yetkisi mümkün olduğu ölçüde mahalli idarelere devredilebilir.

Geçmişten günümüze kadar vergi genel olarak, zorunlu bir ödeme şeklinde ortaya çıkmış ve aynı niteliğini halen korumaktadır. Verginin yıllar içinde geçirdiği dönüşüm devlet anlayışındaki değişikliklerle paraleldir. 20 yüzyılda tarafsız devletin yerini müdahaleci devlete bırakmasıyla vergi sadece kamu harcamalarının finansmanında (mali amaç) değil aynı zamanda günümüzde mali olmayan (ekonomik krizleri önleme, gelir dağılımında adaletin sağlanması, iktisadi faaliyetlerin istenilen seviyeye ulaştırma vb.) amaçlar için de kullanılmaktadır.

### **1.3. VERGİNİN TEORİK YAPISI**

Vergiye ilişkin ilk teorik tartışmalar verginin meşru (kabul edilebilir/geçerli) olup olmadığına ilişkindir. Başlangıçta bazıları verginin meşruluğunu, bazıları meşru olmadığını savunmuştur. Ancak zamanla, vergiye en fazla karşı çıkanlar bile verginin meşruluğunu kabul etmişlerdir. Tartışmalar vergi almanın meşruluğundan, vergi ile alınan hizmet arasındaki ilişkinin kurulmasına dönüşmüştür (Nadaroğlu, 1983: 264-265).

Verginin niteliği ve esasını açıklamaya çalışan teorileri başlıca iki ana grup altında toplanabilir. Bunlar: Faydalanma Teorisi ve Otorite (egemenlik) Teorisi'dir.

### 1.3.1. Faydalanma Teorisi

İnsanların bir araya gelerek devleti meydana getirmek üzere kendi aralarında gönüllü olarak yaptıkları anlaşma olarak nitelendirilen Sosyal (Toplum) Sözleşme tarihsel olarak Antik Yunan'a kadar geri götürülse de T. Hobbes (1588-1679), J. Locke (1632-1704), J.J. Rousseau (1712-1778) gibi düşünürler tarafından savunulmuş ve teorik bir araç olarak kullanılmıştır (Ekici, 2006, 79-80).

17. ve 18. yüzyılları tabii hukuk anlayışına dayanan faydalanma teorisi temelde bireyci görüşlerin ürünüdür. J. J. Rousseau'nun "Sosyal Sözleşme" (Contrat Social) teorisinden de kuvvet alan bu anlayış gerek ilim gerekse politika alanında kendisini kuvvetle hissettirmiştir (Edizdoğan, 2008: 149).

Hobbes, Leviathan (1651) adlı eserinde devletin ortaya çıkmasını Sosyal Sözleşme Teorisi'ne dayandırmıştır. Hobbes eserinde egemen ve otoriter bir devleti ifade etmek için onu tek başlı korkunç bir canavar olan Leviathan'a benzetmiştir. Hobbes'e göre devleti kuran insandır. Devlet insanların birbirlerine baskı ve eziyet etmesini engellemek için kurulmuş suni bir varlıktır (Aktan, 1999: 17-18).

Locke de devletin kuruluşunu Sosyal Sözleşme Teorisi'ne dayandırarak, insanların doğuştan sahip oldukları hayat, özgürlük ve mülkiyet gibi hakların korunması için devletin kurulduğunu belirtmiştir (Aktan, 1999: 18).

J.J. Rousseau ise doğa<sup>1</sup> halindeki insanı özgür ve eşit olarak görmektedir. Ancak uygarlığın gelişimiyle insanların özgürlüklerini ve eşitliklerini kaybetme durumuyla kalmaktadırlar. Bu durumdan insanın kendini kurtarması ve özgür olması bir toplum sözleşmesine taraf olunmasıyla ancak mümkün olabilir (Demir, 2012: 1). Bu bağlamda toplumsal sözleşmenin amacı sözleşmeyi yapanların can ve malının korunmasıdır. Ancak insanlar sözleşmeden önce ne kadar özgür ise yine öylece özgür kalacaktır (Erdoğan, 1974: 305). Dolayısıyla Rousseau da devletin kurulmasını toplum sözleşmesi ile açıklamıştır.

Kısacası devlet, bireylerin yaşam, özgürlük ve mülkiyet haklarına hizmet etmek için oluşturulmuştur. Bu bağlamda vergilendirme sosyal sözleşmeye girenlerin

---

<sup>1</sup> Doğa hali, bireylerin doğal olarak kendi ihtiyaç ve arzularına ulaşmak için hiç kimseyi umursamadan, çıkarlarına giden yolda ilerlemeye devam ettiği ilkel, tamamen bireysel bir varoluş biçimi olarak açıklanmaktadır (Solomon, 2004: 82).

faydalarını güvence altına almak için herkesin ödediği bir maliyettir. Bir başka deyişle “fayda” kavramı sadece vergilerin değil aynı zamanda hükümet ve sivil toplumun kendisini de meşrulaştırmaktadır (Dodge, 2005: 3).

John Stuart Mill fayda kavramını, bir şeyin kendisine eşit değerinde başka bir şey ile değiştirilmesi anlamında, kamusal mal ve hizmetlerin faydasına eşit olarak ödenen bir bedel olarak tanımlamıştır (Musgrave, 1959: 62). Bentham bireysel faydanın ölçülebileceği görüşünü savunurken, John Stuart Mill bu ilkeyi kamu ekonomisi alanına taşımıştır. Mill, 18.yy boyunca kıta Avrupasının politik felsefecileri tarafından savunulan vergide faydalanma ilkesini irdelemiştir. Devlet ve vergi mükellefi arasında mübadele varsa “quid pro quo” (bir şeyin kendisine eşit değerinde başka bir şey ile değiştirilmesi) faydalanma ilkesi ödeme gücü ilkesine tercih edilebileceğini ifade etmiştir (Kayaalp, 1987: 156).

1880’ler de İtalyan okulunu oluşturan Maffeo Pantaleoni, Antonio De Viti de Marco ve Ugo Mazzola yapmış oldukları çalışmalarda kamu harcamalarının tahsisi ile vergi yükü arasında ilişki kurarak faydalanma ilkesini yeniden formüle etmişlerdir. Özel ekonomide olduğu gibi kamu ekonomisinde de maliyetler (vergiler) ve bazı malların (kamusal mallar) tüketiminden kaynaklanan tatmin duygusu vardır. Burada önemli olan soru mükellefin vergi yükünün ne olması gerektiğidir. De Viti sunulan her bir kamu hizmetinin vergiyi doğuracağını belirterek, kamu finansının her bir mükellef için doğru vergi miktarının hesaplaması gerektiğini savunmuştur. Bu da ancak kamusal mal ya da hizmetin tüketiminden elde edilen faydaya eşit bir vergi ile sağlanabilir. Mazzalo ise kamusal malların özel malları tamamlayıcı özelliğe sahip olduğunu vurgulamıştır. Fiyat mekanizması doğrudan kamusal mallara uygulanamaz çünkü kamusal malların bölünememezlik özelliği vardır. Fiyat mekanizmasının evrensel kuralı, bir malın tüketiminden elde edilen marjinal fayda ile yarattığı marjinal maliyetin eşit olduğu noktada fiyat mekanizması etkinlik sağlar. Ancak kamusal malın tüketiminde elde edilen marjinal fayda ve yarattığı ek mali yük (marjinal maliyet) kişiden kişiye değişir. Bu sebeple “çoklu vergi fiyatı” uygulanmalıdır. En fazla faydayı elde edenden fazla vergi alınmalıdır (Kayaalp, 1987: 158-160).

19. yüzyılın sonlarına kadar yazarların birçoğu akılcı (rasyonalist), bireyci (endüvidüalist) ve faydacı (utilitarist) devlet anlayışından hareketle vergiyi,

vatandaşlarla devlet arasında yapılmış gizli bir sözleşmenin sonucu olarak tanımlamakta, vergi miktarının saptanmasını tamamen parlamentonun aracılığı ile hükümetle vatandaşlar arasındaki görüşmeye bırakmıştır. Böylece vergi, devletin vatandaşlarına sağladığı kamu hizmetlerinden vatandaşların elde ettikleri faydaların bedeli olmaktadır (Edizdoğan, 2008: 149-150).

Bu görüşte vergi ile devletten sağlanan fayda ilişkilendirilerek, bireyin ödediği vergi, kamunun malından sağlanan faydanın karşılığı olarak kabul edilmektedir (Brown and Jackson, 2001: 299).

Fayda kavramından hareketle verginin açıklanması; “değişim”, “sigorta primi” ve “sosyal üretim giderlerine katılma payı” şeklinde üç farklı yaklaşım ile yapılmaktadır.

*Vergi değişim yaklaşımına göre;* devletin sunduğu mal ve hizmetlerin karşılığı olarak alınan ve bunun için ödenmesi gereken bir bedeldir. Bu nedenle vergiler, bireyler arasında kamu harcamalarından sağlanan faydaya göre dağıtılmalıdır (Öner, 1986: 51). Diğer taraftan neo-klasiklerin marjinalist yaklaşımları ile kişilerin kamu hizmetlerinden faydalanma ölçüsü marjinal fayda ile ölçülmüştür. Buna göre bireyden vergi olarak toplanan para kendisine kalsaydı ona sağlayacağı fayda vergi karşılığı devletin yaptığı hizmetin faydasından az ise bu para vergi olarak alınacak, yoksa alınmayacaktır (Erginay, 2010: 223).

*Vergi sigorta primi yaklaşımına göre;* bireylerin, mal ve mülklerinin güvenliğini sağlayan devlete, bu hizmetlerinin karşılığı olarak vermiş oldukları bir sigorta primi olarak düşünülmüştür. Devlet tıpkı bir sigorta şirketi gibi, fertlerden vergi adı altında aldığı prim (para) karşılığında, güvenlik ve asayiş sağlamaktadır (Edizdoğan, 2008: 151).

Devletin ve sigorta şirketlerinin varlık nedenleri ve amaçlarının farklılığı göz önüne alındığında, vergiyi sigorta primine ve devleti sigorta şirketine benzeten bu yaklaşımın verginin esasını açıklamaktan uzak olduğu görülür. Sigorta şirketi tehlikelere (risklere) karşı sigortaladığı kişileri, malları veya hakları korumak için herhangi bir önlem almamakta, söz konusu tehlikenin gerçekleşmesi halinde, ortaya çıkan zararı ödemektedir. Devletin davranışı ise tamamen farklıdır. Devlet herhangi bir zararın meydana gelmemesi için önlem almakta, buna rağmen bir zarar doğarsa, ilke

olarak bunu tazmin etmemektedir. Ayrıca, kamu hizmetlerini sadece güvenlik hizmetine indirgemesi, diğer hizmetlerin dikkate alınmaması bu yaklaşımın bir başka önemli eksiği olarak kabul edilmektedir (Dikmen, 1969: 81).

*Sosyal üretim giderlerine katılım payı yaklaşımına göre* toplum, bir üreticiler birliğine benzetilmekte ve vergi, devlet tarafından yapılan kamu hizmetlerinin sosyal üretime katılması karşılığı olarak ödenen bir pay şeklinde kabul edilmektedir (Turhan, 1998: 15-16). Bu görüşe göre vergi; üretimden faydalanmak için her üreticiye düşen gider payıdır. Nasıl ki üreticiler birleşerek müşterek çıkarlarını korumakta iseler, fertler de aralarında birleşerek devleti oluşturmuşlardır. Devletin görevi; milli ve ortak sermayeyi işletmek olup, bunun yerine getirilmesi için harcama yapılması gerekmektedir. İşte, fertler vergi yoluyla söz konusu genel nitelikteki harcamalara iştirak etmiş olmaktadır (Sayar, 1975: 82).

Fayda teorisinin üç yaklaşımı da verginin açıklanmasında yetersiz kalmakta ve eleştirilmektedir. Fayda teorisine getirilen eleştirileri aşağıdaki gibi özetmek mümkündür (Akdoğan, 2014: 132-137):

- Vergi belirli bir hizmetin karşılığı değildir.
- Daha az vergi ödediği halde daha fazla kamu hizmetlerinden yararlananlar vardır.
- Vergi ile alınan hizmet eşit değildir. Kamusal malların faydasının bölünememezliği nedeniyle, vergi ile alınan hizmet arasında bağlantı kurmak zordur.
- Sigorta şirketlerinin amacı kardır. Devlet ise kar değil kamu yararının sağlanması amacıyla.
- Sigorta şirketi risk derecesine göre prim alır ve müşterisiyle arasında bir sözleşme vardır. Devletle vatandaş arasında ise bir sözleşmeden söz edilemez.

Günümüzde fayda vergilerinin kullanımı çok yaygın olmamakla beraber, harçlar ve çevre vergileri fayda prensibine göre toplanan kamu gelirleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin, sağlığa olan maliyeti dikkate alınarak tütün ve alkol üzerine vergiler konulmaktadır (özel tüketim vergisi gibi). (Sağbaş, 2010: 11).

Genel olarak fayda teorisinin temelinde fertlerin devletin sunduğu hizmetlerden belli bir fayda sağlamaları ve bunun sonucunda da devlete karşı bir bedel ödemeleri gerektiği düşüncesi yatmaktadır.

### **1.3.2. Otorite (İktidar) Teorisi**

Egemenlik, devleti toplum yapısındaki diğer oluşumlardan farklılaştıran, ona devlet niteliğini kazandıran üstün emretme ve zorlama gücüdür. Devlet, egemenlik gücü sayesinde ülkesi üzerinde yaşayan gerçek ve tüzel kişilere yerine getirilmesi zorunlu emirler verebilir (Çağan, 1982: 1).

Egemenlik kavramının mali alandaki görünümü olan mali egemenlik, devlet egemenliği ölçüsünde geniş ve kapsamlıdır. Çünkü egemenliğin tamamlayıcısı ve ayrılmaz bir parçasıdır. Çeşitli yetkilerden oluşan mali egemenlik, devletin ülke sınırları içinde vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma, kamu mallarını yönetme yetkisine sahip olması anlamındadır (Çağan, 1982: 2-3).

Günümüzde vergi, herhangi bir fayda ya da sözleşme yerine esas olarak devletin egemenliği ile açıklanmaktadır. Vergide ödeme gücü ilkesini temel alan iktidar teorisinde fertlerin kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda oranında kamu harcamalarına katılmaları görüşü tamamen bir tarafa itilmekte, harcamalara hizmetlerden sağladıkları yarardan bağımsız olarak iktisadi iktidarlara oranında katılmaları öngörülmektedir. Görülüyor ki, bu yaklaşımda devlet hizmetlerinden sağlanan faydalar ile –dolayısıyla bu hizmetlerin maliyeti ile- vergileme arasında herhangi bir ilişki kurulmamaktadır (Nadaroğlu, 1983: 271-272).

İzlerine Eski Yunan, Roma ve daha sonra İslam ülkelerindeki vergi inancında rastlanan bu teori kesin şekline 19. yüzyılın sonlarında kavuşmuştur. Otorite teorisinin gelişmesinde İngiliz J.S. Mill ve Alman filozofu Hegel'in büyük katkıları olmuştur. Özellikle Hegel'in "devlet bir zarurettir" şeklindeki devlet anlayışı bu alanda yeni ufuklar açmıştır. Bu teoriye göre, devlet mal ve hizmet üretilip satan bir kurum olmaktan çıkmakta; birey, içinde doğup büyüdüğü devletin malı sayılmaktadır. Bu bakımdan bireyler devletin varolup yaşamasına yardım etmekle yükümlüdürler (Edizdoğan, 2008: 153).

Görüldüğü üzere devlet, bir egemenlik hakkına sahiptir. Bu hakkına dayanarak fertlerden vergi almaktadır. Ancak demokratik ülkelerde devletler, egemenlik hakkını ileri sürmek vergi almada keyfi hareket etmek serbestisine sahip değildir. Hatta demokrasi dışı yöntemlerde dahi, devletlerin vergi alma hakları bazı yollarla sınırlandırılabilir. Demokrasi ile yönetilen toplumlarda devletler, başta anayasalar olmak üzere kanunlara uymak zorundadır. Vergi kanunlarının düzenlenmesinde de devletin, toplumun yararını düşünerek çağdaş vergiciliğin amaçlarını gerçekleştirmesi beklenmektedir (Mutluer ve vd., 2013: 193).

Günümüzde devletler vergi alırken otorite (iktidar) ilkesine dayanmaktadırlar. Gelir vergileri, mülkiyet vergileri ve bir dereceye kadar dolaylı vergiler bu ilkeye dayanmaktadır. İktidar ilkesine en uygun olan gelir vergisidir, ama diğer dolaysız vergiler de (mülkiyet, veraset ve intikal vergisi) iktidar ilkesinin tamamlayıcısı sayılmaktadırlar (Bulutoğlu, 2004: 343).

Fayda ilkesinin, kamu ekonomisinde etkinliğin sağlanması yönünde oldukça önemli bir ölçüt olduğu kabul edilirken, ödeme gücü ilkesinin ise, adaletin sağlanmasında önemli rol oynadığı kabul edilmektedir (Şener, 2001, 203).

Her iki teorisinin uygulanmasında çeşitli güçlükler vardır. Fayda teorisi seçildiğinde, kişinin kamu hizmetlerinden elde ettiği faydanın tam tespit edilmesi gerekirken, iktidar teorisinde ise kişinin ödeme gücünün tam olarak nasıl ölçülebileceğinin bilinmesi gerekmektedir.

#### **1.4. VERGİLEME İLKELERİ VE NİTELİKLERİ**

Vergi, devlet faaliyetlerinin merkezinde yer alan bir kavramdır. Vergilendirmenin genel refah düzeyini artırıp arttırmadığı, devletin “iyi” bir vergi sistemine sahip olup olmadığına bağlıdır. 19. yüzyılda kamu maliyesi üzerine yazılmış eserlerin pek çoğu “iyi” bir vergi sisteminde uyulması gerekli esas ve ilkelerin neler olabileceği konusu üzerine odaklanmıştır (Dönmez, 2008: 175).

Vergileme ilkeleri iktisadi, sosyal, ahlaki vb. yönlerden etkin olamayan vergi tekniklerini ortadan kaldırarak yerine daha etkinlerinin vergi sisteminde yer almasını sağlamak için ortaya çıkmıştır (Neumark, 1975: 19).

Vergileme ilkeleri, uzun yılların deneyimi sonucu ortaya çıkmış ayrı ayrı vergilerden veya bir vergi sisteminden beklenen ekonomik, sosyal ve mali fonksiyonların gerçekleşebilmesi için vergi bileşiminin oluşturulmasında, tekniğinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken temel unsurlar veya kurallardır. Vergileme ilkeleri ile vergilemeden beklenen amaçlar ifade edilmektedir (Devrim, 1998: 206).

Vergiciliğin anayasası olarak kabul edilen vergileme ilkeleri zaman içinde devletin fonksiyonlarındaki değişikliklere paralel olarak dinamik bir biçimde sürekli olarak değişikliğe uğramaktadır (Gökbunar, 1998: 178).

Vergilemenin öngördüğü hedefler gibi vergi sistem ve tekniği v.b. hatta verginin karakteri bile zaman ve mekana göre büyük değişiklikler gösterebilmektedir. Ülkenin içinde bulunduğu kültürel, iktisadi ve teknik ilişkilere, halkın o andaki görüşlerine ve hukuk bilinci ile kamu hukukunun durumuna sıkı sıkıya bağlı olup bu unsurlarla birlikte değişebilmektedir (Neumark, 1975: 20). Vergilerin zaman içindeki değişimi, vergileme ilkeleri ve onların yorumları için de geçerli olabilmektedir.

Bir vergi sisteminde yer alan kanunların vergileme ilkelerine uygun olması halinde, vergi sisteminin toplum tarafından benimsenmesi kolaylaşırken, vergiye karşı tepkilerin en aza inmesi beklenir. Bunun yanı sıra halkın devlete olan güveni pekişmekte ve bu da devlete verilen desteğin artmasına ve devletin uygulamalarının da kabullenilmesine yol açmaktadır. Devletler vergileme ilkelerine uygun vergi sistemleriyle kalkınma ve gelişme hedeflerine daha kolay ulaşırlar ve ekonomik dengesizliklere karşı daha etkin mücadele ederler (Çelik, 2001: 5).

Vergiler konusunda uyulması gereken kurallara Orta Çağdan bu yana çeşitli düşünür ve iktisatçılar tarafından değinilmiştir. Grotius, Pufendorf, Guicciardini, Hobbes, Hume, Rousseau, Bodin bu konuyla doğrudan ya da dolaylı olarak meşgul olmuş yazarların en eskilerindendir. Daha sonraki yıllarda Adam Smith, McCulloch ve John Stuart Mill gibi Liberal Okul öncüleri, Adolph Wagner gibi devletçiler, Sismondi gibi sosyalistler, nihayet modern iktisat ve maliye kuramının gelişmesine büyük katkıları olan Panteleoni, Mozzola, Sax, Wicksell, Linhdal ve Viti de Marko gibi yazarlar birtakım vergileme ilkeleri belirtme gereği bulmuşlardır (Uluatam, 2001: 285-286).

Çalışmanın bundan sonrasında günümüze kadar geçen zamanda sürekli atıflara güncelliğini koruyan, A. Smith, Adolph Wagner ve Gerloff ve Neumark'ın vergileme ilkeleri üzerinde durulacaktır.

#### 1.4.1. Adam Smith'in Vergileme İlkeleri

A. Smith'den önce birçok düşünür ve iktisatçı eserlerinde vergileme ilkelerinden söz etmişlerse de bu ilkeleri bilimsel yönden inceleyen ilk ekonomist klasik ekonomi felsefesinin öncülerinden A. Smith'tir (Eker, 1999: 143).

A. Smith'in, klasik devlet ve maliye fonksiyonlarını dikkate alarak ortaya koyduğu vergileme ilkeleri, esas itibarıyla, vergi yükünün toplam dağıtımını ve vergiden beklenen en yüksek verimin sağlanması bakımından bir vergide bulunması gereken özellikleri göstermektedir (Devrim, 1998: 207).

A. Smith'in 1776 yılında yazdığı *The Wealth of Nations* (Milletlerin Zenginliği) kitabında yer alan vergileme ilkeleri günümüzde de güncelliğini koruyan ve maliye otoriteleri tarafından kabul edilen ilkelerdir. Smith kitabında bu ilkeleri “adalet ilkesi”, “belirlilik ilkesi”, “uygunluk ilkesi” ve “iktisadilik ilkesi” olarak sıralamıştır.

**Adalet İlkesi:** Smith kitabında adalet ilkesini “*hükümetin masrafını karşılamak için, her devletin uyrukları kendi güçlerine imkan ölçüsünde en yakın oranda, yani devletin koruyuculuğunda her birinin yararlandığı gelir oranında katkıda bulunmalıdır. Bir büyük milletin bireylerine kıyasla hükümet masrafı, bir büyük mülkün bütün ortaklaşa sahiplerine kıyasla her birinin, o mülkteki çıkarları oranında vermek zorunda buldukları yönetim giderlerine benzer. Vergide eşitlik ya da eşitsizlik denilen şey, bu ana kuralın gözetilmesinden veya gözetilmemesinden oluşur*” (Smith, 2011: 928) şeklinde açıklanmıştır. Buna göre Smith vergilemede adaleti her bireyin vergi yükünün eşitlenmesi değil de vergi yükünün bireylerin ödeme güçlerine göre dağıtılması olarak ifade etmiştir.

O dönemin devleti; ekonomik yönü olmayan, yani üretim-tüketim, yatırım-tasarruf gibi ekonomik faaliyetlere girişmeyen veya girişmediği sanılan tam kamusal faaliyetleri gerçekleştiren bir devlettir. Bu kapsamda kamu harcamaları ve kamu gelirleri şeklindeki mali olaylar da, ekonomi ile ilgili olmayan veya olmaması gereken

bir takım olaylardır. Bunun için bu tür mali olaylarda “tarafsızlık ilkesi” temel bir ilke olarak benimsenmiştir. Vergi açısından bu ilke “vergide tarafsızlık” şeklinde ifade edilmiştir. İşte temelde vergide tarafsızlık ilkesine bağlanmış adalet ilkesi de sadece kaba ve somut bir ödeme gücü veya mali güç ilkesi ile izah edilmeye çalışılmıştır (Devrim, 1998: 207).

**Belirlilik İlkesi:** Smith belirlilik ilkesini “*her bireyin ödemek zorunda bulunduğu vergi kesin olmalı ve keyfi olmamalıdır. Ödeme vakti, ödeme biçimi, ödenecek miktar, hepsi, yükümlü için ve öbür kimseler için belli ve açık seçik olmalıdır. Ters olursa, vergiye bağımlı her kişi, herhangi sevilmeyen bir yükümlünün vergisini ya arttırabilen ya bu tür artma korkusu sayesinde kendine bir armağan yada sürekli bahşiş vergi tahsildarının az çok egemenliği altına girer. Verginin kesin olmayışı, halkça, arsız ve yolsuz değil iken bile tabiatıyla hoşlanılmayan bir insan tabakasını arsızlığa özendirir ve yolsuzlaşmasını kolaylaştırır* (Smith, 2011: 928) şeklinde açıklamıştır.

Hiç kuşkusuz, Smith’in vergilemede belirlilik kuralına önem vermesi üzerinde XVIII. Yüzyılın koşulları büyük rol oynamıştır. Gerçekten, vergi idaresinin henüz örgütlenmediği, vergilerin iltizam usulü ile tahsil edildiği ve ahlak ve eğitim düzeyleri düşük vergi mültezimlerinin her türlü rüşvete açık oldukları bir dönemde vergi yükümlülüklerinin –maliye memurlarına geniş bir takdir hakkı bırakacak kadar- belirsiz oluşu, yükümlülerin çıkarlarına ters düşen durumların ortaya çıkmasını daha da kolaylaştırıyordu. Fakat Smith’in zamanında ortaya atılmış olduğu bu kuralın günümüz bakımından geçerliliğini tamamen yitirdiğini sanmamak gerekir. Aksine, özellikle az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerin pek çoğunda yukarıda değinilen durumlara rastlamak mümkündür (Turhan, 1998: 192).

**Uygunluk İlkesi:** Smith uygunluk ilkesini “*her verginin yükümlüye uygun gelmesi en olası zamanda yada biçimde devşirilmesi gerekir. Arazinin yada evlerin kirası üzerinde, bu tür kiralardan çokluk ödendiği vadede ödenebilen bir vergi, yükümlüye ödemenin uygun gelmesi en olası zamanda ya da yükümlüde ödenecek para bulunması en olası zamanda devşirilir*” (Smith, 2011: 928-929) şeklinde açıklamıştır. Buna göre uygunluk ilkesi “kolaylık” anlamına da gelip, verginin yükümlüler için en uygun zaman ve şekilde, en uygun koşullarda ödenmesi olarak ifade edilebilir. Örneğin,

verginin taksitlere bölünmesi, zirai kazançların vergisinin hasat zamanı alınması gibi uygulamalar vergide uygunluk ilkesine örnek gösterilebilir.

**İktisadilik İlkesi:** Smith bu ilkeyi “*her vergi öylesine düzenlenmelidir ki, halkın cebinden, devlet hazinesine getirdiğinin yanı sıra aldığı miktar hem imkan ölçüsünde az olsun hem halkın cebi dışında olabildiğince az süre kalsın...*” şeklinde açıklamıştır. “Tasarruf” ilkesi denilen bu ilkeye göre, mükelleflerden alınan vergiler en az kayıpla ve en kısa zamanda hazineye girmelidir. Azaltılması gereken bu kayıplar verginin tarh ve tahsil aşamalarındaki yani devlet tarafındaki kayıplar olabileceği gibi mükelleflerin muhasebeci tutması ve harcanan zaman gibi yükümlülerin kayıplarını da kapsamaktadır.

Smith, vergiyi “iktidar”a dayandırmış ve iktidarın ölçüsü olarak da “gelir”i göstermiştir (Dikmen, 1969: 263).

#### **1.4.2. Adolph Wagner’in Vergileme İlkeleri**

Vergilerin birtakım sosyal hedeflere ulaşabilmek için bir araç olarak kullanılabileceğini XIX. Yüzyılda ileri süren ve savunan A. Wagner’in görüşlerini kendi döneminin bir istisnası olarak kabul etmek gerekmektedir. Zira, XIX. Yüzyılda tarafsız devlet ve tarafsız vergi görüşü hakimdir (Eker, 1999: 144).

Wagner’in vergileme ilkeleri *mali-iktisadi-ahlaki-teknik ve idari* ilkeler olarak dört grupta toplanabilmektedir.

**A. Mali İlkeler:** “Yeterlilik” ve “esneklik”, olmak üzere iki kısımdan oluşan ve liberal iktisat ekolünün temsilcisi A. Smith tarafından sözü bile edilmediği halde A. Wagner’in sistemi içinde önemli fonksiyonları olan bu ilkeler, toplu yaşamın vazgeçilmez koşullarını gerçekleştirmekle yükümlü olan devletin varlığı ve hayatiyetini her şeyin üstünde tutan bir sosyal reformist olan A. Wagner’e göre bütün diğerlerinden, hatta vergilemede adalet prensibinden bile önce gelen en yüksek ilkelerdir (Turhan, 1998: 195-196).

**Yeterlilik İlkesi,** toplanacak vergilerin yapılacak kamu harcamalarını karşılaması ilkesi olarak da tanımlanmaktadır. Yapılacak kamu harcamalarını karşılamaya yetecek seviyede olmasının yanında vergilerin ayrıca, devamlı veya istikrarlı olması da beklenmektedir (Devrim, 1998: 210).

*Esneklik ilkesi* ise, vergilerin ekonomik şartlardaki gelişmeleri yakından izleyebilme özelliğine sahip olması gerektiği olarak tanımlanmaktadır. Bu özelliğe sahip olan vergiler, yani fiyat ve üretimdeki değişmelere karşı gelir esnekliğine sahip olunan vergiler farklı farklıdır. Bazı vergiler, fiyat yükselmeleri sırasında vergi gelirlerinde artışları beraberinde getirirken, bazı vergilerde bu özellik mevcut değildir. Esnekliği yüksek olan vergiler hem vergi gelirlerinin artmasında, hem de ekonomik dalgalanmalara karşı önlemlerin alınmasında önemli rol oynamaktadır (Mutluer vd.,2013: 199). Ancak, kamu kesimi örgütlenmesi içinde her kademe açısından esnek vergilerin bir avantaj olmadığı da gerçektir. Yerel yönetimler gibi hedefleri daha sınırlı –yerel yönetimlerin enflasyon ya da iktisadi durgunlukla mücadele gibi bir görevleri yoktur- örgütler için yıldan yıla hasılatı çok değişen gelir kaynakları yerine düzenli gelire sahip olmak tercih edilmesi gereken bir seçenektir. Bu nedenle, esneklik ilkesinin daha çok, merkezi devlet vergi sisteminin biçimlendirilmesi açısından anlam taşıdığını belirtmek doğru olacaktır (Uluatam, 2001: 287).

**B. İktisadi İlkeler:** A. Wagner’in iktisadi ilkeler içinde ele alıp savunduğu kurallar büyük bir orijinallik ve önem taşımaktadır. Zira, klasiklere göre vergilerin alınış sebebi mali amaç doğrultusunda devlete gelir sağlamaktır. Oysa vergi iktisadi bir olaydır ve verginin sermaye birikimi, kaynak dağılımı, gelir dağılımı, iktisadi kalkınma ve yükümlülerin üretim ve tüketim gibi konulardaki davranışları üzerinde bazı etkiler getirmemesi mümkün değildir (Devrim, 1998: 210).

Wagner iktisadi ilkeleri; “iktisaden uygun vergi kaynakları seçme ilkesi” ve “çeşitli etkiler bakımından uygun vergi çeşitleri seçme ilkesi” olarak iki başlık altında toplamıştır.

*İktisaden uygun vergi kaynakları seçme ilkesi*, vergi kaynaklarının seçilmesinde bir tercih yapılmasını öngörmektedir. Wagner’e göre bu kaynaklar; gelir, servet ve gelir ve servetin tüketime ayrılan kısmıdır. Bu çeşitli kaynaklar arasında seçim yapılırken, özel ekonomi bakımından değil; fakat genel ekonomi bakımından yargıya varmak önemlidir (Devrim, 1998: 211).

*Çeşitli etkiler bakımından uygun vergi çeşitleri seçme ilkesi*, vergilerin yansımaları sorunu ile ilgilidir. Vergi kanun koyucu tarafından vergi konusu ile vergi ödeyicisi için öngörülen şekilde değil, birtakım faktörlerin etkilediği yansıma süreci

sonunda vergi kaynağı ve vergi taşıyıcısına göre tamamen farklı bir biçimde dağılır. Bu ilke gereğince, yansıma olayı dikkate alınarak vergi sistemi ile belirli vergi türlerinin etkilerinin araştırılıp saptanmasından sonra, varılan sonuçlara göre vergi sisteminin yeniden düzenlenmesi, vergi türleri ve vergi konularının yeniden seçilmesi gerekmektedir (Turhan, 1998: 204).

**C. Ahlaki İlkeler:** Vergi yüklerinin bireyler arasında adil bir şekilde dağılması ile ilgili ilkelerdir. Ancak, “ahlak”, “hak”, “adalet” gibi kavramlar subjektif kavramlardır ve zaman ve yer itibarıyla da değişkendir. Örneğin, vergi sadece mali nitelik taşıdığı anda ahlaki ilkelere verilecek anlam başka; buna karşılık, serbest rekabet düzeni içinde gerçekleşen gelir ve servet dağılımını düzeltmek amacıyla alındığı takdirde ise bu ilkelerin anlamı daha değişik olacaktır. Wagner’e göre vergi yükünün hak ve adil ölçüler içinde dağılımı için dikkate alınması gereken temel ilkeler vergilemede “genellik” ve “eşitlik” ilkeleridir (Devrim, 1998: 211).

**Genellik İlkesi;** vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunların verginin doğumunu bağladığı olay ile ilişkisi olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin –hukuki tabiyet, mevki, sınıf, din, ırk vs. gibi iktisat dışı kriterler dikkate alınmaksızın- vergiye tabi tutulması gerektiğidir (Turhan, 1998: 206). Oysa bazı vergilerde yerli-yabancı mal, emek-sermaye geliri ayrımları görülmekte, indirimler tanınmakta, bazı vergi konularından ya da bazı kişilerden vergi alınmamaktadır. Amaçlarına göre bazı yararlı sonuçlar yaratsa bile bu tür uygulamalar genellik ilkesinin tam uygulanamaması demektir (Orhaner, 2000: 150).

**Eşitlik İlkesi;** mükelleflerin vergi ödeme güçleri dikkate alınarak vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Vergide adaletin sağlanabilmesi için önemli bir fonksiyonu bulunan bu ilke, vergi yükünün mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarını dikkate alarak dağıtılmasını gerekli kılmaktadır (Akdoğan, 2014: 209).

**D. Teknik-İdari İlkeler:** Verginin tekniği ve uygulanmasıyla ilgili olan bu ilkeler üç kısımdan oluşmaktadır. Bunlar:

**Belirlilik İlkesi;** her vatandaşın ödemek zorunda olduğu vergi, tutar, çeşit, ödeme zamanı, şekli, vb. keyfi değil kesin, açık ve belirli olması anlamındadır

(Edizdoğan, 2008: 231). Bu ilke gereğince, idari personelin iyi yetişmiş ve ahlaklı kimselerden oluşmasının yanı sıra vergi sistemi ve münferit vergilerin basit olması, vergi kanunlarının kolay anlaşılabilmesi, verginin ödeneceği tarih ve yer ile borcun miktarının açık bir şekilde bilinmesi, vergi kanunları hakkında yeterli açıklamaların yapılması vb. koşulların gerçekleşmesi gerekmektedir (Turhan, 1998: 207).

**Uygunluk İlkesi;** A. Smith'in vergileme ilkeleri arasında da görünen bu ilke, Wagner'in yaklaşımına göre biraz daha sosyal ve psikolojik bir içerik kazanmış olmaktadır. Wagner'e göre bu ilke sadece tek tek mükellefler açısından değil; fakat aynı zamanda Hazine bakımından da önemlidir. Mükellefler için en uygun zamanda, en uygun yerde ve en elverişli ödeme araçları ile en elverişli şartlarda yapılacak ödemeler hazine için de daha çok ve daha güvenli gelirin elde edilmesine imkan verebilir (Devrim, 1998: 213).

**İktisadilik İlkesi,** vergilerin toplaması için yapılan harcamaların minimum seviyede olmasını, toplanan vergilerle vergi toplama masrafları arasındaki mesafenin iyi korunmasını esas almaktadır. Buda şüphesiz iktisadi kriterlere uygun hareket edilmesiyle gerçekleşmektedir (Eker, 1999: 145).

### **1.4.3. Gerloff ve Neumark'ın Vergileme İlkeleri**

Neumark vergileme prensiplerini öncelikle "eski ve yeni" vergileme prensipleri şeklinde ikiye ayırmıştır. Bazı vergileme prensiplerinin eski olarak adlandırmasının nedeni günümüz maliye ilminin şartlarına uymaması ve/veya ihtiyaç kalmamasıdır. Bunlar vergide eşitlik ilkesi- vergi yüklerinin hissedilmemesi ilkesi- vergi hasılatının devamlılığı veya vergilerin krizlere karşı mukavemeti ilkesi- verginin tarafsızlığı ilkesi- iktisadilik (tasarruf) ilkesinden oluşmaktadır. Neumark'a göre bu ilkelerin ortak özellikleri liberal fikirler aleminden doğmaları ve bunun neticesi olarak vergilemenin, günümüz gelişmiş batı medeniyetlerindeki bugünkü vergi sisteminin maddi, düzenli ve ideolojik hakikatlerine uymayan içerik, görev ve tesir imkanları görüşlerinden türetilmiş olmasıdır (Neumark, 1975, 30-48).

Alman maliyecisi W. Gerloff'un vergileme prensipleri, ülkemizde de uzun yıllar maliye okutmuş F. Neumark tarafından da benimsenmiş ve 5 ana grup halinde gösterilmiştir (Neumark, 1975, 54-414):

**1) Objektif Vergi Miktarı İle İlgili İlkeler**

- a) **Yeterlilik İlkesi;** ülkenin vergi sisteminden elde edilecek hasılatın, bütün devlet giderlerini sağlaması gerektiğidir.
- b) **Esneklik (Elastikiyet) İlkesi;** vergi sisteminin ihtiyaç halinde vergi hukukuna uygun tedbirler vasıtasıyla giderlerdeki artışa uygun bir gelir fazlası elde etmesidir.
- c) **İtidal (Ölçülük) İlkesi;** mükelleflerden onların ekonomik bütçe ve dengelerini olumsuz yönde etkilemeyecek makul ölçüler içinde vergi alma esasını gösteren bir ilkedir (Devrim, 1998: 214).
- d) **İstikrar İlkesi;** vergi kanunlarının tarh ve tahsil işlemlerini ilgilendiren hükümleri ile vergi oranları mümkün olduğu ölçüde az değiştirilmelidir.

**2) Subjektif ( Bireysel) Vergi Miktarı İle İlgili İlkeler**

- a) **İktidar (Ödeme Gücü) İlkesi;** kişilerden alınacak vergilerin, kişilerin ödeme güçleriyle orantılı olması gerektiğidir.
- b) **Fedakârlıkta Eşitlik İlkesi;** mükelleflere ödetilen vergi miktarlarının, her bir mükellef için aynı ve eşit fedakârlıklar ifade etmesidir.

**3) Vergi Yükünün Dağıtımına İlişkin İlkeler**

- a) **Genellik İlkesi;** vergi ödeme gücüne sahip olan (gerçek ve tüzel) kişilerin tabiyet, seviye, sınıf, din, ırk vs. iktisatla ilgisiz durumları nazara alınmaksızın vergiye tabi tutulmalarıdır.
- b) **Nisbilik İlkesi;** mükelleflerin vergi yüklerinin, kısmen ödeme gücü kısmen de fedakarlıkta eşitlik kuralına göre belli bir oran dahilinde dağıtılmasını öngörmektedir (Devrim, 1998: 216).

**4) Verginin İktisadi ve Sosyal Etkileriyle İlgili İlkeler**

- a) **Verginin Tarafsızlığı İlkesi;** vergi sisteminde yer alan vergilerin uygulanması ile mükellefin nispi iktisadi - mali durumlarında hiç bir değişiklik yaratmamasıdır.
- b) **Verginin Gelir ve Servet Dağılımını Düzenleme İlkesi;** vergi sisteminde yer alan vergilerin uygulanması ile piyasa mekanizması ve piyasa gücünün meydana getirdiği birincil dağılımdaki bozulmaları azaltma anlamındadır.
- c) **Verginin Milli Ekonomi İçin Azami Verimliliği Sağlaması İlkesi;** ekonomide kaynakların kullanılmasında vergiyi etkili bir araç olarak gören bu ilkeye göre; vergiler makroekonomik politikaların bir aracı olarak, çeşitli ekonomik ve sosyal araçlar arasında bir uyum ve bağdaşım sağlamak suretiyle milli ekonomi için verimlilik yönünden yararlı olarak kullanılmalıdır (Devrim, 1998: 217).

**5) Vergi Yükünü Düzenlemeyi Esas Alan İlke:** Kanun koyucunun vergilerin uygulanmasında vergi yükünü istediği mükellef üzerinde bırakabilmesi anlamındadır.

**6) Vergi Hukuku ve Vergi Tekniği İlkeleri**

- a) Belirlilik İlkesi
- b) Uygunluk İlkesi
- c) Kanunilik İlkesi
- d) İktisadilik İlkesi

Vergi hukuku ve vergi tekniği ile ilgili ilkeler önceki sayfalarda açıklandığı için burada tekrar bahsedilmeyecek.

**1.4.4. Vergileme İlkelerinin Değerlendirilmesi**

Vergilerin seçimini belirleyen, olandan çok olması gerekenle ilgilenen kurallar olarak açıklanan vergileme ilkeleri, toplumdan topluma, dönemden döneme değişme göstermektedir. Bu da doğal bir süreçtir. Günümüze gelene kadar birçok düşünür, iktisatçı vergileme ilkeleri üzerine yoğun biçimde çalışmış ve vergilendirmede uyulması gereken bir takım ilkeleri ortaya koymuşlardır. Bu ilkelerden bir kısmı güncelliğini yitirirken bir kısmının da üzerinde görüş birliği sağlanmış ve günümüzde geniş çaplı

uygulama olanağı bulmuştur. Ortaya konulan vergileme ilkeleri içinde en çok üzerinde durulanlar vergilemede adaletin sağlanması ile ilgili olanlardır.

Vergilemede belli bir amacın gerçekleştirilebilmesi için uygulanan bir ilke başka bir amaca ulaşılmasını engelleyebilmektedir. Dolayısıyla, çok sayıda farklı amaçların gözetilmesi halinde “ilkeler arası çatışma” ortaya çıkabilmektedir. Ancak uygulamada hiçbir vergi sisteminde bütün ilkelere aynı anda tam olarak uyulması beklenmemektedir. Günümüzde aşırılıklara kaçmayı engelleyen ilkeler vergilemenin anayasal normları haline gelmiştir. Bu normlara uygun hareket edilmesi gerek mevzuat, gerekse uygulama açısından başarılı sonuçların alınmasına yardımcı olmaktadır (Şenyüz, 1993: 208).

Bir vergi sisteminde vergide adaletin sağlanması için birçok vergileme ilkesinin yer alması gerekmektedir. Konuya geniş açıdan bakıldığında vergide genellik, eşitlik, uygunluk, esneklik ilkelerinin vergide adalet ilkesiyle bağlantılı oldukları görülmektedir. Konuya daha dar bir açıdan bakılırsa, vergide adaletin sağlanabilmesi için gerekli görülen temel ilkelerin genellik ve eşitlik ilkeleri olduğu ileri sürülebilir (Çelik, 2001: 15).

Toplumda verginin doğumunun bağlandığı olay ile ilişkisi olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin sınıf, din, ırk, mevki vb. farklar gözetilmeksizin vergi alınması gerektiğini ileri süren genellik ilkesinin uygulanmasında dikkat edilmesi gereken nokta “vergi ödeme gücü” dür. Bu ilke uygulanırken vergi ödeme gücü olmayanların da vergiye tabi tutulması adalet ilkesini zedeleyecektir.

Bir mükellefin kendisini ve ailesini geçindirmeye yetecek miktarın üzerinde olan mali gücünün vergilendirilmesi anlamına gelen vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi ve ayırma ilkesi gibi vergileme tekniklerinden yararlanılması gerekmektedir.

Vergi adaletinin sağlanmasında temel alınan diğer ilke eşitlik ilkesidir. Çalışmanın içeriğinde ayrıntılı bir şekilde üzerinde durulacak olan bu ilkeye göre toplam vergi yükünün mükelleflerin kişisel ve ekonomik durumlarına göre eşit bir şekilde dağıtılmasını öngörmektedir. Bu bağlamda aynı durumda olan mükelleflerin aynı vergi yüküne tabi tutulurken farklı sosyal ve ekonomik koşullara sahip olanların birbirinden farklı vergi yüklerine sahip olmaları gerekmektedir.

## 1.5. ADALET KAVRAMI

Adalet kavramı insanlık tarihi boyunca çokça tartışılan, hakkında sayısız teoriler üretilen ve aynı zamanda ahlaksal ve politik anlamda insanlığın ulaşacağı ideal bir durumu gösteren ve tanımlanması en güç olan kavramların başında gelmektedir (Toprakkaya, 2010: 11). Adalet kavramının belirsizliği bir açıdan da değişkenliğinden ileri gelmektedir. Yer ve zamana göre değişen anlam, kavramın içeriğinin tam anlamıyla belirlenmesini önlemiştir (Çeçen, 2003: 3). Bununla birlikte, belirli bir dönemde, belirli bir toplumda, toplum üyelerinin çoğunluğunun neyin adaletin gereği olup olmadığı yönünde bir görüş birliği olsa dahi, bu şekilde ortaya çıkan adalet anlayışı sadece çoğunluğun adalet anlayışını yansıtacaktır (Güriz, 1996: 71). Örneğin İç Savaş öncesi ABD’de halkın büyük bir kesimi köleliğin Tanrı’nın hukukuna göre bile adil olduğunu düşünüyorlardı. Bu bağlamda adalet fikre veya çoğunluk oyuna dayalı bir şey olarak ortaya çıkmamaktadır (McGee, 2004: 18).

İlkçağlardan beri tanımlanmaya çalışılan adalet kavramı dönemden döneme değişikliğe uğramakla birlikte, bir düşünürden diğerine göre de değişen bir kavram olmuştur. Örneğin Plato ve Aristo’ya göre adalet insanın en büyük erdemi olarak kabul edilirken, çağdaş filozoflardan John Rawls adaleti toplumdaki sosyal kurumların bir erdemi olarak kabul etmektedir (Bojer, 2003:7).

İlk Çağ’da tabiata uygun olan şey adil, aykırı olan ise adil değildir. Örneğin, güçlü hayvanların zayıfları avlayıp yok ettiği bir doğada insanların da bu şekilde davranmaları adil sayılabilmıştır. Orta Çağ’da adaletli olma durumu tanrının emirlerine uygun olma ile bağlantılıdır. Dolayısıyla tanrının emirlerine ters düşen uygulamalar adil değildir. Yeni Çağ’da ise “akıl” işin içine girmiş ve insan aklına ters düşmeyen adil kabul edilmiştir. Örneğin, başkasına ait olanı geri vermek, başkalarının haklarına saygı göstermek gibi tabii hukuk kuralları insan aklına uygun olduğundan geçerli olup bu kurallara uygun olan şeyler de adil olacaktır (Gözler, 2008: 80).

17. yüzyıl öncesi eski Yunandan önce adalet anlayışı ve uygulamaları kişisel ölçü almaya dayanan ilkel adalet anlayışına dayanıyordu. Bu dönemde yazılı olmayan ve Tanrıdan kaynaklanan kanunların, insanların oluşturduğu kurallardan önce var olduğu kabul ediliyordu. Daha sonraları ortaya çıkan devlet, ilkel adaleti önleyici düzenlemeler

yapmaya çalışmıştır. Tarih içinde toplumsal hayatın gelişmesiyle birlikte, gerek hukuki anlamda hak ve borçlara sahip olan kişilerin birbirleriyle gerekse kurumlarla olan ilişkilerinin bir düzen içinde sürdürebilmeleri ve haksız uygulamaların giderilmesi için adalete ihtiyaç duyulmuştur (Budak, 2007: 205).

Bununla beraber adalet hukukun varlık nedenidir. İnsanların adalet arayışları ve bunu sürekli kılmak düşüncesi bir toplumsal düzen getirmiştir. Bu nedenle adaletin gerçek anlamı ve niteliği hukuksaldır (Çeçen, 2003: 29).

Adalet kavramının çok yönlü yapısı daha alt bölümlerin oluşmasına neden olmuştur. Adalet çeşitli durumlara ve koşullara göre ayrı biçimde ortaya çıkmaktadır. İşte her ayrı ortaya çıkış biçimine göre adaletin başına nitelendirici bir önad gelir. Adalet kavramı ile ilgili yapılması gereken ilk kesin ayırım “Hukuksal Adalet (Hukuk Adaleti-Ceza Adaleti, Yasal Adalet-Yasaüstü Adalet, Nesnel Adalet-Öznel Adalet, Dağıtıcı Adalet-Denkleştirici Adalet) ve “Hukuk Dışı Adalet” (Toplumsal Adalet, Ekonomik Adalet, Siyasal Adalet, Dinsel Adalet) ayırımıdır (Çeçen, 2003: 15-37).

Bu çalışmada tüm adalet türlerini tanımlamak yerine vergi adaleti ile yakından ilgili olan denkleştirici-dağıtıcı adalet kavramları ve 19. Yüzyılın ikinci yarısında ortaya çıkan sosyal adalet üzerinde durulacaktır.

Adalet kavramının *denkleştirici* ve *dağıtıcı* şeklinde ayrılması en eski ve en yaygın olanı olup kaynağı Aristo’ya kadar gitmektedir.

*Denkleştirici (düzeltici) adalete* göre, insanlar arasındaki ilişkide mevcut durumu korumak veya mal varlıkları arasındaki mevcut denge hakkaniyete aykırı olarak bozulmuşsa eski haline getirmek suretiyle önceden mevcut denkleğin matematik eşitliğe dayanarak sağlanması gerekir. Denkleştirici adalet ilkesine göre hiç kimse verdiğinden çok almamalıdır. Aksi takdirde denge bozulur. Bu anlamda adalet, kanun önünde eşitliktir (Esener, 2010: 57).

Denkleştirici adaletin temelinde mutlak ve matematiksel bir eşitlik yatmaktadır. Bu adalet anlayışında, bireyin şahsi veya özel halleri dikkate alınmaksızın aynı işleme tabi tutulmaları anlaşılır. Bu anlayış, hukuka Anayasamızın 10. maddesi ile girmiştir. Bu hükme göre “herkes; din, dil, ırk, mezhep, cins ayrımı gözetilmeksizin hukuken eşittir ve eşit haklara sahiptir” şeklinde ifade edilmiştir (Kayıhan, 2013: 54).

Denkleştirici adaletin vergi adaleti açısından karşılığı vergilendirme bakımından benzer durumda bulunan kişilerin aynı vergileme işlemine muhatap olmalarıdır.

**Dağıtıcı (Paylaştırıcı) Adalet;** mutlak ve matematiksel eşitliği ifade eden denkleştirici adaleti her zaman uygulamak adil sonuçlar doğurmayabilecektir. Bu adalet düşüncesi, orantılı bir eşitlik düşüncesine dayanmaktadır. Gerçekten herkese her zaman eşit davranmak eşitliğin bozulmasını da gündeme getirecektir. Örneğin, devlet vergi alırken düşük gelirliden de yüksek gelirliden de aynı oranda vergi talep ederse, aslında bu devletin herkese eşit davrandığını gösterir; ancak bu tutumun adaletli olmadığı ortadadır (Kayıhan, 2013: 54).

Dağıtıcı adaletten beklenen dağıtılması gereken belirli bir şeyi iki kişi arasında bunların değerleri ve hak ettikleri oranda paylaşmaktır. Bu anlamda adalet iki veya daha fazla kişiye kendi payına düşenden ne azını ne de daha fazlasını vermektir (Topkaya, 2010: 39).

İnsanların doğal eşitsizliğine dayanarak orantılı bir eşitliği kendisine ölçü yapan dağıtıcı adalet, özellikle birey ve toplum arasındaki ilişkilerde yarar ve yükün dağıtımında egemen bulunur. Nitekim topluma daha çok hizmet edenlerin daha çok almalarında, yetenekleri ve gördükleri işin önemine göre çalışanlar arasında ayırımlar gözetilmesinde daha çok gereksinmesi olanlara toplumca daha fazla yararlar sağlanmasında olduğu gibi, yükümlülüklerin dağıtımında da gelir kaynağı az olanların ortak giderlere, geliri çok olanlardan daha az ölçüde katılmaları genel anlamda dağıtıcı adaletin buyruğudur (Çeçen, 2003: 35).

Dağıtıcı adalete göre vergilemede adaletin sağlanabilmesi için farklı gelir seviyesindeki vergi mükelleflerinin farklı miktarda vergi ödemeleri gerekmektedir. Geliri düşük olan bir mükellef geliri yüksek olana göre daha az vergi ödemelidir.

**Sosyal Adalet;** sosyal adalet kavramını iki farklı şekilde tanımlamak mümkündür. Pozitif hukuk açısından sosyal adalet kavramı kanunlar karşısında herkesin eşit olmasıdır. Sosyolojik açıdan ise, milli gelirin mümkün olduğu kadar topluma yayılması ve toplum sağlığı açısından sosyal tabakalar arasında aşırı farklılaşmanın önüne geçmek için gerekli önlemlerin alınması olarak değerlendirilebilir (Topkaya, 2010: 42). Bu bağlamda “sosyal” kelimesi, topluma ait, toplumsal, toplumla

ilgili anlamlarına gelirken, “sosyal adalet”; gelirin, işlerin, fırsatın ve diğer ürünlerin nasıl insanlar arasında eşit bir şekilde dağıtılacağıyla ilgili bir kavramdır.

Sosyal sözleşme teorisinden yola çıkarak Locke, Rousseau ve Kant sosyal adalet kavramının soyutlamasını yaparlar. Toplumsal kurumlar temel hak ve görevleri, ekonominin ve sosyal yaşamın ilkelerini belirler. Bu doğrultuda sosyal adalet ise tahsis edilen hakların, ekonomik ve sosyal fırsatların toplumun farklı kesimlerine nasıl dağıldığı ile ilgilenir (Rawls, 2003: 7).

17. ve 18.yy’da ele alınmış sosyal sözleşme teorisinde ele alınan sosyal adalet kavramı klasik faydacılık düşüncesine paralellik gösterir. Devletin/toplumsal kurumların belirlediği sosyal ve iktisadi ilkeler, hakların dağılımı herkes tarafından kabul edilir, insanların organize olmuş topluma girmelerinin ve birlikte yaşamın getirdiği kolaylıklardan faydalanmanın karşılığı vergidir (Rawls, 2003: 19).

Sosyal adalet ile toplumda sosyal ve ekonomik şartlar değerlendirilerek, ekonomik bakımdan güçlü olanın zayıfı sömürmesini önleyen adil bir düzen kurulmuş olmaktadır. Kanunlarda yer alan asgari (adaletli) ücret rejimi, dinlenme hakkı, ücretli tatil, hafta sonu tatili, sendika hakkı, toplu iş sözleşmesi ve grev hakkı, sosyal güvenlik ve sigortadan yararlanma hakkı, işsizlik ücreti kadın ve erkek arasında ayırım yapılmaksızın eşit işe eşit ücret ilkesi sosyal adalet fikrinin bir sonucudur (Esener, 2010: 60).

### **1.5.1. Vergi Adaleti Kavramı**

Hem adalet hem de vergi adaleti, üzerinde uzun yıllardan beri tartışma yapılan bir kavramdır. Kamu hizmetlerini karşılamak üzere alınacak vergiler toplumu oluşturan fertler arasında nasıl dağıtılmalıdır ki, hakka uygunluk sağlansın? Vergi yükünün dağıtılması bakımından, çelişen çıkarlar arasında hakka uygun bir denklik nasıl sağlanmalıdır? Vergiler kimlerden ne kadar alınmalıdır? Bunun, fertlerin çeşitli şahsi ve mali durumlarına göre ölçüsü ne olmalıdır? (Erginay, 2010: 67). Vergi sistemlerinin hangisinin daha adil olduğunu seçmek için objektif tanımlama ve standartlar var mıdır? (Hall and Rabushka, 1985: 25).

Verginin adil olması gerektiğini ifade eden kavramın temelinde adalet kavramı vardır. Adalet kavramı ise, kişisel değer yargılarına dayanır ve bu yönüyle subjektiftir. Zamana, kişiden kişiye ve ülkelere göre değişebilmektedir. Dolayısıyla, adaletin belli bir yansıması ve uygulaması olan vergi adaleti de aslında subjektif bir kavram olmaktan ileri gidememektedir (Dikmen, 2001: 13). Bir toplumun adil saydığını diğer bir toplum adil saymayabilir veya geçmişte adil olan bir uygulama günümüzde adil olmayabilir. O halde hem adalet kavramı hem de vergi adaleti kavramı kesin ve mutlak değildir.

Ancak bu belirsizlik vergide adaletin dikkate alınmasından vazgeçilmesi için bir gerekçe olmamıştır. Gerek devlet ve gerekse vergi mükellefleri, vergilemede adaletin sağlanması bakımından sürekli girişimler yapmışlar ve yapmaktadırlar. Bu girişimler; devlet açısından, gerektiğinde vergi reformları yapılması, günün mali, sosyal, ekonomik ve idari koşullarına uyumunun sağlanması, aksaklıkların, boşluk ve kaçakların giderilmesi şeklinde olmakta, mükellefler açısından ise; adil olmayan uygulamaların önlenmesi için çaba gösterilmesidir (Akdoğan, 2014: 208-209).

Vergide kesin adaletin gerçekleştirilmesinin imkânsız olması karşısında, hiç olmazsa bazı teknik esaslara göre vergi adaletine yaklaşmak temel ilke olarak benimsenmiştir. Bu bağlamda literatürde vergi kaçakçılığı, çifte vergilemenin önlenmesi, vergi afları, vergi yükünün mükelleflere ödeme gücüne göre dağıtılması gibi konular vergi adaletinin sağlanabilmesi için üzerinde önemle durulmuştur (Erginay, 2010: 67-68).

Vergilemede adaletin gerçekleştirilebilmesi tek bir araçla ve kolayca ulaşılabilecek bir olgu değildir. Bu nedenle anayasalarda doğrudan doğruya adalet ilkesinin düzenlenmesinden çok, bu ilkeye ulaşmayı sağlayan ödeme gücü ve eşitlik gibi somut ilkelere yer verilmiştir. Dolayısıyla ödeme gücü, eşitlik ve adalet birbirini tamamlayan ve vergilemede soyut adalet normunu gerçekleştiren ilkelerdir (Bakar vd., 2013: 64). Bu bağlamda vergilemede adalet kavramının daha iyi anlaşılabilmesi için vergilemede eşitlik ve ödeme gücü kavramlarının daha ayrıntılı açıklanması gerekmektedir.

### 1.5.2. Vergide Eşitlik Kavramı

Hukukun amacı olan adaleti gerçekleştirmek üzere hareket noktası olarak kabul edilen ilke “eşitlik ilkesi”dir. Adalet, öncelikle herkese eşit davranılmasını şart koşar. Buna bağlı olarak, vergi adaletini gerçekleştirebilmek için, öncelikli olarak eşitlik ilkesini merkez almak gerekir (Yavaşlar, 2011: 157).

Vergilemede eşitlik, devletin bir kişi veya bir şey üzerine vergi koyarken eşitliğin gözetilmesi gereğini ifade eder (Ateş, 2006: 1). Vergi yükümlülerinin “Neye göre eşit?” olduğu sorusuna bir yanıt verilmeye çalışıldığında anlaşılan ölçütün ne olması gerektiği vergilendirmeye ilişkin en önemli sorunlardan birini oluşturmaktadır (Ateş, 2006: 91).

Vergilemede eşitliği sağlayabilmek için “*kimlerin eşit olduğu*” ya da “*farklılığın ne olduğu*” sorularına cevap bulmak gerekmektedir. Eşitlik ilkesini vergi hukukunda uygulayabilmek için kimlerin eşit kimlerin farklı olduğunu ortaya koyacak bir “*karşılaştırma kriteri*”ne ihtiyaç bulunmaktadır (Yavaşlar, 2011: 31). Bu karşılaştırma kriteri “ödeme gücü”dür. Ödeme gücü eşit olanlar eşit şekilde, ödeme gücü farklı olanlar farklı şekilde vergilendirilecektir.

Eşit durumdakilerin eşit vergisel yükümlülüklerle tabi olması şeklinde de nitelendirilen vergide eşitlik ilkesi incelendiğinde, hukuki ve mali olmak üzere iki yönünün olduğu görülmektedir. Eşitlik ilkesinin hukuki yönü, vergi kanunları önünde eşitliğe, mali yönü ise ödeme gücünde eşitliğe ilişkindir (Kumrulu, 1979: 156).

Toplam vergi yükünün mükellefler arasında eşit olarak dağıtılması için, subjektif bir ölçüden, fedakârlıkta eşitlikten yararlanılmaktadır. Fedakârlıkta eşitlik, vergi olarak her mükelleften eşit miktarda fayda alınmasını sağlamaktır. Vergiler mükellefler için birer yük olduğuna ve onların gelirlerinden elde ettikleri faydaları azalttığına göre, marjinal fayda kuramı bakımından, bu fayda azaltmalarında eşitliğin gerçekleştirilmesi, başka bir deyişle, fedakarlıkta eşitlik sağlanması gerekliliği ileri sürülmektedir. Fedakârlıkta eşitlik hakkındaki görüşler başlıca üç yaklaşımda toplanmaktadır (Erginay, 2010: 72):

### **1.5.2.1. Eşit Mutlak Fedakarlık**

Bu yaklaşıma göre, ödenmesi gereken vergi nedeniyle mükelleflerin sahip oldukları toplam faydadaki azalışın aynı düzeyde olması, bu yolla katlanılan fedakarlığın eşitlenmesi öngörmektedir. Bu durumda; matrahın büyüklüğüne bakılmaksızın, farklı gelire veya varlığa sahip olan bireyler aynı miktarda vergi ödeyebilecektir. Önemli olan, vergi olarak alınan kısmın faydası dolayısıyla, mükelleflerin katlandıkları fedakârlığın eşit olmasıdır. Böylece, vergi dolayısıyla katlanılan fedakârlık her gelir düzeyinde eşitlenecek ve buna bağlı olarak herkesin katlandığı fedakârlık da eşit olacaktır (Nadaroğlu, 1983: 365).

Örneğin, A kişinin varlığının toplam faydası 20.000 ve B kişinin varlığının toplam faydası 10.000 birim ise, bunların her birinden 5.000'er birim vergi alınması eşit mutlak fedakârlığı gerçekleştirecektir. Çünkü ödenen vergi sonucunda mükelleflerin toplam faydalarındaki azalış aynıdır. Şüphesiz bu görüş vergi adaletini sağlamada etkili olamayacaktır. Çünkü en başta mükelleflerin gelir düzeyi dikkate alınmamakta, zengin ve fakir herkes vergi nedeniyle aynı mutlak faydadan vazgeçmektedir.

### **1.5.2.2. Eşit Oransal Fedakârlık**

Bu yaklaşımın temeli, bir bakıma vergilerin yararlanma esası üzerine oturtulmak istenmesine dayanmaktadır. Servet ve gelirleri düşük olanların, yüksek olanlara oranla kamu hizmetlerinden daha az yarar sağladıkları kabul edilerek, bu kişilerin vergi yüklerinin ona göre hesap edilmesi gerektiği savunulmuştur. Böyle bir düşünceyle de vergi yükünün mükellefin ekonomik gücüne göre olması gerektiği ifade edilmek istenmiştir (Mutluer v.d.,2013: 203).

Bu yaklaşımın uygulanmasında tek vergi oranı alınmaktadır. Yukarıdaki örnekten yola çıkarak; hem A hem de B kişisinden %10 gibi tek oranlı vergi alınır, varlığının toplam faydası 20.000 birim olan A kişisi 2.000 birim vergi ödeyecek iken, varlığının toplam faydası 10.000 birim olan B kişinin ödeyeceği vergi 1.000 birim olacaktır. Bu durumda, eşit oranlı fedakârlık yaklaşımında daha yüksek faydaya sahip olan kişi (A), daha az faydaya sahip olan kişiden (B) daha fazla vergi ödemek zorundadır.

### 1.5.2.3. Minimum Fedakârlık (En Az Toplam Fedakarlık)

Bu yaklaşımın amacı, bütün toplum üyelerinin aynı fayda düzeyine getirilmesini sağlamaktır (Turhan, 1998, s. 219). Bu amaç için, vergileme yolu ile faydayı azaltma işlemine en fazla gelire sahip olan kişiden başlanmalıdır. En zengin kişilerin gelirlerinin seviyesi zengin kişilerin seviyesine geldiğinde artık zengin kişiler de vergilendirilebilir. Bu süreç arzulanan vergi geliri elde edilinceye kadar zenginden fakire doğru devam etmektedir (Kendrick, 1939: 93).

Vergileme işlemine en fazla gelire sahip olandan başlanmasının nedeni, marjinal fayda kuramına göre, zengin için gelirin marjinal faydasının fakirin sağladığı marjinal faydaya göre daha az olduğu kabul edildiğinden vergilerin gelirlerin daha az faydalı birimlerini alması gerektiğidir (Erginay, 2010: 73).

Yukarıdaki örnekten yola çıkarak; varlığının toplam faydası sırasıyla 20.000 ve 10.000 birim olan A ve B kişisinden devlet ihtiyacı olan 5.000 birim vergi almak istese, bunun tamamının varlığı 20.000 birim olandan alınması ve diğerinden hiç vergi alınmaması gerekecektir. A kişisinin vergi gelirinin tümünü karşılayamaması halinde, yükümlülük arzulanan vergi geliri elde edilinceye kadar B kişisi de vergilemeye dahil edilecektir. Böylece toplumu meydana getiren herkesin katlandığı fedakârlık eşit hale getirilebilirse, toplumun tümünün katlanacağı toplam fedakârlık en az düzeye indirilecektir.

Eşit mutlak fedakârlık ve eşit oransal fedakârlıkta hem fakir hem de zengin kişilerin vergilendirilmesi söz konusudur. Bu iki yaklaşımda problem çok sayıda gelire sahip bireyler arasındaki vergi yükünün dağılımıdır. Bu iki yaklaşım bireysel teoriler şeklinde sınıflandırılabilirken minimum fedakârlık yaklaşımının amacı toplumun katlandığı toplam fedakarlığın en aza indirilmesi olduğundan vergilemede bir grup teorisi olarak sınıflandırılabilir (Grassi, 2015: 15).

Genel olarak, fedakarlık yaklaşımı; uygulamada çeşitli güçlükler ve sakıncalara sahiptir. Genellik ve adalet ilkesi gibi diğer vergi ilkelerine ters düşecek nitelikte sonuçlar yaratabilmeleri, fedakarlığın belirlenmesi ve ölçülmesindeki güçlük, refah unsurlarının değerlendirilmesinde geçerli subjektif etkenler ve bu unsurların yarattıkları

faaydaların belirlenmesindeki olanaksızlıklar bu güçlüklerden en önemlileridir (Akdoğan, 2014: 213).

Vergide eşitlik prensibi, üzerinde geniş tartışmalar yapılmakta olan bir konudur. Her toplum, eşitliğin koşullarını kendi iç yapısı ve sosyal, ekonomik ve hukuki görüşlerine göre değerlendirmektedir. Bu görüşlerin zaman içinde bile değişmeler gösterdiği tarihi bir veridir. Ancak genel anlamda eşitliğin gerçekleşmesi veya eşitsizliklerin önlenmesi bakımından maliye ilminde bazı temel kurallar yer almıştır. Bunlardan biri ve belki de en önemlisi, günümüzde bir kısım Anayasalarda hüküm altına alınan vergi ödeme gücüdür (Erginay, 2010: 74-75).

### **1.5.3. Vergi Ödeme Gücü Kavramı**

Toplam vergi yükünün mükellefler arasında eşit olarak dağıtılması için kullanılan fedakarlık yaklaşımının uygulamada çeşitli güçlükler taşınması, daha uygulanabilir bir ölçünün kullanılmasını gerekli kılmıştır. Wagner'e göre, vergi ödeme gücü, mükellefin kendisini ve ailesini geçindirebilecek gelirden fazla olan kısmıdır (Neumark, 1975: 88). Morselli'ye göre ise, mali güce göre vergilendirme, bir ferdin kendi gelir ve servetiyle orantılı olarak vergilendirilmesidir (Erginay, 2010: 63).

Ayrıca devletlerin vergilendirmeden bekledikleri amacın gerçekleşmesinde, vergi yükünün mükellefler arasında mümkün olduğunca adil bir düzeyde dağıtılmasının büyük önem taşıdığı bir gerçektir (Tan, 2010: 94). İlk çağlarda Aristo ve Plato'dan itibaren vergi ödeme gücü "yükün güce göre eşit dağılımı" şeklinde, Ortaçağ'da "halkı ezecek yükümlülükler koymaktan kaçınılmalı, ödeyicinin ödeme gücü göz önünde bulundurulmalı" şeklindeki düşünelere dayanmaktadır (Aksoy, 1991, 18-26). 1700'lerde ise klasik iktisadi düşüncenin öncüsü Adam Smith de, verginin vergi ödeyen kişinin ödeme gücüne bağlı olması şeklinde ifade etmiştir (Kirmanoğlu, 2009: 262).

Ödeme gücü yaklaşımı, vergi yükünün dağılımında mükelleflerin ekonomik kapasitelerinin dikkate alınmasıdır (Musgrave and Musgrave, 1989: 232)

Kişilerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmesinde iki ölçü bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, aynı durumdaki kişilere eşit davranılması "yatay adalet", ikincisi, farklı durumdaki kişilere farklı davranılması "dikey adalet"dir. Buna göre, aynı ödeme

gücüne sahip olanlardan aynı miktarda vergi alınırken farklı ödeme gücüne sahip olanlardan farklı miktarda vergi alınmalıdır (Mankiw, 1998: 247).

Bir vergi sisteminde benzer gelire sahip olan mükelleflerin benzer vergi oranlarına tabi olması yatay eşitliği gösterir. Ayrıca, gelirin belli bir şekli örneğin sermaye kazancı, ücret, maaş veya faiz gelirine karşı düşük oranda vergilenmesi yatay eşitliği ihlal eder (Greene, 2012: 154). Dikey adalette ise gelir ve serveti büyük miktarda olanlar, daha az olanlardan daha fazla vergi ödemeleri gerektiği belirtilir (Brown and Jackson, 2001: 298).

Gerek kişisel ve ailevi, gerekse sahip oldukları ekonomik haklar ve yaşamlarını sağlama biçimleri itibariyle mükellefler birbirlerinden değişik konumlarda bulunabilirler. Dikey adalet yaklaşımı söz konusu farklılıkların göz önünde tutulması suretiyle, vergi yükünde de farklılaştırma yapılmasını gerektirir (Nadaroğlu, 1983: 363-364).

Ödeme gücüne göre vergileme bakımından bir diğer önemli nokta, kişilerin geliri değil, bir aile içinde yaşayan şahısların geliridir. Çünkü aynı seviyede gelir, büyüklüğü ve bileşimi itibariyle farklı olan aileler için aynı gücü temsil etmemektedir. Gelir elde etmeyen karısı ve çocuklarının geçimini sağlamakla yükümlü olan bir aile babasının, sadece kendisi için yaşayan ve eşit düzeyde gelire sahip bir bekar gibi aynı vergisel işleme tabi tutulması, adil bir vergi politikası açısından savunulamaz (Turhan, 1998: 222).

### **1.5.3.1. Ödeme Gücünün Göstergeleri**

Devletin faaliyetlerini sürdürebilmesi için gerekli olan verginin, mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin göz önünde bulundurulması temel koşul olmakla birlikte, mükelleflerin vergi ödeme güçlerinin en iyi göstergesinin ne olduğu konusunda önemli kuşku ve belirsizlikler mevcuttur. Vergi ödeme gücünün belirlenmesi için gelir, servet veya tüketimden hangisi esas alınmalıdır? En iyi gösterge bunlardan hangisidir (Akdoğan, 2014: 225-226). Bugün yaygın olarak hem gelir hem de servet ve harcamaların vergilendirilmesi suretiyle kişilerin vergi ödeme güçlerinin belirlenmesi

söz konusu olmakla birlikte, verginin ne üzerinden alınması gerektiği konusundaki tartışmalar bitmiş değildir (Aktan vd., 2017, 54).

Ödeme gücünün göstergesi önceleri *mülk (servet)* olarak kabul edildiği halde, endüstriyel toplumun doğuşu ile *gelir* olmuştur. Ancak son zamanlarda *tüketim düzeyinin* de, ödeme gücünün bir göstergesi olduğu görüşü savunulmaktadır. Bunlardan hangisinin seçileceği ve vergi yükünün gelir, servet ya da harcamanın değişmesi oranında ne miktar değişeceği, ödeme gücü ilkesinin önemli sorunlarından. Bununla beraber, tarımsal aşamada ödeme gücü göstergesi olarak arazi, tahıl ve hayvan gibi nesnelere temel alınırken, sanayileşmiş toplumlarda gelir, tüketim ve servet ödeme gücünü belirleyen göstergeler olarak alınmaktadır. Çağdaş toplumlarda da ödeme gücü saptanırken; gelir, tüketim ve servet düzeyi kapsamlı bir biçimde vergi matrahına dahil edilmektedir (Edizdoğan, 2008: 237).

#### 1.5.3.1.1. Gelir

Kişinin ödeme gücünün ölçülmesinde elde edilen “gelir” birçok ekonomist tarafından kabul görmektedir. Gelirin tanımı, farklı disiplinlere, varılmak istenen amaca göre değişebilmektedir. Örneğin, iktisat bilimine göre gelirin tanımı ile vergi uygulamalarında gelirin tanımı farklı olabilmektedir.

Her şeyden önce iktisadi bir kavram olan gelir üretim faktörlerinin üretime katılmaları sonucu toplam hasıladan aldıkları payları ifade etmektedir. Örneğin emek faktörünün gelirini ücret, toprağın gelirini rant oluşturmaktadır. Bu gelirin iktisadi tanımını ifade etmektedir. Ancak, gelirin vergi hukuku ve vergi tekniği açısından ayrıca tanımlanması gerekmektedir. Vergi hukuku ve vergileme tekniği açısından gelirin tanımına ilişkin teoride “kaynak teorisi” ve “safî artış teorisi” olarak iki teori geliştirilmiştir (Aktan vd, 2017: 54).

**Kaynak Teorisi;** Von Hermann, B Fuisting, G. Cohn, A. Wagner, Neumann, Philippovich, Schaffle gibi bazı klasik teorisyenlerin ileri sürdüğü bu teoriye göre (Edizdoğan ve Özker, 2002: 11), belirli bir kaynaktan düzenli bir şekilde sağlanan veya hiç olmazsa bu şekilde sağlanması mümkün olan gelirleri ifade eder. Bu teoriye göre, bir gelirin vergilendirilebilmesi için iktisadi açıdan gelir kavramına dahil bulunması

yeterli değildir; belli bir kaynaktan düzenli ve sürekli bir şekilde sağlanması da gerekmektedir (Nadaroğlu, 1983: 402).

Buradaki süreklilik, gelirin arızı ya da geçici olmamasını, yani zaman içinde belirli sıklıklarla tekrarlanmasını öngörür. Bu durumda, bireyin elde ettiği gelir vergilendirilmeden önce kaynağının o kişi bakımından sürekli gelir yaratma özelliğine sahip olup olmadığına bakılacak, sürekli nitelikte ise vergilendirilmesi yoluna gidilecektir (Edizdoğan ve Özker, 2002: 12). Örneğin, menkul ya da gayrimenkul sermaye sahibi için devamlı bir gelir kaynağıdır. Bir meslek veya teşebbüs sahibi olan kimse de bunlardan devamlı bir gelir sağlayabilir (Nadaroğlu, 1983: 402).

Ancak kaynak teorisinin bu yaklaşımında, kaynağın kendi değerinde meydana gelen artışlar ile üretim fonksiyonuna bağlı olmaksızın elde edilen değerler ve varlıklar (piyango ve ikramiye gibi) gelir kavramı içine alınmamakta ve gelir vergisine tabi tutulmamaktadır. Kaynak teorisinin geliri bu şekilde tanımlaması vergi eşitliği ve vergi ödeme gücü açısından olumsuz etkiler yaratmaktadır (Ortaç, 1999: 107).

Bu bağlamda, yalnızca mükellefin kendisi ile bakmakla yükümlü olduğu şahısların ihtiyaçlarını karşılamak için belli bir kaynaktan devamlı olarak elde edilen geliri kapsamına alan kaynak teorisi, dar bir gelir tanımına sahiptir. Özellikle her geçen gün yeni gelir türlerinin gündeme geldiği çağımızda, “devamlı” olmayan veya “belli bir kaynaktan” elde edilmeyen pek çok geliri kapsam dışına bırakmaktadır (Yavaşlar, 2011: 105). Bu nedenle geliri daha geniş olarak ele alan safi artış teorisi geliştirilmiştir.

**Safi Artış Teorisi**, George Schanz ve R.M. Haig tarafından vergiye tabi gelirin belirlenmesi açısından ileri sürülmüş olan safi artış kuramına göre gelir (Edizdoğan ve Özker, 2002: 13), bir kimsenin belli bir dönemdeki tüketimi ile yine aynı dönemde (mal varlığında) meydana gelen net artışlardan oluşmaktadır. Dolayısıyla kaynağı ne olursa olsun ilgili dönemde gerçekleştirilen tüketime ve servet artışlarına kaynaklık eden tüm gelir safi artış teorisine göre gelir kapsamında değerlendirilip vergiye konu edilecektir (Şenyüz, 2005: 40). Bu açıklamaya göre, gelir sadece üretim faktörlerinin üretime katılması sonucunda ortaya çıkmaz. Bu nedenle üretim faktörlerinin kullanımı sonucu ortaya çıkmayan piyango, ikramiye gelirleri, hibe, yardım, nafaka vb. gelir kapsamında sayılır (Arslan, 2004: 11).

Safi artış teorisi değerlendirildiğinde vergilendirilebilir gelirin üç unsurdan oluştuğu görülür (Ortaç, 1999: 108) :

- Vergilendirme döneminde para ve mal olarak elde edilen değerler,
- Birey tarafından yapılan tüketim harcamalarının ve öz tüketimin gerçek pazar değeri,
- Vergilendirme döneminde mevcutlarda bulunan varlıkların değerindeki artışlardır.

Safi artış teorisi vergi ödeme gücü açısından önemli olan tüm unsurları dikkate alarak geniş anlamda bir gelir tanımı yapmakta ve dolayısıyla vergi adaletini en iyi şekilde gerçekleştirebilecek gibi görünse de bu teorinin tam anlamıyla uygulanmasının hemen hemen olanağı yoktur (Edizdoğan ve Özker, 2002: 14).

Uygulamada bireyler tarafından gerçekleştirilen tüketim miktarının ve değerinin belirlenmesindeki güçlükler, bunun da ötesinde bireyin ürettiği maldan öz tüketimi söz konusu olduğunda, bir tüketim pazar değerinin belirlenmesinde büyük güçlüklerin varlığı bu teorinin uygulanabilirliğini güçleştirmektedir. Bu nedenle pek çok ülke uygulamada kaynak teorisinin ve safi artış teorisinin aksayan yönlerini ortadan kaldırmak için gelirin belirlenmesinde her iki teoriye de yer vererek karma bir sistem oluşturmuşlardır (Ortaç, 1999: 109).

Uygulama biçimi olarak gelirin vergilendirilmesi üniter ve sedüler gelir vergisi olarak iki ana grupta toplanmaktadır. Bunun dışında birleşik gelir vergisi sistemi olarak adlandırılan sistem sedüler gelir vergisi sisteminde ortaya çıkabilecek sakıncaları ortadan kaldırmak üzere uygulanan ve esasında bu türün değişik bir uygulama biçimidir (Mutluer, 2005: 4).

Üniter gelir vergisi sisteminde çeşitli unsurlardan sağlanan gelirler tek bir beyannamede toplanmaktadır (Ortaç, 1999: 106). Daha sonra hesaplanmış olan toplam gelirden, indirilmesi kanunen kabul edilmiş olan en az geçim indirimi, özel indirim, bağış ve yardımlar gibi sosyal indirimler ile gelirin indirilmesinde kullanılmak üzere harcanmış olan giderler indirilmektedir. Bulunan miktara artan oranlı tarife uygulanarak ödenecek vergi hesaplanmaktadır. Böylece vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmakta ve vergi adaletine ulaşılmak istenmektedir (Mutluer, 2005: 4).

Sedüler gelir vergisi sisteminde ise çeşitli gelir unsurları birleştirilmeden ve birbirinden bağımsız olarak vergilendirildiği sistemdir (Pehlivan, 2013: 234). Bu

sistemde her gelir unsuru ayrı vergi oranına tabi tutulur ve üniter gelir vergisi sisteminden farklı olarak genelde düz oranlı vergi tarifeleri kullanılır. Bu haliyle gelir vergisinin olması gereken karakterini yansıtmaması nedeniyle günümüzde önemini yitirmekte ve yerini üniter gelir vergisi sistemine bırakmaktadır (Mutluer, 2005: 4).

Gelir, vergi ödeme gücünü yansıtan en önemli gösterge olmakla birlikte vergileme işleminde gelir, kişi yönünden olduğu kadar aile yönünden de bir bütün olarak ele alınmalıdır. Bu şekilde gelir, bir kişinin veya ailenin bir yıl zarfında milli hasıladan aldığı pay olarak tanımlanabilir. Bu payın içinde, gelirin hem tüketime hem de tasarrufa ayrılan kısmı yer almaktadır (Öner, 1986: 79). Bu durumda bir kimsenin geliri, yalnız kendisi ve ailesini geçindirebilecek miktarda ise onun ödeme gücünün olmadığı kabul edilmektedir.

#### **1.5.3.1.2. Servet**

Servet bir gerçek veya tüzel kişinin belirli bir zamanda sahip bulunduğu bütün iktisadi değerlerin toplamıdır. Bu toplam değer olarak para ile ifade olunmaktadır. Bu tanımdaki <iktisadi değerler> değerinin kapsamına her türlü menkul ve gayrimenkul mallar ile para ve alacaklar dahildir. Yine tanımda yer alan <sahip bulunduğu> deyimini de mülkiyetinde bulundurmaya ifade etmektedir (Nadaroğlu, 1983: 413).

Servet bir anlamda bir üretim faktörüdür, sermayedir. Bu sermayenin gelinine irat denir. Gelir şahısla ilgili sübjektif bir kavram olduğu halde, irat sahip olunan menkul, gayrimenkul mallarla ilgili objektif bir kavramdır. Bireylerin sahip oldukları gelirler kazanç ve iratlardan oluştuğuna ve bu gelirin tüketilmeyen kısmı tasarruf yoluyla servete dönüştüğüne göre biriktirilmiş gelir anlamında servet tıpkı şahsi gelir gibi vergi ödeme gücünü belirleyen bir unsur olarak ortaya çıkar. Onun için çağdaş devletlerin vergi sistemlerinde gelir vergileri grubu ile birlikte servet vergileri grubu da vardır (Türk, 2010: 146-147).

Servet üzerinden alınan vergiler, ödeme gücünü yakalamakta faydalı olduğu gibi, “yararlanma ilkesi”nin uygulanmasına da yardım edebilir. Bu özellik, bazı durumlarda kişilerin sahip oldukları servetle devletten aldıkları hizmet arasında ciddi bir bağ oluşuna dayanır. Devletin sunduğu çok sayıda hizmet içinde en azından bir

kısının servet sahiplerine daha çok yöneldiği düşünülebilir. Yol, park yapımı, sokak ışıklandırması türünden hizmetlerin esas olarak bina, arazi ya da otomobil sahiplerine hitap ettiği açıktır. Hatta bu konuda daha da ileri gitmek ve milli savunma ya da iç güvenlik gibi kamusal hizmetlerin de temelde asıl servet sahiplerine yarar sağladığını düşünmek mümkündür. İşte servet vergileri, servete yönelik devlet hizmetlerinin finansmanına yardımcı olarak yararlanma ilkesinin uygulanması fırsatını vermektedir (Uluatam, 2001: 356).

#### **1.5.3.1.3. Harcama**

Harcama vergileri, gelirin ve servetin tüketim amacıyla elden çıkarılması yani, harcanması dolayısıyla alınan vergilerdir. Alman yazarların bir çoğu, gelirin doğuşunda ve servete sahip olunmasında olduğu gibi, bunların harcanmasında da ayrı bir vergi ödeme gücünün bulunduğu kanısındadırlar. Bunun yanısıra, gelir vergisi ile servet vergileri, çeşitli sebepler dolayısıyla bireylerin vergi ödeme gücünü tam olarak kavrayamamaktadırlar. Çünkü sözü geçen vergilerin yapısal ve teknik özellikleri vergi ödeme gücünü temsil eden gelirin kısmen vergi dışında kalmasına sebep olmaktadır. Çeşitli indirimler, istisna ve muafiyetler gibi sebeplerin yanısıra, beyana dayanan bu vergilerde doğru beyanda bulunulmaması meşru ve gayrimeşru şekilde vergiden kaçınma imkanlarını arttırmaktadır. İşte, gelir ve servetin harcanmasında ortaya çıkan vergi ödeme gücünü kavrayan bu vergiler gelir ve servet vergilerinin sözü geçen eksikliklerini de gidermektedir (Nadaroğlu, 1983: 423).

Tarihte en eski vergi örnekleri arasında çok sayıda harcama vergisine rastlanmaktadır. Harcamaların, ödeme gücünün bir göstergesi olarak vergi sisteminde önemli bir yer alması gerektiğini savunanlar, tüketim için yapılan her harcamanın toplumca yaratılan üründen bir pay almak demek olduğu fikrine dayanmaktadırlar. Gelir ve servet vergileri esas olarak, kişilerin üretim sürecine katkılarının vergilenmesi demektir. Oysa üretime katkının değil, ortaya çıkan üründen alınan payın vergilenmesi toplumsal adalete daha uygun düşmektedir. Kişi, tasarruf ederek bir süre vergiden kaçabilse bile ileride tüketimde bulunarak toplumun ürettiğinden pay istediğinde bu vergiyi ödemek zorunda kalacaktır (Uluatam, 2001: 380).

Günümüzde vergi ödeme gücünün belirlenmesi bakımından başlıca gösterge “gelir” olarak kabul edilse de vergi açısından yalnızca gelirin esas alınması, vergi ödeme gücünün kanıtı sayılabilecek servet unsurları dikkate alınmamış olacaktır. Yalnızca harcama esas alınırca, harcamaları aynı ancak gelir ve servetleri farklı kişilerin durumları değerlendirilemeyecektir. Yalnızca servet vergisi uygulanırca, yaratacağı idari ve ekonomik sorunlar yanında, servetin değerlendirilmesi ve matrahın belirlenmesi bakımından çeşitli sorunlarla karşılaşılacaktır. Bu durum, vergilendirme bakımından sadece bir kaynağın dikkate alınmasının yetersiz kalmasına ve vergi adaleti bakımından mükelleflerin gelir-servet ve harcamalarının birlikte değerlendirilmesini gerekli kılmıştır (Sayar, 1975: 111).

### **1.5.3.2. Vergi Ödeme Gücüne Ulaşmak İçin Kullanılan Teknikler**

Vergi yükünün bireyler arasında adaletli bir şekilde dağıtılmasını amaçlayan bir vergi sisteminde kimden ne kadar vergi alınacağını, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre ölçüsünün ne olacağını belirlenmesi büyük önem taşımaktadır (Yereli ve Ata, 2011: 24)

Vergi yükünün topluma adaletli bir şekilde dağıtılması ve bireylerin yaşamlarını insanca sürdürebilmeleri bakımından kendilerine yetecek finansal güçlerin zorlanmaması gerektiği, genel olarak kabul edilen bir görüştür. Vergi ödeme gücünün göz önünde tutulması konusunda görüş birliği bulunmakla birlikte vergi ödeme gücüne nasıl ulaşılacağı önemli bir sorun olarak varlığını sürdürmektedir. Vergi ödeme gücünün tam olarak belirlenmesi ve ona göre vergi uygulanması olanağı bulunmamakla birlikte, günümüzde çeşitli tekniklerden ya da araçlardan yararlanmak suretiyle vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çaba gösterilmektedir (Akdoğan, 2014: 232).

Kişilerin vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için her şeyden önce vergilerin şahsileştirilebilmesi yani vergilemede mükellefin mali gücünü belirleyen subjektif unsurların dikkate alınabilmesi gerekir. Örnek olarak eşit gelir elde eden iki kişiden biri evli diğeri bekarsa, bekar olanın vergi ödeme gücü evli olana oranla daha fazladır. Eşit gelir elde eden iki kişinin de bekar olmasına rağmen biri sağlam diğeri engelliyse, vergi ödeme güçleri yine eşit değildir. Ayrıca, gelirin emek veya sermayeden sağlanmış

olması da vergi ödeme gücünün tespitinde göz önünde tutulması gereken bir diğer husustur (Öner, 1986: 80-81). İşte bunlar gibi sübjektif unsurların vergi ödemede dikkate alınabilmesi için vergilemede bir takım tekniklerden yararlanılması gerekir. *En az geçim indirimi, ayırma ilkesi, artan oranlılık ve istisna-muaafiyetler bu teknikler olarak kabul edilmektedir*

#### **1.5.3.2.1. En Az Geçim İndirimi**

Vergilemede adalet ilkesi gereği, vergi yükü herkesin ödeme gücüne göre dağıtılmalıdır. Fakat bunun için öncelikle ödeme gücünün tespit edilmesi gerekir. İnsanların yaşamlarını devam ettirebileceği kısmın üstündeki maddi olanaklardan vergi alınmalıdır. Kişinin vergi ödeme gücünün kişinin hangi gelir düzeyinden itibaren başladığının rakam olarak saptanması gerekmektedir. İşte bu düzeye en az geçim düzeyi denilmekte ve buna vergiden ayrıcalık tanınması da en az geçim indirimi olarak adlandırılmaktadır (Herekman, 1989: 36). Geçim indiriminin mantıki ve teorik temeli çok kuvvetli olmakla beraber, uygulamada bunun ölçüsünün saptanması zordur. Gerçekten insanların yaş, cinsiyet, ırk, cüsse ve çalışma şekli ve şiddetine göre geçim hadleri değişebilir (Erginay, 2010: 54).

En az geçim indirimi ile ilgili düşünceler 18'nci yüzyılda ortaya konulmuştur. Montesquieu'ya göre, "Herkesin eşit bir fizyolojik asgariye ihtiyacı vardır, bu asgariden vergi alınmamalıdır". Özellikle, düz oranlı vergiyi savunan J.S. Mil'in en az geçim indirimi lehinde görünmesi dikkatleri çekmiştir. Sismondi de bu konuda "vergi, insandan, hayatının sürdürülmesi için gerekli olanı istemekten kaçınılmalıdır; zira devletçe açlığa mahkûm olan bir kimseye, devletin kendisine sağladığı faydalardan söz etmek gülünçtür" demektedir (Edizdoğan, 2008: 244).

Bütün bu haklı görüşlere rağmen, en az geçim indirimine eleştirilerde getirilmiştir. Bu eleştirilerin başında en az geçim indiriminin genellik prensibine aykırı olduğu gelmektedir. Bir diğer eleştiri noktası, bu uygulamanın verginin verimini de azalttığı yönündedir. Özellikle az gelişmiş ülkelerde nüfusun büyük bir çoğunluğu gelirden küçük bir pay almaktadır. Bunlar da kısmen veya tamamen vergi dışında tutulursa, verim doğal olarak azalacaktır. Kaldı ki, en az geçim indiriminin hangi

seviyede tespit olunacağını objektif ölçülere göre herkes için aynı sonucu sağlayacak şekilde saptamak da mümkün değildir. Şu halde vergi dışında bırakılacak miktarlar sonuç olarak keyfi bir şekilde saptanacaktır (Nadaroğlu, 1983: 373).

Vergi ödeme gücüne ulaşılabilmesi için, en az geçim indirimi uygulaması bakımından vergi dışı bırakılması söz konusu gelir kısmının; asgari fizyolojik ihtiyaçları mı yoksa bunun yanında asgari kültürel ihtiyaçları da mı karşılamaya yönelik olması gerektiği, teoride uzun uzun tartışılmıştır. Amaç insanın fizyolojik varlığını sürdürebilmesini sağlamaktır. Bunun için gerekli gelirin belirlenmesi daha kolay olacağından yalnızca fizyolojik asgarinin dikkate alınmasının savunulduğu görülmektedir. Bunun yanında insanın sosyal bir varlık olması, insan olmaktan ve toplum içinde yaşamaktan doğan eğitim, spor, eğlence gibi kültürel ihtiyaçlarını dikkate alan bir indirim uygulanmasının daha doğru olacağı da ileri sürülmüştür. Asgari kültürel ihtiyaçların göz önünde bulundurulması, fizyolojik ihtiyaçlardakine benzer bir şekilde, herkes için geçerliliği kabul edilebilecek ortalama değerler üzerinden uygulandığı takdirde, vergi adaleti açısından katkı sağlayacaktır (Akdoğan, 2014: 234).

#### **1.5.3.2.1.1. En Az Geçim İndirimi Uygulama Şekilleri**

Günümüzde tüm vergi sistemlerinde uygulanan en az geçim indirimi başlıca üç şekilde uygulanmaktadır. Bunlar; matrahtan indirim sistemi, vergiden indirim (dekont) sistemi ve bölme (katsayı) sistemidir.

**Matrahtan İndirim Sistemi;** uygulamada en çok rastlanan şekil olan bu sistemde, mükellefin eş ve çocuklarını da göz önünde tutarak tespit olunan indirim miktarı mükellefin gelirinde (matrahından) düşülür. Kalan kısma artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanarak ödeyeceği gelir vergisi hesaplanır. Böylece, geliri tespit olunan geçim indirimi miktarından az veya ona eşit olanlardan hiç vergi alınmaz. Geliri geçim indirimini aşan mükelleflerin ise, sadece bu miktarı aşan gelirleri vergiye tabi olmaktadır (Öner, 1986: 82).

Bu uygulama şekline göre, örneğin bir mükellefin yıllık toplam geliri 1000 TL ve yararlanacağı yasalarla öngörülmüş en az geçim indirimi tutarı 100 TL ise, başka bir

indirim bulunmadığı varsayımı altında 900 TL matrah kabul edilecek ve buna vergi tarifesi uygulanarak hesaplanacaktır.

**Vergiden İndirim (Dekont) Sistemi;** dekont sisteminde indirim matrahtan değil vergiden yapılmaktadır. Bu yöntemde yükümlünün vergisi önce gelirinden hiçbir indirim yapılmaksızın artan oranlı tarifeye göre saptanmakta, sonra da en az geçim indirimi olarak kabul edilen miktarın vergisi ayrıca hesaplanıp gelirin tümünün ilk olarak hesaplanan vergisinden indirilmektedir (Nadaroğlu, 1983: 377).

Vergiden indirim sisteminin matrahtan indirim sistemine göre mükellefler üzerinde yarattığı vergi yükü, vergi tarifesinin yapısına bağlı olarak farklı olabilmektedir. Matrahtan indirim sistemi, üst gelir grupları için, tarifenin yüksek oranlarının etkisini azalttığından daha avantajlıdır. Buna karşılık, vergiden indirim sisteminde en az geçim indiriminin vergisi tarifenin ilk dilimleri düşük oranlı olduğu için, toplam vergiden indirim dolayısıyla düşülecek vergi tutarı daha az olmaktadır. Öte yandan, vergiden indirim sisteminde her mükellefin toplam vergisinden düşülen miktar aynıdır. Bu nedenle vergiden indirim sistemi devlete daha fazla gelir sağlamaktadır (Öner, 1986: 82). Bu halde matrahtan indirim sistemi, vergiden indirim sistemine göre vergi adaleti açısından daha uygundur denilebilir.

**Bölme (Katsayı) Sistemi;** aile gelirin aile bireyleri arasında bölünmesinden sonra vergilendirilmesini öngören bir sistemdir. Aile gelirin bölünmeden, toplam gelir üzerinden vergilendirilmesi halinde gelir; vergi tarifesinin üst oranına vergilendirilecektir. Gelirin bölünmesi halinde, her bir gelir kısmının ayrı ayrı vergisi hesaplanacağından, tarifenin daha düşük oranına tabi olmaları nedeniyle ailenin toplam vergi yükü azalacaktır. Bulunan vergi, toplam gelir böldüğümüz aile birey sayısı ile çarpılmakta böylece ödenmesi gerekli toplam vergi hesaplanmış olmaktadır (Akdoğan, 2014: 241).

#### **1.5.3.2.2. Ayırma İlkesi**

Mükelleflerin ödeme güçlerine göre vergilendirilmeleri için uygulanan diğer bir yöntem ayırma ilkesidir. Bu ilke gereği vergilendirilecek gelir, elde edilen toplam gelirden ziyade elde edildiği kaynak açısından da önem taşımaktadır. Dolayısıyla bir

çalışma karşılığı (emek) elde edilen gelir, bir birikim (sermaye) sayesinde elde edilen gelirden farklı vergilendirilmektedir. Ayırma ilkesinin temelinde de emek sayesinde elde edilen gelirin, sermaye sayesinde elde edilen gelirden daha düşük oranda vergilendirilmesi yatmaktadır.

Sermayeden elde edilen gelirin emek gelirine göre daha istikrarlı ve sürekli nitelikte olması; sermaye gelirindeki vergiden kaçınma ve/veya vergi kaçırma imkânı nedeniyle fedakârlıktaki eşitliğin emek geliri aleyhine bozulmuş olması; sermaye birikimi arttıkça gelir getirme olanağının da artmasına karşın, sadece emek geliri elde edenlerin gelirlerini biriktirme olanaklarının sınırlı olması; ücret geliri elde eden emek sahiplerinin gelirleri genelde ancak yaşamlarını devam ettirebilecek nitelikte olduğundan gelirlerindeki değişmelere karşı sermaye geliri sahiplerine göre daha duyarlı olmaları; sermaye sahipleri mevcut sermayelerini değişik şekillerde değerlendirebilirken, emek geliri sahiplerinin ücret dışında bir gelir elde etme olanaklarının çok az olması; emek geliri elde eden bir kişinin sakatlanması durumunda çalışamayacak ve gelir elde edemeyecek olması gibi durumlar emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük vergi oranı ile vergilendirilmesini gerekli kılmıştır (Akdoğan, 2014: 255-258).

Bu görüşlere rağmen, ayırma ilkesinin aleyhinde görüşler de mevcuttur. Bunlar (Sağbaş, 2010: 71-72):

- i) Emek geliri elde edenler daha fazla zahmet çekerler iddiası izafidir. Sermaye geliri elde edenlerin emek gelirine göre daha fazla risk aldıkları da dikkate alınmalıdır. Sermaye geliri kadar emek geliri de devamlıdır.
- ii) Sermaye üzerinden fazla vergi alınmasına gerek yoktur, zira artan oranlı tarife ile zaten fazla vergi alınmaktadır.
- iii) Sermaye üzerinden fazla vergi alınmasının diğer bir nedeni emek geliri elde edenlerin vergi kaçırılmalarıdır, ancak giderek sermaye geliri elde edenlerinde vergi kaçırması zorlaşmaktadır.
- iv) Bazı mükelleflerin vergi ile ilgili sorumluluklarını yasalara uygun şekilde yerine getirmemesi, genelleştirme yapmanın gerekçesi olamaz ve buna dayanarak daha fazla vergileme yapılamaz. Bu dürüst

mükellefi cezalandırmak anlamına gelir. Verginin konulması gibi uygulanmasında etkinliğin sağlanması da mali yönetimin görevidir (Akdoğan, 2014: 257).

#### **1.5.3.2.2.1. Ayırma İlkesinin Uygulama Şekilleri**

Ayırma ilkesinin lehinde ve aleyhinde görüşler olmakla birlikte, günümüzde farklı şekillerde uygulanmaktadır. Bu uygulama şekillerinin en önemlileri şunlardır (Akdoğan, 2014: 258-259):

- i) Gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı vergi oranları uygulanması; gelir elde edildiği kaynağa göre emek gelirleri, emek-sermaye karma gelirler, sermaye gelirleri olarak sınıflandırılır. Sınıflandırmanın ardından her sınıf için farklı oranlar uygulanır.
- ii) Sermaye gelirlerinden ek vergi alınması; öncelikle mükelleflerin gelirlerinden genel vergi tarifesine göre vergi alınır. Daha sonra, sermayeden sağlanmış olan gelirden ek bir vergi alınır. Bu ek vergileme artan oranlı olarak da yapılabilir.
- iii) Emek gelirlerine indirim uygulanması; emek ve sermaye aynı tarifeden vergilendirilirken, emek gelirlerinin bir kısmı vergi dışında bırakılabilir. Özel indirim uygulaması örnek olarak gösterilebilir.
- iv) Vergi tarifesine sınırlama konulması, emek gelirlerine tarifelerin yalnızca belirli bir orana kadar olan kısmının uygulanması (Nadaroğlu, 1983: 381).
- v) Evli/bekar ayrımında, evlilere daha düşük oranda vergi uygulanması şeklinde sıralanabilir (Nadaroğlu, 1983: 381-382).

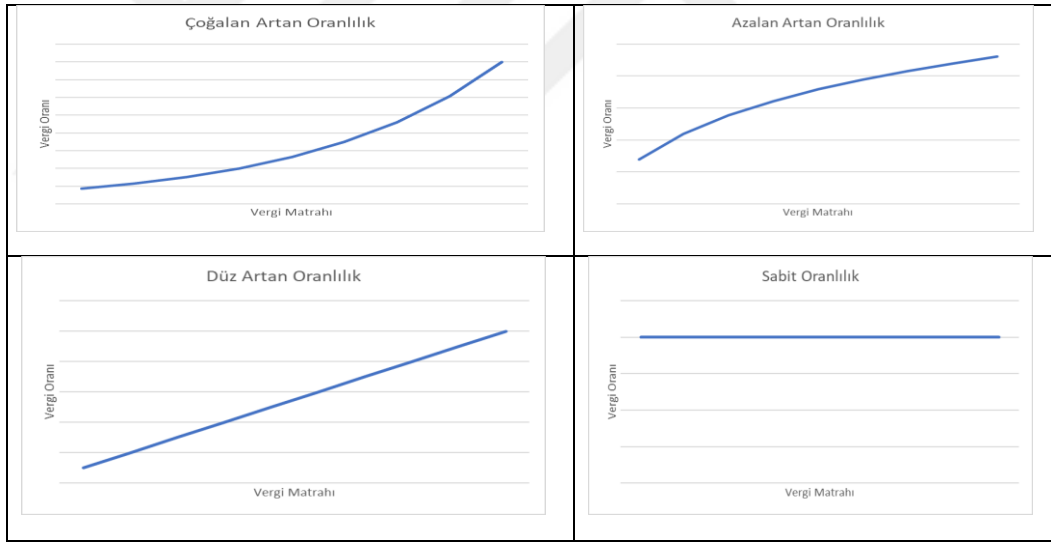
#### **1.5.3.2.3. Artan Oranlılık**

Vergi tarifeleri, mükellefin ödemesi gereken vergi tutarının tespit edilebilmesi için matraha uygulanan oran veya ölçülerdir. Genel olarak vergi tarifeleri; artan oranlı tarife, düz oranlı tarife ve azalan oranlı tarife olmak üzere üç şekilde düzenlenmiştir.

Artan oranlı vergilemede yüksek gelir grupları, düşük gelir gruplarına kıyasla gelirlerinin daha büyük bir kısmını vergi olarak öderken, tam tersine azalan oranlı vergilemede düşük gelir gurupları, yüksek gelir gruplarına kıyasla gelirlerinin daha büyük bir kısmını vergi olarak öderler. Buna karşılık düz oranlı vergileme de ise bütün mükellefler gelirlerinin aynı oranında (herkesin gelirinin %10'u gibi) vergi olarak öderler, yani vergi kişilerin gelirlerinin doğrudan belli bir oranını alır. Dolayısıyla gelir arttıkça; vergiler gelirin daha büyük bir oranını alıyorsa **artan oranlı**, gelirin sabit bir oranını alıyorsa **düz oranlı** ve azalan bir oranını alıyorsa **azalan oranlı** vergileme söz konusudur (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2012: 27-28).

Artan oranlı tarifelerde, vergi oranındaki artış; matrahtaki artışın oranına eşit olursa düz (lineer), matrahtaki artıştan daha fazla ise çoğalan, matrahtaki artıştan daha az ise azalan artan oranlılıktan söz edilir (Pehlivan, 2011: 108).

**Grafik 1.1. Vergilemede Artan Oranlılık**



Grafik 1.1'de vergi matrahı ile vergi oranı arasındaki ilişki gösterilmiştir. Buna göre, vergi matrahının her seviyesinde aynı vergi oranı alınması durumunda sabit (düz) oranlı vergileme, vergi oranındaki artış vergi matahından daha fazla olursa çoğalan artan oranlılık, aynı olursa düz artan oranlılık, daha az olursa azalan artan oranlılık söz konusudur.

Artan oranlı tarife yapısı basit veya dilimli artan oranlılık şeklinde de olabilir. Bunlardan **basit (sınıf) usullü artan oranlılık** vergilendirilecek matrahın giderek artan

dilimlere ayrılması ve dilimlerin her birinin tamamının daha önceki dilimleri de içine almak kaydıyla o dilim için öngörülen vergi oranının uygulanmasıdır (Nadaroğlu, 1983: 308).

| <b>Matrah (TL)</b> | <b>Vergi Oranı (%)</b> |
|--------------------|------------------------|
| 0 -1.000           | 5                      |
| 1.001 -10.000      | 10                     |
| 10.001-20.000      | 15                     |
| 20.001-30.000      | 20                     |
| 30.001-40.000      | 25                     |

Basit usullü artan oranlılıkta matrah büyüdükçe uygulanan vergi oranı da artmaktadır. Fakat bu tip artan oranlılıkta aynı zamanda haksızlıkta ortaya çıkmaktadır. Geliri 20.000 TL olan kişi %15 ile vergilendirilirken, geliri 20.001 TL olan kişi yüzde 20 ile vergilendirilecektir. Bu durumda gelir 1 TL artarken ödenecek vergi yaklaşık 1000 TL artmaktadır.

Basit usullü artan oranlılık yarattığı bu adaletsizlik nedeniyle uygulamada pek kullanılmamaktadır. Bunun yerine dilimli artan oranlılık kullanılmaktadır.

**Dilimli artan oranlılık**, vergi matrahı çeşitli büyüklükteki dilimlere ayrılarak, her bir dilim için tespit edilmiş olan oran sadece karşısındaki dilime uygulanır. Çeşitli dilimler için ayrı ayrı hesaplanan vergi miktarları toplanarak toplam vergi tutarı tespit edilmiş olur (Pehlivan, 2011: 109-110).

| <b>Gelir Dilimleri (TL)</b> | <b>Vergi Oranı (%)</b> |
|-----------------------------|------------------------|
| İlk 1.000 TL için           | 5                      |
| Sonra gelen 5.000 TL için   | 10                     |
| Sonra gelen 10.000 TL için  | 15                     |
| Sonra gelen 20.000 TL için  | 20                     |
| Sonra gelen 30.000 TL için  | 25                     |

Dilimli artan oranlı tarifede 10.000 TL'nin vergisi hesaplanırken, önce ilk 1.000 TL için yüzde 5'den 50 TL, geri kalan 9.000 TL'nin 5.000 TL'si için %10'dan 900 TL, geri kalan 4.000 TL için yüzde 15'den 600 TL olmak üzere toplamda 1.550 TL vergi hesaplanmaktadır. Dilimli artan oranlı tarife vergi adaletine daha uygun olup ülkemizde gelir vergisi tarifesi bu tarife biçimine göre düzenlenmiştir.

Vergilemede artan oranlılığı savunanlara göre, gelirin azalan marjinal faydası nedeniyle yüksek gelir elde edenlerin elde ettikleri gelirin yüksek kısmına atfettikleri önem azalacağı için bu fazla kısmından daha fazla vergi ödemeleri gerekmektedir (Nadaroğlu, 1983: 369). Ayrıca artan oranlı tarifede vergi matrahı yükseldikçe vergi oranı da yükseleceği için, vergilemede adaletin gereği olan yatay adalet ve dikey adalet ilkeleri gerçekleşmektedir (Yılmaz, 2006: 242). Bu aynı zamanda vergi yükünün sosyal sınıflar arasında daha adil şekilde dağılarak sosyal adaleti gerçekleştirmesi ve verimli bir vergileme şekli olması nedeniyle de savunulmaktadır (Edizdoğan, 2008: 249).

Artan oranlılık, günümüzde vergi adaletini sağlamaya yönelik bir araç olarak kabul edilmesinin yanında 1980 sonrası dönemde yerini düz oranlı vergiye bırakması gerektiği ile ilgili tartışmalar yoğunlaşmıştır.

Artan oranlı vergi sisteminin milli gelire katkıda bulunanları cezalandırdığı, uygulanan marjinal vergi oranları nedeniyle tasarruf ve yatırımların azaldığı ve böylece devletlerin rekabetçi küresel bir ekonomide iyi bir ekonomik performans sağlayamayacakları ileri sürülmektedir (Mitchell, 2005: 2). Örneğin, Marsden (1983), Koester ve Kormendi (1989), Easterly ve Rebelo (1993), Mullen ve Williams (1996), Becsi (1996), ve Engen ve Skinner (1996) yaptıkları çalışmalarda yüksek ve artan marjinal vergi oranlarının ekonomik büyüme oranları üzerinde olumsuz etkilere neden olduğu sonucuna varırken, Carroll, Holtz-Eakin, Rider, ve Rosen (1998) daha yüksek marjinal vergi oranlarının, uzun vadeli ekonomik büyümede kilit bileşen olan sermaye oluşumunu azalttığını savunmaktadırlar (Clemens vd, 2001: 5).

Ayrıca artan oranlı vergi yerine düz oranlı vergi seçilmesi (Grecu, 2004: 19-20):

- Basitlik, ekonomik verimlilik ve adalet sağlayabileceği,
- Tasarruflar ve yatırımlar üzerine çifte vergilendirmeyi ortadan kaldıracabileceği,
- Devlet gelirlerini arttırabileceği,
- Vergi rejiminin artan karmaşıklığından sorumlu olan özel lobiciliği sona erdirebileceği,
- Bireylerin paraları üzerinde daha fazla kontrol sahibi olmalarını sağlayabileceği ve hükümetlerin gizlilik ihlallerini azaltabileceği,

- Vergiden kaçınma fırsat maliyetini düşürerek vergi kaçakçılığını azaltabileceği,
- Mali sistemi yabancı yatırım için daha çekici hale getirebileceği,
- Standart indirim oranı belirlenerek düşük gelirli bireylerin vergiden muaf tutulabileceği,
- Yükümlülerin idari maliyetlerinin (vergi formlarını doldurma gibi) süresini ve masrafını önemli ölçüde azaltabileceği,
- Hükümetlerin daha basit bir mali sistemi izlemek ve denetlemek için daha az para harcayabileceğini savunularak desteklenmektedir.

İlk kez gelir vergisinde düz oranlı bir vergilemeye gidilmesi M. Friedman tarafından klasik eseri “Kapitalizm ve Özgürlük” adı kitabında önerilse de, literatürde bu konuda yapılan en kapsamlı çalışmalar Stanford Üniversitesi profesörlerinden Hall ve Rabushka (1995) tarafından yapılmıştır (Fellows, 1995).

Hall-Rabushka modeline göre düz oranlı vergi sisteminin en önemli özelliği tüm gelir kaynaklarını sadece bir defa vergilendirmesidir. Sistem istisna ve muafiyetleri en aza indirerek vergi sistemini sadeleştirir ve mükerrer vergilemeyi önleyerek vergi sisteminin karmaşıklığını en aza indirir. İkinci özelliği ise tüm gelir kaynaklarını aynı vergi oranına tabi tutmasıdır. Sistem belli bir muafiyet düzeyi üzerinde gelir elde edenleri, gelirin niteliğine bakmaksızın aynı oranda vergiye tabi tutmaktadır (Vural, 2010: 183).

Düz oranlı vergi, vergi matrahı ne olursa olsun gelirlere tek bir vergi oranının uygulandığı, indirim istisna ve kanun boşluklarının kaldırıldığı, tüm mükellefler için standart bir indirimin uygulandığı vergi sistemidir (Giray, 2006). Bu yapısı ile düz oranlı vergileme literatürde adalet, etkinlik, basitlik, açıklık, tarafsızlık gibi noktalarda artan oranlılık yerine savunulmaktadır.

**Tablo 1.1. Düz Oranlı ve Artan Oranlı Gelir Vergilerin Karşılaştırılması**

| <b>Etkilediği Alan</b>       | <b>Düz Oranlı Gelir Vergisi</b>   | <b>Artan Oranlı Gelir Vergisi</b>  |
|------------------------------|---|--|
| İktisadi Örgütlenme          | Ekonomideki kaynakların daha fazlasını özel sektörün kullanımına bırakmasından dolayı piyasayla uyumludur.  | Kaynakların daha fazlasını devlete aktardığından devletçilikle uyumludur   |
| Müşevvikler                  | Kırılmaz.   | Kırılır.   |
| Tasarruflar                  | Teşvik edilir. Tasarrufların matrahtan düşülmesine izin verilen tüketim tipinde bu teşvik daha da artar.  | Artan marjinal oranlar, tasarruflardan ödeneceğinden tasarruflar azalır.   |
| Yatırım                      | Yatırımlar teşvik edilir.   | Tasarruflar cezalandırıldığından ve piyasaya yeni giren firmaların aşırı karlarına izin verilmediğinden yatırımlar azalır.   |
| Rekabet                      | Engellenmez. Piyasaya yeni girenlerin aşırı karlarına el konulmaz.  | Mevcut firmalar lehine piyasaya yeni girenler aleyhine rekabet engellenir.   |
| Kalkınma                     | Yatırımların artmasından dolayı kalkınma hızlanır.  | Yatırımlar cezalandırıldığından kalkınma gecikir.  |
| Sosyal Adalet (Dikey Adalet) | Yüksek gelirlilerden mutlak miktar olarak daha fazla vergi alınacağından ve asgari geçim indirimi uygulamasından dolayı sosyal adalete uygundur. Bu sistemde, düşük gelirliler üzerindeki vergi yükü azaltılarak yük, daha çok orta ve üst gelir gruplarına kaydırılmaktadır. | Gelirin yeniden dağıtım amacıyla yüksek marjinal oranlara yer vermesine rağmen bölüşüm amaçlarına hizmet etmez. Ortanca seçmenin talep ettiği harcamalar aracılığıyla vergi yükü daha çok düşük gelirlilere kaydırılır. Bu bakımdan vergi yükünün daha çok orta ve üst gelir gruplarına yüklendiği sadece bir illüzyondur. |
| Yatay Adalet                 | Vergi öncesi ve vergi sonrasında bireyler nispi durumları değiştirilmez.  | Bireylerin vergi öncesi ve sonrasındaki nispi durumları büyük ölçüde değişir.  |
| Kanun Önünde Eşitlik         | Kanun önünde eşitlik ilkesi zedelenmez ve herkese eşit muamele edilir. Vergi ödemelerinde yeknesak bir prensip sağlar.  | Bireylere farklı davranılarak kanun önünde eşitlik yada genellik ilkesi çiğnenir. Adalet ilkesi adına sistem keyfi bir hal alır.   |
| Sosyal Mobilite              | Tasarruflar teşvik edilerek sınıflar arası geçişler kolaylaşır.   | Sosyal mobilite engellenerek mevcut zenginler potansiyel rakiplerinden korunur.  |
| Ekonomik Özgürlük            | Ekonomik özgürlükler geliştirilir.  | Kazanç özgürlüğü sınırlandırılır.  |

**Kaynak:** Karayılmazlar, E. ve Güran, M.C., (2005), “Gelir Vergisi Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Sayı 60-2, s. 158-159.

Tablo 1.1’de düz oranlı vergiler ile artan oranlı vergiler etkiledikleri alanlar itibariyle karşılaştırılmıştır. Vergide ödeme gücünün sağlanması açısından bu alanlardan

yatay ve dikey adalet, kanun önünde eşitlik alanları başlıkları dikkate alınması gerekmektedir.

Vergide adaletin düz oranlı vergi ile de sağlanabileceği görüşünün temel argümanlarından ilki bir mükellef diğer mükelleften iki kat fazla gelir elde ediyorsa, ödeyeceği vergi de iki kat fazla olacaktır.

İkinci argüman düz oranlı vergide standart yada genel bir indirim uygulayarak ortalama vergi oranında gelir seviyesinin artışı ile birlikte artan oranlılığa dönüşebileceğidir (Şentürk, 2006: 20).

**Tablo 1.2. Düz Oranlı Vergi Uygulaması**

| <b>Gelir (TL)</b> | <b>Vergilendirilebilir Gelir</b> | <b>Vergi</b> | <b>Ort. Vergi Oranı (%)</b> |
|-------------------|----------------------------------|--------------|-----------------------------|
| 10.000            | 0                                | 0            | 0,0                         |
| 20.000            | 10.000                           | 2.000        | 10,0                        |
| 50.000            | 40.000                           | 8.000        | 16,0                        |
| 100.000           | 90.000                           | 18.000       | 18,0                        |
| 200.000           | 190.000                          | 38.000       | 19,0                        |

**Kaynak:** Şentürk, S. H., (2006), "Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler", Çimento İşveren, Mart.

Düz vergi oranı %20, Standart İndirim 10.000 TL olarak uygulandığında tablodan da görüldüğü gibi ortalama vergi oranı artan oranlı bir yapıya kavuşmaktadır.

Üçüncü argüman ise düz oranlı vergi, gelirin elde edildiği kaynağa, ne şekilde elde edildiğine ve gelirin seviyesine bakmaksızın herkesi aynı oranda vergileyeceği için kanun önünde eşitlik ilkesi de gerçekleşebilecektir (Mitchell, 2005: 2).

Dördüncü argüman düz oranlı verginin yatay ve dikey adaleti sağlayabilme yeteneğidir. Yüksek gelirli kişilerin vergi boşluklarından daha fazla yararlandığı göz önüne alındığında, boşlukların kapatılması, istisna ve muafiyetlerin kaldırılmasıyla aynı gelirdeki kişilerin aynı vergiyi ödeyeceğinden yatay adalet sağlanabileceğidir. Farklı gelir elde edenlerin farklı miktarda vergi ödediği dikey adalet ise düz oranlı vergileme ile daha fazla kazanan daha fazla vergi ödediği için sağlanabilmektedir (Saavedra, 2007: 255).

Özetle bireylerin ödeme güçlerinin kavranmasında artan oranlı vergiler kabul görürken özellikle 1980 sonrası dönemde yerini düz oranlı vergiye bırakması yönünde eleştiriler yoğunlaşmıştır. Vergide tarife yapısı belirlenirken adalet, etkinlik ve basitlik ilkeleri arasında bir değişim oranı (trade-off) olduğu ve bu ilkelerden herhangi birine verilecek bir ağırlığın diğer ilkelerden uzaklaşılmasına yol açabileceği göz önünde bulundurulmalıdır (Karayılmazlar ve Güran, 2005: 168).

#### **1.5.3.2.4. Vergi İstisnası ve Vergi Muafiyeti**

Hariç tutma anlamına gelen bu kavramlar bir şeyin gelir tabanı dışında tutulması anlamına gelmektedir. Kişilerin veya konuların vergi yükümlülüğünden kurtulmasıdır. Birçok devlet gıda ve ilaçların vergilendirilmesini satış vergileri tabanının dışında bırakmıştır. Çünkü kanun yapıcı, düşük gelirli insanların hayati ihtiyaçlar üzerine konan vergilerden olumsuz etkileneceklerini kabul etmektedir. Bununla birlikte hem bireyler hem de konular vergi dışında bırakılabilir. En iyi örneği kişisel gelir vergisinde görülmektedir. Her birey için belli miktar gelir vergi kapsamından çıkarılabileceği gibi, 65 yaşın üzerinde olan ve kör olan kişilerin elde ettikleri gelirler de vergi dışında bırakılabilir. Bazen de sivil toplum kuruluşları satış ve emlak vergisi ödemezken, yaşlılar, gaziler, gazi eşleri gibi kişilerde de emlak vergisi kapsamı dışına çıkarılabilmektedir (Reed and Swain, 1997: 73-74).

Günümüzde *vergi harcaması* kapsamı içinde değerlendirilen vergi istisna ve muafiyeti, sosyal, ekonomik, kültürel, mali, idari ve siyasi nedenlerle, vergi kanunlarında yer bulmaktadırlar (Mutluer vd.,2013: 222).

Vergi harcaması kavramı, vergi toplamak amacıyla yapılan harcamalar ya da toplanan vergilerin harcanması şeklinde bir algı yaratsa da (Tepe, 2015) belirli bireylere veya hane halkının belli gruplarına yoksulluğun ve eşitsizliğin azaltılması, istihdamın artırılması gibi sosyal ve ekonomik hedeflere ulaşmak için kullanılan ayrıcalıklı vergi uygulamalarını ifade etmektedir. Vergi harcaması bu bağlamda doğrudan bir harcama yerine kamu kaynaklarının aktararak vergi yükümlülüğünün azaltılması şeklinde ortaya çıkmaktadır (Barrios vd., 2016: 1).

Standart vergi yapısından sapmalar olarak değerlendirilen vergi harcamasının sosyal hedefleri arasında bireyleri ödeme güçlerine ulaşılmasını sağlamak, gelir dağılımında adaleti sağlamak, sosyal açıdan arzu edilen faaliyetlerin teşvik edilmesi yer almaktadır. Emeklilik, konut, sağlık ve eğitim sosyal vergi harcamasının ana bileşenlerini oluşturmaktadır (Barrios vd., 2016: 4).

“*Vergi harcaması*” terimi ilk olarak 1967 yılında Amerikan Hazinesi tarafından kamu harcama programında verilen imtiyazların derlenmesi için kullanılmıştır. Amaç hazırlanan vergi reformunda vergi gelirlerinde artış sağlamak için verilen imtiyazlara dikkat çekmektir (Burman and Phaup, 2012: 96). Bunları; İspanya (1978) İngiltere (1979), Kanada (1979), Fransa (1980) ve Hollanda (1997) gibi OECD ülkeleri takip etmiştir. Günümüzde OECD ülkelerinin tamamına yakınında yıllık olarak vergi harcamaları raporu yayınlanmaktadır (Maliye Bakanlığı, 2007: 7).

Vergi harcaması konusunda önemli çalışmaları bulunan Stanley S. Surrey’e göre bu kavram iki unsurdan oluşmaktadır. Birinci unsur verginin uygulanması için gereken yapısal hükümleri içermektedir. Bu unsur gelirin tanımlanması, vergilendirme dönemi, vergi tarifesi gibi unsurlardan oluşmaktadır. İkinci unsur ise vergide bulunan özel tercihlerden oluşmaktadır. Genellikle vergi teşvikleri ve vergi sübvansiyonları olarak adlandırılan bu özel tercihler belirli bir sanayi, faaliyet ya da birey lehine tasarlanarak normal vergi yapısından ayrılmaktadır (Surrey ve McDaniel, 1976: 679).

Uygulamada vergi harcamaları şu şekilde yer almaktadır (Emektar, 2014a, 100):

**Vergi Muafiyeti ve İstisnası:** Genelde vergi uygulamalarında muafiyet ve istisna kavramları aynı anlamda görülmekte, sanki bu iki kavramın birbirlerini cümle içinde tamamlar nitelikte olduğu kabul edilmekte ve bu nedenle de birçok vergi kanunlarında muafiyet ve istisna kavramının ayrımına dikkat edilmemektedir. Oysa ki bu iki kavram birbirlerinden ayrı anlam taşımakta ve hükümlerin yorumlanmasında da bunların önemi açık şekilde ortaya çıkmaktadır (Mutluer vd.,2013: 222).

*Vergi Muafiyeti*, vergi kanunlarına göre, bireylerin vergiyi doğuran bir olay gerçekleştirdiği halde, yine aynı veya diğer kanunlarla vergi mükellefiyeti dışında bırakılması demektir. Bir başka ifade ile, bir vergi kanununun hükümlerine uygun olarak mükellef olması gereken bazı kişiler veya kişi gruplarının örneğin, dernek veya

şirketlerin, aynı kanunun açık hükümleriyle o verginin mükellefi sayılmaması muafiyet sözcüğüyle adlandırılır (Yalçın, 1997: 10).

*Vergi istisnası* ise; vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken vergi konularının aynı veya başka kanunlarla kısmen ya da tamamen vergi dışı bırakılmasıdır (Akdoğan, 2014: 159). Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, muafiyet vergilendirilmesi gereken kişilerin, istisna ise vergi konularının vergi dışında bırakılmasına yöneliktir.

**Vergi Kredisi:** Belirli bir miktarın vergi yükümlülüğünden düşülmesidir (Emektar, 2014a, 100).

**Oran İndirimi:** Belirli bir mükellef grubu veya faaliyet için vergi oranlarının indirilmesidir (Emektar, 2014a, 100). Örneğin; indirilmiş KDV oranı.

**Vergi Alacağıın Ertelenmesi:** Vergi ödemelerinin belirlenen bir başka tarihte tahsil edilmesidir (Emektar, 2014a, 100).

**Vergi İadesi:** Tahsil edilmiş bir verginin ilgili mükellefe iade edilmesidir. Örneğin; KDV iadesi.

**İndirim:** Vergiye tabi gelirin hesaplanmasında, vergi matrahından ilgili vergi kanunlarınca eksiltilebilmesine izin verilen tutarlardır (Emektar, 2014a, 100). Örneğin sakatlık indirimi.

Vergi harcaması türlerinin bir takım ortak özellikleri olmakla birlikte temelde iki unsuru bulunmaktadır. Bunlar (Saraç, 2010: 264):

Vergi harcamalarının temel amacı olan ve varlık nedenini açıklayan “*belirli bir sosyal ve/veya ekonomik amacın varlığı*”,

Devletin elde edeceği gelirden vazgeçtiğinin göstergesi olan “*tahsilattan vazgeçmedir*”.

Vergi harcaması bir taraftan vergilendirilmesi gereken kapasiteyi vergi dışında bırakılıp devleti gelir kaybına uğrattırken, aynı zamanda faydalanan mükelleflerin vergi yüklerinde azalma meydana getirmektedir. Vergi harcamaları ilgili kanunlarda yazan özellikleri taşıyan mükelleflere uygulandığından mükellefler arasında vergi yükü farklılaşmasına da yol açmaktadır.

O halde devlet, vergi harcamalarını mükelleflerin ödeme güçlerine ulaşmakta kullanabildiği gibi kanunlarındaki istisna ve muafiyetlerin gereksiz ve fazla olması

durumunda vergi mükellefi sayısı azalarak hem devletin vergi kaybına hem de vergi yükünün eşit ve adil dağılmamasına yol açabilecektir.

#### **1.5.4. Vergi Adaleti ve Faydalanma İlkesi**

Vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtılabilmesi için kimden ne kadar vergi alınacağı belirlenmesi büyük ölçüde önem arz etmektedir. Faydalanma ilkesine göre; kamu hizmetlerinden faydalanan bireyler, bu faydalanma miktarında vergi vermek durumundadırlar. Bu ilkeye göre, piyasada fiyatlar, mal ve hizmetleri kullananların elde ettikleri faydayı ölçüyorsa, vergiler de kamu hizmetlerinden faydalananların elde ettikleri faydayı ölçer. Dolayısıyla vergiler, bireylerin elde ettikleri faydaların karşılığıdır (Gökbunar, 1998: 189-190).

Kişiler kamu hizmetlerinden belli bir fayda elde etmedikleri sürece bu faaliyetlerin finansmanına katlanmamaları gerekmektedir. O halde bu yaklaşıma göre kişiler belli bir hizmetten faydalanmadıkları halde o hizmetin maliyetine katılmaları vergi adaletiyle bağdaşmamaktadır (Yereli ve Ata, 2011: 29).

Bireylerin vergi yüklerinin kamu hizmetlerinden faydalanma ölçüsüne bağlanmasının fayda bölünmezliği dolayısıyla teknik bakımdan çok güç, hatta imkansız olmasının yanı sıra, böyle bir yaklaşımın bugünün genel kabul görmüş vergi adaleti ilkeleri ile bağdaşmayacağı da açıktır (Oktar, 2012: 12).

Fayda prensibini uygulamada; i) bireylerin kamu hizmetlerinden aldığı faydanın ölçülebildiği ve ii) adalet ilkesine göre faydalananın bedelini ödemesini gerektirdiği durumlarda kullanılması mümkündür. Bunun en iyi örneği otoyolların finansmanıdır. Bu tür hizmetlerde bedeli otoyol ücreti şeklinde toplamak çok daha maliyetlidir. Böyle bir uygulama yolculara sıkıntı verir ve trafik sıkışıklığına neden olabilir. Bunun yerine otoyolu kullanan araçların kullandıkları akaryakıttan vergi almak çok daha kolay, ucuz ve objektif bir ölçüdür. Çünkü bir kişinin tükettiği akaryakıt ve kullandığı aracın büyüklüğü, otoyolların kullanımının kabaca da olsa bir ölçüsünü verir. Bu durumda Amerika Birleşik Devletleri örneğinde olduğu gibi fayda prensibi uygulanarak akaryakıttan ve araçlardan vergi alınması ve bunda otoyolların bakım ve onarımında kullanılması mümkündür (Çelikkaya, 2013: 8). Ayrıca sosyal güvenlik hizmeti

sunumunda da faydalanma teorisinin uygulanmasını görmek mümkündür. Çalışanların fona yaptıkları katkılar (vergiler) sonucunda hizmetler finanse edilmektedir (Musgrave ve Musgrave, 1986: 210).

Fayda teorisine göre vergi adaleti değerlendirildiğinde, bu yaklaşımı savunanlar için adalet eşitsizliklerin giderilmesi ile sağlanmak yerine özgür bir ortamın oluşturulması anlamındadır. Bu kapsamda vergilemede adalet iktisadi karar birimlerine yapılan müdahalelerin kaldırılması ile sağlanacaktır. Bu bireylerin özel alanlarına ve iktisadi karar hürriyetine yapılan vergisel müdahalenin asgariye indirilmesi anlamındadır. Mükellefin özel ve vergisel durumlarına mali idarenin müdahalesi veya bireylerin iktisadi karar hürriyetinde vergilerin sebep olduğu kısıtlama, ne kadar asgari seviyede olursa vergide adalet o kadar sağlanacaktır (Neumark, 1975: 274). Aksi takdirde bireylerin, kamu hizmetlerinden faydalanma derecelerine bakılmaksızın sadece mali güçleri dikkate alınarak vergilendirilmeleri adil kabul edilmemektedir (Yereli ve Ata, 2011: 30).

Tam kamusal mal ve hizmetlerin faydalarının bölünemediği düşünüldüğünde fayda ilkesinin vergi adaletini sağlayabilmede tek başına yeterli olamayacağı kabul edilmektedir. Bu noktada vergi adaletinin sağlanabilmesi için fayda ilkesinin ödeme gücü ilkesi ile birlikte uygulanması önerilmektedir. Faydası bölünemeyen mal ve hizmetler için düz oranlı ve istisna ve muafiyetlerin olmadığı genel vergilemeye gidilmesi, faydalanma derecesi tespit edilebilen mal ve hizmetlerin finansmanı için de faydalanma ilkesi uygulanması önerilmektedir (Yereli ve Ata, 2011: 30).

## **1.6. VERGİ ADALETİNİ ETKİLEYEBİLECEK TEMEL KAVRAMLAR**

Ekonomideki pek çok başlık vergi adaleti ile yakından ilgilidir. Bunların başında, vergi yükü, dolaylı-dolaysız vergi ayrımı, vergi kaçakçılığı, vergi denetimi, vergi cezası ve vergi affı gelmektedir.

### 1.6.1. Vergi Yüğü

Vergi, devlete yapılan ve ödeyenlerin karşılığında doğrudan fayda sağlamadıkları zorunlu bir ödeme olduğundan ödeyenler için bireysel bir yükür (Atrosticand Nunns, 1991: 344).

Öte yandan devlet, her yıl gayri safi milli hasılasının bir kısmını özel sektörden kamu sektörüne aktardığı için toplum için de bir yükür. Bu açıdan vergi aracılığıyla, mikro açıdan mükellef gelirlerinin makro açıdan ise toplumun gelirlerinin özel sektörden kamu sektörüne aktarıldığı için ödeyenlerin ekonomik güçlerinde bir azalmaya neden olunmaktadır (Arslan, 1992: 55).

En temel anlamıyla ödenen verginin toplam gelir içindeki payı olarak tanımlanan vergi yükü kavramı konuyu ele alış biçimine göre çeşitli alt kavramları mevcuttur. Bu kavramların başında sübjektif vergi yükü ve objektif vergi yükü gelmektedir. Sübjektif vergi yükü hesaplanamayan vergi yükü olarak kabul edilirken objektif vergi yükü hesaplanabilen bir değer olarak kabul edilmektedir.

Sübjektif vergi yükünün ölçülmesindeki kısıt nedeniyle vergi adaleti ile olan ilişkisini objektif vergi yükü kavramı üzerinden değerlendirilecektir. Objektif vergi yükü kavramı altında toplam, bireysel, net, gerçek, bölgesel, sektörel vergi yükü gibi alt başlıklar yer almaktadır.

**Toplam Vergi Yüğü**, bir ülkede belli bir dönemde (yılıda) ödenen tüm vergilerin o dönemde (yılıda) elde edilen gayri safi yurt içi hasılaya (GSYH) oranı şeklinde hesaplanmaktadır (İnaltong, 2012, 16). Bu değerın büyüklüğünü belirleyen iki faktör bulunmaktadır. Bunlardan ilki formülün payında yer alan vergi gelirleri toplamı, diğeri de payda da yer alan GSYİH'dır. Bu formüle göre, GSYİH sabitken vergi gelirlerinin artması durumunda toplam vergi yükü artacak, vergi gelirlerinin azalması durumunda toplam vergi yükü azalacaktır. Dolayısı ile vergi gelirleri toplamına dahil edilecek unsurlara bağılı olarak toplam vergi yükünün rakamsal büyüklüğü değışecektir. Toplam vergi yükü hesaplarında kullanılan bu büyüklüğe dahil edilebilecek kalemleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Demir, 2013: 8-9):

- Genel bütçe vergi gelirleri,
- Katma bütçeli idarelerin vergi gelirleri,

- Yerel yönetimlerin vergi, resim, harç ve benzeri gelirleri,
- Parafiskal gelirleri (Sosyal güvenlik kurumları katılım payları),
- Vergiye benzer fon gelirleri.

Bu kalemlerden biri veya birkaçının toplam vergi gelirlerine dahil edilmediği veya eksik dahil edildiği durumda toplam vergi yükü düşük çıkacaktır. Yukarıda sayılan bu kalemler OECD'nin toplam vergi yükü hesaplarında kullandığı kalemlerdir (Orhaner, 1999: 65).

**Bireysel Vergi Yükü**, mükelleflerin belirli bir dönemde ödedikleri vergilerin, elde ettikleri gelire oranlanmasıdır. Bireysel vergi yükü, subjektif vergi yükü ve objektif vergi yükü olarak iki şekilde ele alınabilir. Mükellefin vergi ödeme nedeniyle hissettiği psikolojik baskı, bireysel vergi yükünün subjektif tarafını oluşturmaktadır. Kişilerin gelirlerine, zevk ve alışkanlıklarına, yaratılışlarına ve özel durumlarına göre değişiklik gösteren subjektif vergi yükünün hesaplanması, kişiler arası farklılık göstermesi nedeniyle zordur (Orhaner, 1999: 167). Objektif vergi yükü ise ödenen verginin yükümlünün geliri, bakmak zorunda olduğu kimseler gibi iktisadi durumu göz önünde bulundurularak ölçülmesi ile belirlenir. Objektif vergi yükü daha gerçekçi olarak saptanabildiğinden uygulamalarda daha fazla dikkate alınmaktadır (Uluatam, 2001: 187).

Bireysel vergi yükü hesaplarında kullanılan “bireyin ödediği toplam vergiler / bireyin toplam geliri” oranı incelendiğinde payda da sadece bireyin toplam geliri kullanıldığı görülür. Oysa vergi sadece gelirden değil, kısmen veya tamamen servet ve tüketim üzerinden de alınabilmektedir. Bu durumda bireysel vergi yükü oldukça yanlış yorumlara sebep olabilmektedir (Demir, 2013: 11).

Toplam vergi yükü ile bireysel vergi yükü brüt birer kavramdır. Çünkü vergi yükünün hesaplanmasında sadece ödenen vergiler nazara alınmış fakat bunun karşılığında devletin sağladığı hizmetlerden elde edilen faydalar göz önünde bulundurulmamıştır (Nadaroğlu, 1983: 314). Devlet, topladığı vergilerle kamu hizmetlerini gerçekleştirmektedir. Bu nedenle **net vergi yükü** hesaplanırken, devletin vergilerle finanse ettiği kamu hizmetlerinden sağlanan yararların çıkartılması gerekir (Orhaner, 2000: 168). Bu durumda net vergi yükü ödenen vergi ve elde edilen faydanın bir fonksiyonudur (Edizdoğan, 2008: 189)

Devlet tarafından üretilen mal ve hizmetlerin faydasını hesaplamak imkansız olduğundan net vergi yükü tartışılmaya oldukça açık bir kavramdır (Nadaroğlu, 1983: 315). Yine de net vergi yükü kavramı “neden bazı bireyler veya ülkelerin vergiye karşı bakışı/ tepkisi diğerlerinden daha olumludur? Sorusuna dikkat çekmesi açısından önemli bir kavramdır. Aynı gelire sahip iki birey aynı vergiyi ödese bile kamu hizmetlerinden yeterince faydalanmadığını düşünen bireyin vergiye bakışı daha olumsuz olacaktır (Savaşan, 2013: 95).

Vergiye ödeyen bireyler imkan bulduklarında vergi yükünü başkalarına aktarmak isteyebilir. Bireyin başkalarına yansıttığı vergi, bireysel vergi yükünde azalma oluşturur. Öte yandan birey farkına vararak veya varmadan yansıyan vergileri de öder. Bu da vergi yükünü arttırır. İşte kamu hizmetlerinden sağlanan fayda yanında vergi yansımalarının net sonucunun da dikkate alınması sonucu ulaşılan vergi yükü **gerçek vergi yükü**dür ( Savaşan, 2013: 95-96).

Gerçek Bireysel Vergi Yükü =

$$\frac{\left[ \begin{array}{c} \text{Bireyin Ödediği Vergi} \\ + \\ \text{Yansıyan Vergiler} \end{array} \right] - \left[ \begin{array}{c} \text{Bireyin Devlet Hizmetlerinden Sağladığı Fayda} \\ + \\ \text{Yansıtılan Vergiler} \end{array} \right]}{\text{Bireyin Geliri}}$$

Gerçek vergi yükü bireysel anlamda düşünülebileceği gibi tüm ekonomi için de düşünülebilir. Bu bağlamda gerçek vergi yüküne ulaşmak için vergilerin ekonomiye dolaylı ve dolaysız tüm etkileri hesaba katılarak, yarattığı tüm kazanç ve kayıplarla birlikte düşünülmesi gerekmektedir. Böylece gerçek vergi yükü net vergi yükünden, vergilerin dolaylı etkilerini de hesaba almasıyla ayrılmaktadır. Ancak ekonomide tüm değişkenleri içine alan ve verginin tüm etkilerinin saptanmasını gerektiren bir model kurulamadığı için, gerçek vergi yükünün uygulanması ve hesaba bulunması günümüzde olanaksız sayılmaktadır (Edizdoğan, 2008: 190).

Vergi yükünün objektif olarak ele alınarak incelendiği bir başka kavram da **bölgesel vergi yükü**'dür. Bölgesel vergi yükü genellikle iki farklı biçimde ele

alınmaktadır. Bunlardan birincisi, bölgelerden elde edilen vergi gelirlerinin bölge gelirin oranlanması söz konusu şeklindedir. Bu tip hesaplama; ekonomik, sosyal ve coğrafi yönlerden homojen olan bölgeler için yapılan bir hesaplama olup; bu homojen bölgelerde ödenen vergilerin bölgelerin gelirlerine oranlanmasıyla bulunmaktadır. Yapılan bu hesaplama ile vergi yükü dengesizlikleri ve bölgesel kalkınma konusunda rasyonel karar alma ve karşılaştırma yapabilme noktasında gerekli veriler sağlanmaktadır (Tekbaş ve Dökmen, 2007: 198-199).

İkinci tip bölgesel vergi yükü hesaplaması ise, bölgenin ödediği toplam vergilerin ülke GSMH'sına oranlanması şeklindedir. Bu tip bölgesel vergi yükü hesaplanmasında söz konusu bölgenin toplam objektif vergi yükünün ne kadarına katlandığını gösterir. Ancak sağlıklı değerlendirmeler yapabilmek için aynı bölgenin ülke GSMH'nın ne kadarını ürettiği, kamusal hizmetlerden ne kadar pay aldığı ve bölgenin kişi başına GSMH değerlerinin de dikkate alınması gerektiği açıktır (Demir, 2013: 15).

**Sektörel vergi yükü**, çeşitli sektörlerin üzerindeki vergi yükünü ölçmek amacıyla kullanılan bir orandır. Sektörel vergi yükü hesaplamalarında “sektörün ödediği toplam vergilerin GSMH'ye oranı” şeklinde formül kullanıldığı gibi, “sektörün ödediği toplam vergilerin sektör gelirlerine oranı” ayrıca, “sektördeki kişi başına düşen vergi / sektördeki kişi başına düşen gelir” oranı da kullanılabilir (Yuluğ, 1977: 21).

Günümüzde sektörler arası vergi yükü karşılaştırmaları tarım, imalat sanayi, ulaştırma, turizm, inşaat, tekstil, beyaz eşya, otomotiv gibi çok sayıda sektör üzerinde yapılması mümkündür. Bu tür araştırmaların temel amacı hangi sektörlerin daha fazla vergi yüküne katlandığı, daha fazla vergi ödeme gücüne sahip sektörlerin, daha fazla vergi ödeyip ödemediği gibi hususları ortaya koymaktır (Herekman, 1989: 146).

Vergi yükü kavramı vergi adaletinin sağlanmasında dikkat edilmesi gereken unsurların başında gelmektedir. Hem ülke karşılaştırmalarında kullanılan toplam vergi yükü hem de toplumu oluşturan kesimlerin katlandıkları vergi yükü miktarı vergi adaletinin sağlanıp sağlanmadığı yönündeki önemli göstergelerin başında gelmektedir. Örneğin toplumsal ve bireysel vergi yükünün OECD ortalamasının çok üzerinde çıkması vergi adaletsizliğinin bir göstergesi olarak kabul edilebilir.

Vergi yükünün belli kesimlerin üzerinde yoğunlaşması da vergi adaletsizliğini gösterir. Örneğin gelir vergisi yükünün ücretliler üzerine yoğunlaşması uygulanan gelir vergisinde adaletin sağlanmadığının bir işareti olarak kabul edilir.

### **1.6.2. Dolaylı-Dolaysız Vergi Ayrımı**

Devlet yapacağı harcamaların finansmanını çeşitli kaynaklardan sağlayabilir. Bu kaynaklardan başlıcaları vergiler, harçlar, şerefiyeler ve resimlerdir. Bunların yanında vergi dışında kalan diğer gelirleri ise teşebbüs ve mülkiyet gelirleri, para cezaları, kişi ve kurumlardan gelen paylar ve sağlanan diğer özel gelir ve fonlardır. Devlet eğer hala gelire ihtiyaç duyarsa borçlanma ve para basımı yoluna da gidebilir (Susam ve Oktayer, 2007: 110).

Vergilerin ayrımı için en eski ve en çok kullanılan dolaylı-dolaysız vergi ayrımı, vergi yapısını belirlemek ve yapısal analiz açısından önem taşımaktadır. Vergilerin bu şekilde ayrımı konusunda kesin bir anlayış birliği olmamakla beraber yansıma ölçüsü ve vergi konusunun devamlılığı kriteri dikkate alınmaktadır (Korkmaz, 1981: 30)

Yansıma ölçüsü, verginin ödenmesi bakımından aracı bir mükellefin söz konusu olup olmamasıdır. Bu ölçüye göre vergi, asıl mükellef olarak düşünülmüş olan kişinin iktisadi unsurlarından doğrudan alınıyorsa ve aktarılamıyorsa dolaysız yapıdadır. Gelir, kurumlar, emlak vergileri bu gruba örnek olarak gösterilebilir. Eğer mükellefler vergiyi ödedikten sonra, fiyat mekanizması içinde vergi yüklerini başkasına devretmeleri yani yansıtmaları halinde vergi dolaylıdır. Dolaylı vergilere; üretim, toptan satış, perakende satış aşamalarında alınan bazı üretim ve tüketim vergileri örnek olarak gösterilebilir (Akdoğan, 2014: 296-297).

Vergi konusunun devamlılığı kriterinde ise vergi konusu sürekliliği, mükellefiyetin devamlılığı ve verginin belli zamanlarda alınması göz önüne alınmaktadır. Bu ölçüye göre eğer vergi, konuları düzenli ve sürekli olan, devamlı bir şekilde ortaya çıkan olaylardan; mükellefi adına tarh-tahakkuk ve tahsil olunuyorsa dolaysız vergi sayılacaktır (Sayar, 1975: 182). Aksine, vergi fırsat ve imkan çıktığında devamlı olmayan konudan alınıp, isme bağlı olmadan tarh-tahakkuk ve tahsil ediliyorsa dolaylı yapıdadır (Korkmaz, 1981: 30).

Vergilerin dolaylı-dolaysız şekilde ayrılmasına yarayan iki kriter içinde teoride tam bir görüş birliği yoktur. Örneğin günümüzde artık her verginin mahiyeti ve piyasa koşullarına göre az çok yansıtılabileceği kabul görmektedir. Yansıma kriterine nazaran daha sağlam esaslara dayanmasına rağmen, vergi konusunun devamlılığını esas alan kriterin de tam ve mükemmel olduğu söylenemez. Örneğin Veraset ve İntikal Vergisi herkes tarafından dolaysız bir vergi olarak kabul edilmesine rağmen ikinci kritere göre dolaylı olarak kabul edilmesi gerekecektir. Çünkü bu verginin ne zaman ve kimden tahsil edileceğini bilmek mümkün değildir (Nadaroğlu, 1983: 388-390).

Kriterler konusunda tam bir görüş birliği olmamasına rağmen uygulamada hangi vergi dolaylı, hangi vergi dolaysız sayılacağı daha nettir. Buna göre Türkiye’de gelir ve kazançlar üzerinden alınan (kişisel) Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ve mülkiyet üzerinden alınan Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar ve Emlak Vergileri dolaysız vergi iken, dolaylı vergiler, dâhilde alınan mal ve hizmet vergilerinden, uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergilerden, damga vergisi ve harçlardan meydana gelmektedir. Dahilde alınan mal ve hizmet vergileri olarak KDV, ÖTV, BSMV, Şans Oyunları Vergisi ve Özel İletişim Vergisinden söz edilebilir. Uluslararası ticaret ve muamelelerden alınan vergiler ise Gümrük Vergisi ve ithalden alınan KDV’dir.

Hangi verginin dolaylı hangi verginin dolaysız olduğunun bilinmesi vergi adaleti ile yakından ilgilidir. Genel olarak dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla daha adil oldukları kabul edilmektedir. Bunun sebebi, dolaysız vergilerin yükümlününün iktisadi iktidarına uydurulabilme imkânlarının daha fazla oluşudur. Dolaysız vergilerin şahsileştirilebilmesi yani yükümlününün mali gücü ile uyumlu hale getirilebilmesi daha kolaydır (Nadaroğlu, 1983: 390).

Örneğin dolaysız vergi olan Gelir Vergisi teoride ve uygulamada vergi adaletine ulaşmada kullanılan en önemli vergilerden biridir. Gelir vergisi teorik olarak subjektif karakterlidir ve merkezinde mükellef yer almaktadır. Mükelleflerin kişisel ve ailevi durumları göz önünde bulundurmaktadır. En az geçim indirimi, artan oranlılık, özel indirim ve ayırma ilkesinin uygulanmasıyla vergi yükü mükellefler arasında adil bir şekilde dağıtılabilmesi sağlanmaktadır (Mutluer vd, 2013: 205).

Dolaylı vergilerde ise ilgili buldukları vergi konularının kimler tarafından sahiplenileceği belli değildir. Mükelleflerin ödeme güçlerini dikkate almazlar. Ödeme güçleri bulunan veya bulunmayan, az ya da fazla olan kişilerden kimlerin bu vergilerle muhatap olacağı önceden belli değildir, yani dolaylı vergiler anonim karakterlidirler. Aynı zamanda objektif karakterli olan dolaylı vergiler, vergileme sırasında mükellefin kendisinin ve ailesinin durumlarını, geçimlerini sürdürebilmeleri için gerekli koşulları dikkate almazlar. Vergide ödeme gücüne ulaşmak için uygulanacak tekniklerden yararlanılması mümkün değildir, hiç değilse çok zordur (Akdoğan, 2014: 300-309).

Dolaysız vergiler, vergileme gücünü doğrudan hedef aldıkları için ekonomik, sosyal ve siyasal etkileri dolaylı vergilere nazaran daha net görülür, hissedilir niteliktedir. Dolaysız vergilerde mükellefler ve vergi sorumluları beyan, tahakkuk ve ödeme aşamalarına bizatihi katılırlar. Böylelikle mükellef kimliği daha açık ve net olarak ortaya çıkar. Bunun sonucu olarak da meydana getirdiği ekonomik, sosyal ve siyasal etkiler daha belirgindir (Mutlu ve Çelen, 2012: 22).

Bu bağlamda dolaysız vergilere artan oranlılığın, en az geçim indiriminin, ayırma ilkesinin, indirimlerin, muaflik ve istisnaların uygulanması daha elverişli olduğundan daha adil kabul edilmektedir. Ancak her koşulda dolaylı vergilerin adaletsiz olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Örneğin dışsallık yaratan üretim ya da lüks mallar üzerine konulan dolaylı vergiler “düzeltici” nitelikte kabul edilmekte ve gelir dağılımının iyileşmesine yardımcı olmaktadır. Yine bazı ithalat kalemleri üzerine konacak dolaylı vergiler ile gelir dağılımı iyileştirilebilmekle birlikte benzer iç üretim kalemleri üzerindeki koruyucu etkileri nedeniyle tekelci piyasa oluşmasına engel olunabilmektedir (Kazgan ve Önder, 1992: 118).

Toplam vergi gelirleri içinde dolaylı-dolaysız vergilerin optimal dağılımının ne olması gerektiği ile ilgili bir görüş birliği bulunmamakla birlikte ülkelerin gelişmişlik seviyeleriyle birlikte yakından ilişkilendirilmektedir. Gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapı gözlenirken, gelişmekte olan ülkelerde dolaylı vergiler ön plana çıkmaktadır. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinde görülen bu yapısal farklılığın temel nedenlerinin başında vergi tekniğine ilişkin sebepler ve ülkelerin gelişmişlik düzeyine

bağlı olarak vergileme ile izlenen amaçlar çerçevesinde şekillenen farklı tercihlerden kaynaklanmaktadır (Susam ve Oktayer, 2007: 112-113).

Gelişmiş ülkeler vergi tarhından tahsiline kadar geçen süreçte iyi işleyen bir vergi idaresine ve gelişmiş bir belge kayıt düzeyine sahip olduklarından dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir yapı hakimdir. Gelişmekte olan ülkeler ise yeterince gelişmiş bir vergi idaresine sahip olmadıkları için dolaysız vergilerin tahsilatında ve daha da önemlisi bunların denetiminde ortaya çıkan güçlükler bu ülkeleri dolaylı vergilere yöneltmektedir. Diğer yandan vergileme ile izlenen amaçlarda dolaylı-dolaysız vergi yapısını etkilemektedir. Milli gelir düzeyi düşük gelişmekte olan ülkelerde bir taraftan ekonomik büyüme amacı gerçekleştirilmeye çalışılırken diğer taraftan da sosyal politikaya ilişkin amaca ulaşılması gerekmekte ancak genellikle sosyal amaç geri planda kalmaktadır. Gelişmiş ülkelerde ise milli gelir düzeyi yüksek olduğundan, vergi yükünün adaletli bir şekilde dağılımına imkan sağlayan dolaysız vergiler sistemin temelini oluşturmaktadır (Susam ve Oktayer, 2007: 113).

### **1.6.3. Vergi Kaçakçılığı**

Vergi kaçakçılığı ile vergiden kaçınmanın arasındaki kavramsal fark vergi mükellefinin eylemlerinin yasal olup olmadığı noktasında olup vergi kaçakçılığı vergiden kaçınmanın aksine hukukun ihlalidir. Mükellef vergiye tabi olan kazancını bildirimden kaçındığı zaman vergi otoritesine karşı yasal olmayan bir davranış içinde bulunur ve bundan dolayı sorumlu hale gelmektedir (Sandmo, 2004: 4).

Kaçakçılık, kaçınma kavramına oranla daha belirgin bir kavramdır; kanunun öngördüğü şekilde hareket etmeyerek matrah küçültmeye yönelik çabaları ifade etmede kullanılır. Vergi kanunlarında kanun koyucu yasalar ile mükelleflerin vergilemeye ilişkin bazı işlemleri yapmasını emrederken bazılarının yapılmasını da yasaklamaktadır (Taş, 2008: 50). Ancak kavram bilerek yapılan vergi kaçırmayı kapsadığı gibi bilmeden yapılan hatalar ile vergi kanunlarına göre uyulması gereken davranışlara (beyanname verilmesi vb.) vergi yükünü azaltmak amacıyla uyulmamasını da kapsar (Bayraklı vd., 2004: 206).

Vergiden kaçınmada olduğu gibi vergi kaçakçılığının da çeşitli yöntem ve şekilleri vardır. Mükelleflerin yüklerinden kurtulmak amacıyla bilerek ve isteyerek vergi kaçırdıkları yöntemleri (Çiçek, 2006: 85):

- Yükümlülüğün gizlenmesi
- Yasal belgelerin kullanılmaması ve
- Muhasebe hilelerine başvurulması şeklinde üç başlık altında toplanabilir.

Vergi kaçakçılığı hem hukuki olarak bir suç hem de vergi adaletini bozan unsurların başında gelmektedir. Vergi kaçakçılığı ne kadar artarsa vergi adaleti o kadar azalacağı söylenebilir. Vergi kaçakçılığı nedeniyle kamu gelirlerinde meydana gelen azalma, vergi ödevini kanunların öngördüğü şekliyle yerine getiren mükelleflerin üzerindeki vergi yükünün artmasına neden olmaktadır. Vergi kaçakçılığı sonucunda vergi yükünün toplumun belli kesimleri veya meslek grupları üzerine yoğunlaşması vergi adaletini bozup vergiye karşı toplumsal dirençlerin oluşmasına neden olabilmektedir.

#### **1.6.4. Vergi Denetimi**

Modern vergi sistemlerinde vergilendirmenin temelinde “mükellefin beyanı” asıl kabul edilmektedir. Gelir vergisinde de beyan usulü kullanılmaktadır. Beyan usulünde yükümlüler vergi matrahlarını kendileri belirlemektedirler. Yükümlünün beyanı dikkate alınarak verginin hesaplanması işlemi gerçekleştirilmektedir (Kızılot vd., 2007: 101).

Sistemin temelinde beyanın konulması, doğal olarak bu beyanın doğruluğunun araştırılması ihtiyacını da doğurmaktadır. Yükümlülerin vergi ile ilgili sorumluluklarını zamanında ve tam yerine getirip getirmediikleri sistemin sağlıklı işleyebilmesi için oldukça önem arz etmektedir. Bu bağlamda vergi denetimi, beyana dayalı vergi sistemlerinin ayrılmaz bir parçası olup; bu sistemlerin adeta bir sigortası mahiyetindedir (Soydan, 2015:7).

Vergi denetimi genel olarak; *“devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini (ödenmesi gereken verginin zamanında ve eksiksiz olarak ödenmesini) sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve*

*devamlılık özelliği olan bir kavram*” şeklinde tanımlamak mümkündür (HUK, 1995: 93).

Vergi denetimi içerdiği özelliklerin farklılığına göre 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama şeklinde belirtilmiştir.

**Yoklama müessesesi**, VUK’nun 127’inci maddesinde *“mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek”* şeklinde tanımlanmıştır. Yoklama ile mükellefin işyeri, depo, fabrika gibi yerlerine gidilerek vergi dairesine mükellef olarak kayıtlı olup olmadıkları, işçi çalıştırıp çalıştırmadıkları, kira ödeyip ödemedikleri, esnaf muaflığı şartları taşıyıp taşımadıkları gibi hususlar araştırılır ancak defter ve belgeler üzerinde bir inceleme yapılmamaktadır. Yoklama müessesesi denetimin kabaca yapıldığı bir yöntem olarak görülmektedir (Öner, 2017: 102).

Yoklama işlemi vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yapılmaktadır (VUK Madde 128).

Yoklama ile ilgili bir zaman sınırlaması bulunmamakta ve ne zaman yapılacağı konusunda mükellefe haber verilmemektedir (VUK Madde 129).

Yoklama sonuçları tutanak şeklinde düzenlenen “yoklama fişi”ne geçirilir (VUK Madde 131).

**İnceleme müessesesi**, *ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamak için yapılmaktadır* (VUK Madde 134).

İnceleme ile yükümlü nezdinde meydana gelen vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin tüm işlemler derinlemesine incelenerek ödenen verginin doğruluğunun araştırılması ve varsa eksikliğin tespiti amaçlanmaktadır. Özellikle beyana dayanan vergiler açısından çok önem arz eden inceleme ile yükümlülerin beyan ettikleri matrahların doğruluğu denetlenmektedir (Kızılot vd., 2007: 122).

Vergi incelemesi ise, vergi denetim yöntemleri içerisinde en önemlisi ve en kapsamlı olanıdır. Öyle ki vergi incelemesi çoğu kez vergi denetimi ile eş anlamlı olarak kullanılabilir (HUK, 1995: 94).

Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılmaktadır (VUK Madde 135).

İncelemenin ne zaman yapılacağına mükellefe önceden haber verilmesine gerek yoktur. İnceleme henüz sonucu alınmamış ve beyannameyi verilmemiş dönemler de dahil olmak üzere zaman aşımına uğramamış dönemler itibariyle yapılır (VUK Madde 138).

İnceleme elemanı inceleme sonucunda adına “inceleme raporu” denen bir belge düzenlemektedir. İnceleme sonucunda mükellefin beyanının gerçek durumu yansıttığı tespit edilmişse *Kabul Raporu* düzenlenir. İnceleme sırasında beyan edilmemiş bir matrah unsuru ya da matrah farkı tespit edilmişse durum tutanakla tespit edilir. Bu durumda yükümlüye re’sen ve/veya ikmalen vergi salınabilir ve/veya ceza kesilebilir (GİB, 2007b: 13).

**Arama müessesesi**, vergi denetiminin amacına ulaşabilmesi için bilgi ve belgelerin inceleme elemanına ulaşmadan önce yok edilmelerinin önüne geçilmesi gerekmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 223).

Arama, haklarında ihbar bulunan veya yapılan vergi incelemeleri sırasında vergi kaçırdıkları yolunda kuvvetli belirti bulunan bu mükellef veya bununla ilgili görünen diğer şahıslarında üzerlerinde arama yapılması şeklinde tanımlanmaktadır (VUK Madde 142).

Arama sonucunda bulunan ve el konulan defter, belge ve ekipmanlar bir tutanak ile kayıt altına alınır (VUK Madde 143). Arama sonucu ele geçen bu bilgi belgelerin vergi tarh edilmesine ve/veya ceza kesilmesine sebep olması durumunda konumuna göre vergi inceleme raporu veya yoklama fişi ile düzenlenir (Kızılot vd., 2007: 126).

**Bilgi Toplama müessesesi**, mükellefin bizzat kendisinin, kamu idare ve müesseseleri ile temasta bulunan gerçek ve tüzel kişilerin vergi idaresi tarafından istenecek bilgileri vermeleri mecbur kılınmaktadır ( VUK Madde 148).

Bilgi edinmede amaç beyan edilen matrahlar dahil tüm bilgilerin doğruluğunun saptanmasıdır. Vergilendirme ve vergiyi doğuran olaylar hakkında sürekli bilgi toplanacağını bilen mükellef, işlemlerini gerçekleştirirken daha dikkatli davranma ihtiyacı duyacaktır (Kızılot vd., 2007: 126).

Bilgi isteme yazı veya sözle yapılabilir (VUK Madde 148). İstenilen bilginin verilmemesi halinde ceza uygulanabilmesi için, bilginin yazılı olarak istenmesi ve mükellefe uygun süre tanınmış olması gerekmektedir (Ürel, 2003: 269).

### 1.6.5. Vergi Cezası

Ceza, kanunun suç saydığı eylem için öngörülen ve eylem sahibi üzerinde caydırıcı ve cezalandırıcı etki yapan yaptırımdır. Vergi cezaları da, vergi kanunlarının suç saydığı eylemler bakımından bu niteliktedir (Yavaşlar, 2006: 131). Vergi suçu ise temel olarak devlet hazinesine karşı işlenen ekonomik niteliği olan suçlardır. Vergi suç ve cezaları ile izlenen amaç, mükellef ve/veya sorumluların vergi kanunlarının emrettiklerini zamanında ve tam olarak yerine getirmelerini sağlamaktır (Öncel vd., 2002: 209).

Vergi suçunun oluşumu asgari iki unsurun tekamülüne bağlıdır. Bunlardan, vergi kanun hükümlerine aykırı olumlu/olumsuz davranış vergi suçunun maddi unsurunu oluşturur. Manevi unsur ise, vergi kanun hükümlerine aykırı davranışın vergi mükellefleri ve sorumluları ile bunlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin kusurlu iradelerinin ürünü olması gerekmektedir. Bu kusurlu irade de vergi suçunun manevi unsurunu oluşturmaktadır (Candan, 2004: 14-16).

Vergi suçları idari ve adli vergi suçları şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu suçlar arasındaki başlıca farklar aşağıdaki şekilde ortaya konabilir (Kızılot vd., 2007: 200):

- İdari vergi suçları, vergi ziyamının (kaybının) meydana gelmesini engellemeyi amaçlarken, adli vergi suçları kamu düzenini ihlal niteliği ağır basan ve devlet otoritesinin zaafa uğramasına sebep olacak fiilleri engellemeyi amaçlar.
- İdari vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar idari usullerle saptanırken, adli vergi suçlarına ilişkin fiil ve yaptırımlar kazai (yargısal) usullerle saptanır.
- İdari vergi suçlarının yaptırımı genel olarak parasal, adli vergi suçlarının yaptırımı ise hürriyeti bağlayıcı ceza karakterindedir.
- İdari vergi suçlarında fiillerde kasıt veya taksirin var olup olmadığı aranmazken, adli vergi suçlarının temel unsurlarından biri fiillerin kasıt içinde işlenmesidir.

Günümüzde devletlerin finansman kaynakları çok çeşitli olmasına karşın ağırlık vergi gelirlerindedir. Her ne kadar vergi cezalarında hazineye kaynak aktarılsa da asıl amaç devlete gelir sağlamaktan ziyade vergi gelirlerinin zamanında ve en az kayıpla

toplanmasını sağlamaktır. Bu amacın gerçekleştirilebilmesi her şeyden önce verginin taraflarının vergi kanunlarına uygun davranarak vergi ödevlerini zamanında ve eksiksiz yerine getirmelerine bağlıdır.

Vergi suçlarına uygulanacak cezalar ülkeden ülkeye değişmekle birlikte temel amaç caydırıcılıktır. Vergi suçlarına uygulanacak cezalar caydırıcı nitelikte değilse mükellefleri vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı eylemlerine yönlendirebilmektedir. Mükelleflerin bu iki fiile yönlenmesi en başta vergi yükünün dengeli ve adaletli bir şekilde dağılımını engelleyecektir.

#### **1.6.6. Vergi Affi**

Vergi affi, vergi kanunlarına aykırı hareket edenlerin cezalarının tamamı veya bir kısmının hükümet tarafından affedilmesi olarak tanımlanmaktadır (Andreoni, 1991: 143). Hukuki olarak vergi affi, devletin kendi yetkisini kullanarak alacak hakkından vazgeçmesi ve kamu alacağının ortadan kalkması anlamına gelmektedir. Devlet vergi affıyla, ceza verme hakkından ve bu affın gerçekleşmemesi halinde elde edeceği gelirden vazgeçmektedir (Karakoç, 2004: 335).

Buna göre vergi affi ile (Saban, 2001: 455):

- Geçmişteki vergi asılları ve gecikme faizleri ödendiğinde cezalar,
- Geçmişteki vergi asıllarının tamamı veya bir kısmı ile gecikme faizlerinin tamamı veya bir kısmı ödendiğinde idari ve adli cezalar,
- Geçmişteki vergi asılları, gecikme faizi, idari ve cezai nitelikteki cezalar, affedilmektedir.

Devletin kendi isteğiyle alacağından vazgeçmesi uygulamada borcun ya da cezaların bir kısmının ödenmesi koşulu ile bir kısmından vazgeçilmesi ya da borcun veya cezaların tamamından vazgeçilmesi şeklinde uygulanmaktadır. Fakat her iki halde de af yoluyla borç ödeme yükümlülüğü tüm hukuki sonuçlarıyla sona ermektedir (Özel, 2012: 17).

Vergi aflarının çıkarılış zamanları, çıkarılma sıklıkları, vergi aflarından sonra alınan tedbirler mükelleflerin vergi aflarını algılayışları üzerinde etkili faktörlerdendir

(Aygün, 2012: 89). Bu faktörler vergi aflarına olumlu veya olumsuz yaklaşımı belirlemektedir. Vergi aflarına olumlu yaklaşımlar, genel olarak ekonomik ve mali suçların özellikleri, af yoluyla vergi gelirlerinin arttırılması, vergi gelirlerinin tahsilatının hızlandırılması, vergi idaresi ve vergi yargı organlarının iş yüklerinin hafifletilmesi noktalarında yoğunlaşmıştır (Dönmez, 1992: 31). Vergi aflarına olumsuz yaklaşanlar ise bu uygulamanın dürüst mükellefleri cezalandıran, vergi adaletini olumsuz etkileyen kaçakçılığa prim veren bir uygulama olduğuna, ileriye dönük olarak düşünüldüğünde de sık sık getirilen af kanunlarının dürüst mükellefleri olumsuz yönde etkileyerek bundan sonraki tahsilatları azaltacağına işaret etmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 108).

İdarelerin vergi affı uygulamaları ile vergi alacağının bir kısmından veya hepsinden vazgeçmeleri toplumdaki vergi adaleti algısını olumsuz etkileyebilmektedir. Hükümetlerin özellikle seçim ekonomisi kapsamında başvurduğu bu uygulama vergisini zamanında ve tam ödeyen mükellefler açısından vergi adaletinin sorgulanmasına neden olabilmektedir. Vergi aflarına sıkça başvurulması toplumda bu yönde bir beklentinin oluşmasına ve mükelleflerin bu beklentiden hareketle vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı gibi uygulamalara yönelmelerine yol açabilmektedir. Ayrıca çok fazla vergi affına başvurulması idarenin vergi toplamadaki zafiyetine bağlanarak idareye olan güveni de azaltacaktır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRKİYE'DE ve DÜNYADA GELİR VERGİSİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ ve SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ GELİR VERGİSİ UYGULAMALARININ VERGİ ADALETİ YÖNÜNDEN İNCELENMESİ

#### 2.1. GELİR VERGİSİNDE TARİHSEL SÜREÇ

Vergi eski bir olgu olmasına rağmen, bugün bilinen anlamda modern gelir vergileri ilk olarak 18yy'ın sonlarında ortaya çıkmıştır. Başlangıçta gelir vergileri, sadece kamu hizmetlerinin finansmanı için uygulanmaya başlanmıştır. Daha sonra sosyal devlet anlayışının yaygınlaşmasıyla, gelir dağılımını sağlamanın aracı olarak tercih edilmiştir. Özellikle yatay ve dikey vergi adaleti kavramları gelişirken, bunun için en az geçim indirimi ve artan oranlı vergi tarifeleri gibi yöntemler kullanılmaya başlanmıştır (Öz, 2006: 2).

Gelir vergilerinin tarihsel süreci incelenirken, konu dünyada ve Türkiye'de uygulama boyutuyla ele alınacaktır. Dünyada gelişiminde gelir vergisinin ilk uygulanmaya başladığı ülkeler, Türkiye uygulamasında ise Osmanlı İmparatorluğu döneminde başlayarak Cumhuriyetin ilk döneminde uygulanan ve sonunda 1950'li yıllardan itibaren uygulanmaya başlanan gelir vergisi yasalarına değinilecektir.

##### 2.1.1. Dünyada Gelir Vergisinin Ortaya Çıkış

Gelir vergisi ilk olarak İngiltere'de ortaya çıkmıştır. Gelir vergisinden önce 14. yüzyıla kadar vergiler esas olarak toprağa dönüktü. Vergi toprak kirası olarak alınmaktaydı. Bu arada sürülerden alınan vergiler de mevcuttur. Dönem itibariyle alınan tarım, hayvancılık ve diğer vergiler ile kraliyet arazilerinden sağlanan gelirler, ülkenin savunulması karşılığı krallara verilen bir hak niteliğinde idi. Ayrıca çeşitli para cezaları, tımara yapılan ödemeler gibi gasp niteliğinde çeşitli uygulamalar da yapılmıştır. 19. yüzyıla kadar gümrük vergileri de sistem içinde önemli yer tutmaktaydı (Dileyici ve Özkıvrak, 2001: 95).

Gelir vergisi İngiltere tarihinde kişilerin gelirlerini doğrudan vergileyen ilk vergidir. 1799 yılında, Napolyon savaşları nedeniyle geçici bir savaş finansmanı kaynağı olarak Başbakan William Pitt tarafından uygulanmaya konulmuştur. Bu vergi savaşı desteklemek amacıyla olduğu için halk tarafından hoşgörüle karşılandığı kabul edilmektedir. Gelir Vergisi resmen Waterloo Savaşı'ndan bir yıl sonra, 1816 yılında yürürlükten kaldırılmış, ancak ortaya çıkan büyük kamu açığı ile başa çıkmak için Sir Robert Peel tarafından 1842 yılında tekrar uygulanmaya başlamıştır. Bu sürede sadece çok zengin kişilerden tarh edilen vergi 1874 yılında £ 77 milyon olan devlet gelirinin £ 6 milyonunu oluşturmuştur (<http://www.politics.co.uk/reference/income-tax>).

1799'da uygulanmaya başlanan verginin oranı, o zamana göre yüksek sayılabilecek bir oran olan %10'dur. Ancak, asgari geçim indirimini uygulaması ve düşük gelirlerde vergi oranlarında indirim uygulanmıştır. Başlangıçta, herkesi toplam gelirini beyan etmesi zorunluluğu getirilmiş ise de 1803'de bu uygulamadan vazgeçilerek, muhtelif gelir grupları sedül halinde vergiye tabi tutulmuştur (Neumark, 1946: 90)

Bazı kaynaklarda Fransa'nın da gelir vergisini ilk uygulamaya başlayan Avrupa ülkelerinden biri olduğu belirtilmektedir. 10 Ekim 1710'da Kral emriyle ev, iş yeri, bireysel işletme paylarının satış gelirleri ile tüccarların karlarından, gelir getirici meslek icra edenlerin kazançlarından %10 katkı alınacağı belirtilmiştir. Bu dönemde savaş masrafları yanında Louis XIV'ün harcamaları da aşırıdır. Kral verginin toplanabilmesi için savaşın bitmesiyle birlikte vergi uygulamalarının da sona ereceğini belirtmiştir. Gerçekten 1717'de vergi kaldırılmıştır, ancak 16 yıl sonra, 1733'de ilk haline benzeyen koşullarla tekrar konmuştur (Öz, 2006: 7).

Fransız vergi sisteminde 1792'den 1914'e kadar kaynağı gelir ve çeşitli kaynaklar olan 4 adet doğrudan vergi bulunmaktadır. Bu vergilerden elde edilen gelir toplam kamu gelirleri içinde oldukça düşük paya sahiptir. 1914 yılında marjinal vergi oranı yüzde 2 olan artan oranlı gelir vergisi uygulanmaya başlanmış olsa da toplam hane halkının sadece yüzde 2'sini kapsamıştır. I. Dünya Savaşı sırasında sürekli arttırılan oran, savaş sonrasında da uygulanmaya devam etmiştir. 1915'de yüzde 2 olan oran, 1924'de yüzde 90 olarak uygulanmıştır. 1945 yılında ise içinde çeşitli istisna ve muafiyetlerin yer aldığı modern gelir vergisi sistemi uygulamaya geçmiştir (Jatteau, 2010). İkinci Dünya Savaşı sonrası 1948'de gelir vergisi yeniden gözden geçirilmiş ve

bu vergiye Kurumların gelirlerini de vergilendirmeyi öngören Kurumlar vergisi ilave edilmiştir (Giray, 2006: 68-69).

Almanya 18 yüzyılın sonunda yaklaşık 324 egemen devletin bulunduğu Kutsal Roma Cermen İmparatorluğu adıyla bir konfederasyon şeklinde yönetilmekteydi. Bu durum Almanya'nın merkezi bir devlet olma sürecini geciktirmiştir. Bilinen ulusal temellere dayalı Almanya 1871 yılında kurulmuştur. 18. yüzyılda birçok Avrupa ülkesinde olduğu gibi Almanya'nın da kamu gelirleri dolaylı vergilere dayanmaktaydı. 19. yüzyılın sonlarına gelindiğinde ise toprak ve mülkiyet üzerinden alınan doğrudan vergiler toplam kamu gelirlerinin çekirdeğini oluşturmuşlardır (Pallas, 2002: 1-4). 1880 ve Birinci Dünya Savaşı'nın başlarında dolaylı vergiler, merkezi hükümet gelirlerinin yaklaşık %80'ini oluşturmuştur (Webber and Wildavsky, 1986: 353). 1913 yılı sonunda çıkarılan kanun ile Almanya'da ilk defa gelir vergisi uygulamaya geçmiştir. Savunma harcamalarına katkı için toplanmaya başlanan gelir vergisi tüm servet ve elde edilen gelirler üzerinden toplanmıştır. Uygulanan vergi tarifesi elde edilen gelire bağlı olarak yüzde 1 ila yüzde 8 arasında değişmektedir (Seligman, 1914: 273).

Amerikan vergi tarihi, Amerikan kolonilerinin İngiliz vergi politikalarına karşı gelmeleriyle başlamıştır. 4 Temmuz 1776'da ilan edilen Bağımsızlık Bildirisi ile Amerika kıtasında bulunan 13 koloni İngiltere'ye karşı bağımsızlıklarını ilan ederek Amerika Birleşik Devletlerini kurmuşlardır.

Özgürlük mücadelesi sırasında 19. yüzyıla kadar uygulanan vergi sistemi de oluşturulmuştur. Bu sistemin temeli devletlerarası işbirliğine dayanırken federal devletin gelirleri ithalat'a (tarifeler), eyalet ve mahalli idarelerin gelirleri ise emlak vergilerine dayanmaktaydı. Bunun yanında federe devletlerin uyguladıkları baş vergileri (poll taxes), belirli meslek gelirlerinden alınan vergiler ve belli gelirleri aşan bankalardan alınan vergiler de bulunmaktaydı (Einhorn, 2008: 111).

Bireyler üzerinden alınan gelir vergisinin başlangıcı 1909 yılına dayansa da kökeni İç Savaş'ın maliyetlerini karşılamak için çıkarılan 1861 Gelir Yasası'na (the Revenue Act of 1861) dayanmaktadır. İç Savaş sırasında yılda \$ 600 ile \$ 1000 arasında kazanan kişilerden % 3 oranında vergi alınmıştır. Vergi on yıl sonra yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak, 1894 yılında Kongre sabit oranlı bir Federal gelir vergisi

yürürlüğe koymuş fakat bu da ABD Yüksek Mahkemesi tarafından adaletsiz olduğu gerekçesiyle anayasaya aykırı bularak gelir vergisini kaldırmıştır.

1913 yılında 16. Anayasa Değişikliği ile (the 16th Amendment to the Constitution) Kongre hem kişilerin hem de kurumların gelirlerini vergilendiren yasayı uygulamaya koymuştur (Terrell, 2004). Günümüzde Amerika'da %10 ila %12 arasında değişen Federal Gelir Vergisi ile sadece 9 eyalette uygulanmayan %3 ila %6 oranında uygulanan Eyalet Gelir Vergisi uygulanmaktadır.

### **2.1.2. Türkiye’de Gelir Vergisinin Ortaya Çıkış**

Türk Vergi Sisteminin günümüzdeki modern yapıya kavuşmasının öncülüğünü 1950 yılındaki “vergi reformu” başlatsa da, bu başta Büyük Selçuklu İmparatorluğu olmak üzere birçok İslam ve Hıristiyan ülkelerin vergi usullerinin Osmanlı vergi sistemini etkilemesiyle günümüze kadar evrilen bir süreçtir.

Günümüzde gelir üzerinden alınan vergilerin daha iyi anlaşılabilmesi için bunların Osmanlı vergi sistemindeki yerlerinin ve günümüze kadar geçirdikleri süreçlerin bilinmesi gerekmektedir.

Altıyüz yıllık süreç içerisinde sürekli değişime ve gelişime uğrayan Osmanlı vergi sisteminin nihai şekli Tanzimat sonrası döneme rastlamaktadır. Bu anlamda Tanzimat Osmanlı mali sisteminin önceki dönemlerden farklı özellikler taşıyan bir yenileşme ve yeniden düzenleme dönemi olarak sürecin kırılma noktasıdır. Tanzimat ile birlikte maliyede yeni bir dönemin başladığı çeşitli araştırmacıların ortak yaklaşımı niteliği kazanmıştır. Bunun da ötesinde maliyede ıslahat Tanzimat’ın temeli olarak görülmüştür (İnalçık, 1964: 627). Tanzimat’tan önceki mali sistemin anlaşılması toplumun sosyal yapısının ve Osmanlı toprak sisteminin anlaşılmasıyla yakından ilgilidir.

Tanzimat’tan önceki sosyal yapıya bakıldığında toplumun yönetici sınıf ve reaya olarak iki ana sınıftan oluştuğu görülmektedir. Göçebe topluluklardan, köylülerden, zanaatkarlardan ve tüccarlardan oluşan reaya üretim yapan ve devlete vergi veren fakat yönetime katılmayan bütün Müslüman ve Müslüman olmayan uyrukları içine alan kesimdir. Yönetici sınıf ise padişahın verdiği özel bir beratla herhangi bir devlet

hizmetine tayin edilen ve böylece belirli vergi yükümlülüklerinden muafiyetle ehli-berat olan kesimdir. Yönetici sınıfı meslek yaşamı temelinde dört kesimden oluşmaktadır. Bunlar; seyfiye (kılıç sahipleri-ordu mensupları), ilmiye (ilim ehli, şeyhülislam-kazasker-kadılar-müderrisler ve din adamları), katipler (kalem ehli, devletin bürokratik işlemlerini yürüten ve ilk iki grubun işlev ve eğitiminin bazı yönlerini bir araya getiren kişiler), saray hizmetlileri (Enderun Ağaları, Saray Ağası, Hazine Başv. vb.)'dir. (İnalçık, 1999: 121; Aslan ve Yılmaz, 2001: 288-289).

Osmanlı devletinde ekonomin en önemli gelir kaynağı ise topraktır. Osmanlıda toprak sistemi genel olarak miri, mülk ve vakıf olmak üzere üç ana bölüme ayrılmıştır.

**Miri arazi**, esas olarak devlet mülkü sayılan ve bir kısmının saray efradına ve bürokratlara verilen arazidir. Bir kısmı ise vergi karşılığında köylülere dağıtılan miri araziye üç yıl üst üste ekmeyenlerden “çift bozan akçesi” adı altında toprak vergisi alınır.

Dirlik, geliri devlet memurları ve askerlere maaş karşılığında bırakılan topraklardır. Bu toprakları alan kişiler o bölgenin;

- Güvenliğini sağlar
- Üretimin devamlılığını sağlar,
- Vergisini toplar ve toplanan vergi karşılığında atlı asker (cebelü) besler, kendinin ve memurlarının maaşlarını karşılar,
- Savaş zamanında bu askerlerle birlikte orduya katılırlardı.

**Mülk Arazisi**, mülkiyeti o toprak üzerinde bulunan şahıslara ait topraklardır.

**Vakıf Arazisi** ise, geliri eğitim sosyal ve dini hizmetlerle (medrese, cami, şifahane, kervansaray gibi kurum ihtiyaçları için) ile han, hamam ve çeşme gibi hayır kurumlarına verilen topraklardır. Bu topraklardan vergi alınmazdı (Gündüz, 2012: 3-4).

Devlet gelirlerini toplamak için Maliye teşkilatının taşrada ayrı bir gelir teşkilatı yoktur. Zaten, ülkenin her yerinde toplanan gelirlerin önce merkez hazinesine getirilip, giderlerin yapılması için daha sonra yine buradan ülkenin her tarafına gönderilerek dağıtılması devrin şartları gereği imkansızdır. Vergi sistemi, toprak düzeni ve askeri

düzen iç içe geçmiştir. Toprak düzenine göre geliştirilmiş olan vergi idaresinin merkezi olması oldukça zordur (Öner, 2005: 161).

Vergilendirme ve vergi toplama konusunda, zirai sektörün hakim bulunduğu sanayi öncesi ekonomilerin tarihte ortak özellikleri olarak beliren problem ve güçlükler Osmanlı ekonomisi için de ortaya çıkmış ve İmparatorluk bunları çözmede, uzun tarihi boyunca çeşitli yöntemler geliştirmiştir (Genç, 2012: 101).

Bu yöntemlerden ilki *tımar sistemi* olmuştur. Bu sistem büyük bir kısmı aynı (mahsul) olarak toplanmakta olan vergi gelirlerinin nakli, paraya çevrilmesi, merkezi bir devlet hazinesi halinde toplanarak oradan görevlilere dağıtılmasının güçlüğü karşısında, bir kısım asker ve memura, belirli bölgelerden kendi nam ve hesaplarına toplama yetkisi ile birlikte vergi kaynaklarının tahsis edilmesi esasına dayandırılmıştır. Tımar sistemi sayesinde çeşitli kamu hizmetlerinin aksamadan yerine getirilmesi ve mevcut mali-iktisadi imkanlara intibak ettirilmesi mümkün olmuş, ayrıca vergi kaynağını oluşturan beşeri ve iktisadi temelin veya mükellefin korunması da temin edilmeye çalışılmıştır (Genç, 2012: 101).

Özellikle 16. yüzyılda coğrafi keşifler gibi dünyadaki gelişmeler, iktisadi kaynak yaratan savaşların azalması Tımar sahiplerinin eski güçlerini kaybetmeleri sonucunu doğurmuş ve çiftçi sınıfının iktisadî bir darlık içine düşerek, ziraatten soğumaya başlamasına, Reaya ile Tımar sahipleri ve Beyler arasında oldukça fazla bir geçimsizliğin meydana gelmesine neden olmuştur (Akdağ, 1945: 422). Artık devlette, vergiyi aynı olarak toplamaktan vazgeçerek, nakit olarak tahsil edip, merkez hazineye aktarılması ve buradan ödemelerin yapılması gerekliliği ortaya çıkmıştır.

17. yüzyıla kadar temelde Tımar sistemi uygulanmakla beraber İltizam sistemi de Tımar sisteminin tamamlayıcısı konumundaydı. Ancak bu yüzyılda Tımar yerini devlet gelirlerinin (vergilerin) bir bölümünün belirli bir bedel karşılığında kişilere (mültezim) devredilerek toplanması esasına dayanan İltizam sistemine bırakmıştır.

İltizam sistemi ile merkezde ve taşrada bulunan sermaye sahiplerine, askeri sınıf mensubu yüksek devlet memurlarına, ulemaya, sarraflara, tefecilere ve tüccarlara yeni ve karlı bir yatırım alanı açılmaya çalışılmıştır. Devlet tarafından kendilerine maaş yerine dirliklerin gelirleri tahsis edilen yüksek devlet memurları da bu gelirlerin tahsil edilmesi işini mültezimlere bırakmaya başlamışlardır (Parlak ve Parlak, 2012: 27).

İltizam sistemi ile gelirlerin merkezde toplanmaya başlaması ve giderlerin merkezden yapılması mali merkezileşmenin başlamasını sağlamıştır. Ancak bu sistemin de mali açıdan önemli maliyeti bulunmaktaydı. 18. yüzyıl için yapılan hesaplamalar, toplam vergi hasılatından masraflar düşüldükten sonra kalan miktar olan net vergi gelirlerinin yaklaşık üçte ikisinin taşradaki mültezimlere, sarraflara ve başkentte iltizam ihalelerine katılarak tüm vergi kaynaklarını aralarında paylaşan üst düzey bürokratlara gittiğini göstermektedir. Bu sonuç aslında mali merkezileşme yerine merkez ve yerel elitler arasında vergi gelirlerinin paylaşımı üzerinden yeni bir ilişkinin kurulduğunu göstermiştir (Karaman ve Pamuk, 2009: 27).

17. yüzyılın sonlarında, devlet maliyesi hızla çoğalan masrafların bütçede yarattığı açıkları kapatmak için bir yandan gelirleri arttırmak, diğer yandan da masrafları kısmak üzere çift yönlü çözüm yollarını gerektirmiştir. Bu nedenle gelirleri arttırmak için, para tağşişi, müsadere<sup>2</sup>, yeni vergiler koyma veya mevcut olanları yükseltme gibi usuller yanında mültezimlerden iltizam bedelinin bir kısmını peşin almak suretiyle bir tür iç borçlanma yoluna gidilmiştir (Genç, 2012: 104).

Gelinen noktada yeni finansman kaynakları arayışı ile birlikte mukataaların (kiralanan kaynakların) kayd-ı hayat (ömür boyu) şartı ile umuma açık müzayede ile satılması olan Malikane Sistemine geçilmiştir. Böylece kısa süreli iltizamın vergi kaynağını tahrip etmesi, iltizam süresi uzayınca mültezimlerin bu kaynağı korumaları ve üretime önem verecekleri amaçlanmıştır (Genç, 2012: 105-106).

### **2.1.2.1. Tanzimat'tan Önce Alınan Vergiler**

Selçuklularda olduğu gibi Osmanlılarda da kişilerden vergi almaya “cevaz” veren hukuki dayanak “şeriat”tı. Devlet için, şer’i vergilerin yeterli olmadığı hallerde, sultanın şer’i hükümlerle çatışmayan ve zamana göre değişebilecek yeni vergiler koyma yetkisi de vardı. Bu açıdan Osmanlılarda vergiler, şer’i vergiler (tekalif-i şer’iyye) ve örfi vergiler (tekalif-i örfiyye) olarak iki kısma ayrılmıştır. O dönemde, bugünkü gibi vergiye tabi kazancın miktarı ya da servetin değerinin mükelleflerce beyanı söz konusu değildi. Bu nedenle, halkın devlete ödeyeceği vergilerin cins ve miktarları

---

<sup>2</sup>Tanzimattan önce herhangi bir kişiye ait mallara padişah adına el konulmasına müsadere denilmektedir.

kanunnamelerle önceden tespit edilmiş ve buna göre adlarına tahakkuk ettirilmiştir (Öner, 2005: 133).

Osmanlı'da vergiler genel olarak şer'i vergiler ve örfi vergiler şeklinde iki başlık altında toplanmıştır.

#### 2.1.2.1.1. Şer'i Vergiler ( Tekalif-i Şer'iyye)

A. **Zekat;** Müslümanlardan sahibi oldukları malların (hayvan, altın, gümüş, ticari mal, meyve, hububat) ağırlığı gibi ölçülerle kırkta bir oranında yılda bir kez alınır.

B. **Haraç;** toprak üzerinden alınan bir vergidir. Ülke fethedildiği zaman toprakları devlet malı haline getirilir ve üzerinde yaşamasına izin verilenlerden alınan vergidir. Genellikle Müslüman olmayanlardan alınmakla birlikte eğer bu topraklara Müslümanlar da sahip olurlarsa onlarda haraç ödemek zorundaydılar (Giray, 2006: 103). Bu tip arazi kendi içinde iki şekilde vergilendirilirdi:

- 1) **Harac-ı Muvazzaf;** Ziraat yapılan miri arazi üzerinden maktu olarak alınır. Hane (aile) reislerinin dul yada bekar olmaları ödenecek maktu miktarı değiştirir.
- 2) **Harac-ı Mukaseme;** Miri araziden elde edilen zirai ürün ve meyve hasılatı üzerinden, verime göre gayrisafi hasılatın 1/10'dan yarıya kadar ödenir.

C. **Aşar (Öşür);** hem Müslüman hem de Müslüman olmayanların zirai mahsullerinin verimlerine göre alınan bir vergidir. Aşarın oranı tüm ülkede ve yıllık ürün oranı, toprağın verimlilik durumu, sulama koşulları, zirai ürün türü, yerel örf ve adetlere göre her ürün için ayrıdır.

Buna göre ekilmiş toprakların mahsullerinden yirmide bir, hiçbir emek vermeden tabiatın kendiliğinden yetiştirdiği mahsullerden ise onda bir, boş ve işlenmemiş toprak ve vadilerde, dağlarda yağmur ve ırmak sularıyla yetişen yemiş ve otlar, keza bu son orana tabidir (Velay, 1978: 10).

D. **Cizye;** devlet himayesindeki ve askerlik hizmetinden muaf tutulan Müslüman olmayanlardan alınan vergidir. İki şekilde uygulanır:

- 1) **Maktu Cizye;** müslüman olmayan bir ülke fethedildikten sonra antlaşma ile yıllık olarak belirlenen maktu miktar kadar alınan vergidir.
- 2) **Aler-ruus;** müslüman olmayan erkeklerin askerlik hizmetlerinden muafiyetleri karşılığında alınan vergidir.

E. **Hayvanlardan Alınan Vergiler;** sahip olunan özellikle koyun, keçi, deve, inek, domuz, at gibi hayvanların adedi üzerinden maktu olarak alınan vergidir.

F. **İhtisab Resmi;** şehir, kasaba, pazar ve panayırda damga, tartı, ölçü gibi birimlerin belirlenen standartlarda olup olmadığının denetimiyle ilgili yerel idarelerin topladığı bir vergidir. Görevliler (Muhtesib) esnaf ve sanatkarları kaliteli ürünler üretip üretmedikleri, ürünlerin azami fiyat kontrollerini yapıp tüketicilerin korunmasına yönelik gerekli önlemleri almakla yetkilidir (Erdoğan, 2000: 137).

G. **Gümrük Vergisi;** hem iç hem de dış ticaret üzerinden alınan vergilerdir. İki şekilde uygulanmıştır:

- 1) **İç Gümrük Vergileri;** herhangi ticari ürün yada malın ülke içinde bir yerden başka bir yere nakledilmesi dolayısıyla her yer ve mal için farklı bir oranının uygulandığı vergidir.
- 2) **Dış Ticaret Vergileri;** üç şekilde uygulanmıştır. Bunlar (Maliye Bakanlığı, 2000: 157):

- a. **Amediyye;** yabancı ülkelere deniz ve karayolu ile gelen mallardan alınan gümrük vergidir.
- b. **Reftiye;** Osmanlı devletinden başka bir yabancı ülkeye gönderilen mal ve eşyalardan alınan gümrük vergisidir.
- c. **Müruriye;** yabancı bir ülkeden Osmanlı devletine gelip burada tüketilmeksizin başka bir yabancı ülkeye gönderilen mallardan alınan vergidir.

H. ***Pencik (Ganimet) Vergisi***; savaşta ele geçirilen esirlerden beşte birinin askerlikte kullanılmak üzere alınması veya değerinin beşte bir oranında tahsil edilen vergidir.

İ. ***Madenlerden Alınan Vergiler***; arazide çıkarılan madenlerden beşte bir oranında alınan vergidir.

#### 2.1.2.1.2. Örfi Vergiler (Tekelif-i Örfiyye)

şeriat dışında padişah tarafından konulan, ülkede baş gösteren mali sıkıntılar yüzünden alınan vergilerdir. Devletin mali durumunun iyi olduğu dönemlerde bu tür vergilere fazla gerek görülmezken, zamanla azalacağı yada kaldırılacağı yerde ihtiyaç nedeniyle giderek çoğalmıştır. Ülkede yaşayan ve kamu hizmetinden yararlanan herkesin mali gücü oranında bu vergileri ödeme zorunluluğu vardır. Örfi vergiler iki ana gruba ayrılır. Birincisi, devletin idare ve yargı organlarının ifa ettikleri hizmetler karşılığında halktan aldıkları vergilerdir ki bunlara ***rusum-ı örfiyye*** denilir. Bu tip vergiler harç karakterli olup hizmet sırasında, kadı ve diğer görevliler tarafından maktu veya nisbi oranlarda tahsil edilirdi. İane-i Hkkamiye, Bedel-i mbaşiriye, kalemiyye, katibiyyeharc-ı defter gibi çok sayıda rusum-i örfiyye bulunurdu (Öner, 2005: 156-157).

İkinci grupta merkez hazine tarafından tahsil edilen ***tekelif-i divaniyye*** (Avarız-ı Divaniyye: Avarız Vergileri) yer alır ki asıl önemli örfi vergiler bunlardır. Daha çok savaş harcamalarının finansmanını sağlamak için toplanan avarız vergileri başta olağandışı ve düzensiz vergiler olsa da zamanla hazinenin düzenli ve olağan gelirleri arasına girmiştir. ***Nzl, srsatve iştirag*** gibi ayni olarak ödenen avarız türü vergilerin yanında tümüyle nakdi olan ***avarız akçesi*** mevcuttur. Avarız vergilerinde yükümlüler toplu olarak sorumlu tutulup yerleşik veya konar-göçer her topluluğu bir bütün olarak kapsayan vergilerdi. Avarız vergileri avarız hanesi denen birimler üzerinden tarh edilirdi. Köy veya mahalle nüfusları sayılıp kaç hane olduğu tespit edilerek defterlere kaydedilirdi. Avarız hanesi başına alınan ve zaman içerisinde paranın değerinin düşmesine bağlı olarak miktarı arttırılan maktu ve nakdi bir vergidir (Tabakoğlu, 1985: 153-156). Sayıları doksanı bulan örfi vergilerin isimleri ile eşitleri zaman ve yere göre

değişmektedir. Bunlardan en önemlileri: İmdadiye-i seferiye, imdadiye-i hazariye, iane-i cihadiye, mukabele akçası, avarız akçası, menzil malı vd.dir.(Sayın. 1999: 91-96).

### **2.1.2.2. Tanzimat'tan Cumhuriyetin İlanına Kadar Olan Dönem**

3 Kasım 1839 Gülhane Hatt-ı Hümayunu ilanı ile Tanzimat dönemi denilen ve 1876 yılına kadar uzayan yeni bir dönem başlamış oldu. Tanzimat'ın temeli mali ıslahat olarak görülmüş, idari ıslahatında daha çok mali merkeziyetçiliği uygulamak için bir araç olduğu belirtilmiştir. Ardından Tanzimat Fermanı'nın teyidi niteliğinde olan 18 Şubat 1856 tarihli Islahat Fermanı ilan edilmiştir. Bu fermanın da temelinde Osmanlı Maliyesi'nin önemli bir şekilde yeniden yapılanma düşüncesi yer almaktadır. Tanzimat dönemi boyunca mali idarede, bütçe ve mali hukuk alanında devlet gelir ve giderlerinin tür ve niteliklerinde batı ekseninde düzenlemeler yapıldığı görülmektedir (Şener, 1990: 49).

Genel olarak devletin bütün kurumlarının ıslah edilmesi için düzenlenmiş olan Gülhane Hatt-ı Hümayunu'nda, askerlik, özel mülkiyet, din ve mezhebe bakılmaksızın tüm vatandaşların can ve mal güvenliğinin sağlanması gibi başlıkların yanında özellikle mali ıslahat ile ilgili düzenlemeler yer almıştır. Tanzimat Fermanının öngördüğü mali esaslar şunlardır (Öner, 2005: 251-253;Çakır, 2001: 23-24; Sayın, 1999: 316-351):

- Tanzimat'ın uygulandığı yerlerde, her türlü gelir doğrudan devletin kasasına girecek ve her türlü ödeme bu kasadan yapılacak,
- Vatandaşların vergi karşısında ve kanun nazarında eşit olması, hizmet mukabili muaf olan kişilerin (askeri sınıf mensubu, derbendler) vergi muafiyetlerinin kaldırılması,
- Herkesin can ve mal güvenliğinin sağlanması, kişilerin malının müsadere edilmemesi,
- Örfi vergiler kaldırılacak bunların yerine halkın emlak, arazi, hayvan ve temettüatı (kar, kazanç) yazılarak belirlenecek, herkesin kudret ve servetine göre belirlenen tek bir vergi alınacak,
- Araziden alınmakta olan şer-i vergilerin asıl anlamına uygun olarak ve memleketin her yerinde eşit olarak onda bir oranında alınması sağlanacak,

- Mukataa ve benzeri uygulamalara konu olan arazinin (miri, malikane, zeamet ve tımar, yurtluk ve ocaklık) üç yıllık hasılatı üçe bölünerek bedel belirlenip bu bedel yıldan yıla hazineden karşılanacak,
- Memurların giderleri karşılığında halktan topladıkları avarız, nüzül gibi vergiler kaldırılacak, yerine memurlara maaş verilecek,
- Bazı yerlerde tekalif-i ayniye (mal olarak yerine getirilen vergi mükellefiyeti) kaldırılarak, o yerlerdeki mükelleflerinde herkes gibi vergilerini nakdi ödemesi,
- Bazı yerlerde tekalif-i bedeniye (bedenen çalışarak vergi ödenmesi) olarak mükellef olanlardan bu mükellefiyetlerin kaldırılması, bunlarında herkes gibi vergilerini nakdi ödemesi,
- Cizye yeniden düzenlenerek, kişilerden tahsili yerine patrikhaneler vasıtasıyla ‘ancemaatin’ tahsil edilmesi (bu vergi 1859’a kadar yürürlükte kalmış daha sonra yerini emlak ve temettü vergilerine bırakmıştır),
- Ağnam üzerinden çeşitli resimler kaldırılarak ağnamdan ilk başta olduğu şekilde yalnız ağnam resmi alınması,
- İltizam usulünün lağvedilmesi; vergi toplama yetkisinin ancak birer devlet memuru olan muhassıllara bırakılarak mültezim, mütevellî ve diğer adlar altında olan özel kişilere bırakılmaması,
- Tımar sisteminin devam etmekte olan sınırlı uygulamalarına son verilerek bütün devlet memurlarının maaşa bağlanması.

Tanzimat reformlarıyla geliştirilen mali reformlar ülkenin uzak bölgelerinde başta olmak üzere ülkenin tamamında hemen uygulanmaya başlanamamıştır. Ülkede üç farklı mali uygulama olmuştur. Birincisi, Tanzimat reformlarının uygulandığı bölgelerdir. Tanzimat mali reformları önceleri Anadolu ve Rumeli’de bazı eyaletlerde (örneğin Konya, Aydın, Sivas, Ankara, Edirne Selanik gibi) yürürlüğe konmuştur. Bu yerlerde iltizam usulü ve örfî vergiler kaldırılmıştır. Vergiler devlet memurları tarafından toplanmaya başlanmış ve herkesin kazanç ve servetine göre yeni tevzii (dağıtma, üleştirme) vergiler konmuştur. İkincisi, Tanzimat reformlarının uygulanmadığı, eski düzenin devam ettiği bölgelerdir. Üçüncüsü ise, iç işlerinde özerk bir yapıya sahip, Osmanlı devletine imtiyaz olarak bağlı bulunan yıllık maktu vergi ödeyen bölgelerdir (Giray, 2006: 183).

Fermada yazan bu hususların gerçekleştirilmesi ciddi bir mali politika değişikliklerini de beraberinde getirmiştir. Bununla beraber uygulamaların gerçekleştirilebilmesi için gerekli hukuki altyapı oluşturulmaya çalışılmış çok sayıda kanun ve nizamname çıkarılmıştır. Yine bu politika değişikliğinin bir gereği olarak alınan kararları hayata geçirecek yapıların oluşturulabilmesi için yeni kurumlara ihtiyaç duyulmuş ve bürokratik düzenlemeler yapılmıştır (Çakır, 2001: 24-25).

Tanzimat'ın hemen öncesinde 1838 yılında Hazine-yi Amire ve Mansure Hazinesi birleştirilerek Maliye Nezareti kurulmuştur. Tanzimat'ın bir süreç olduğu düşünöldüğünde Nezaretin kurulması da bu sürecin bir parçası olarak kabul edilir. Tanzimat'ın mali açıdan uygulanması esas itibariyle Maliye Nezaretinin görevi sayılmış, bu yetki ve sorumluluk maliye nazırına verilmiştir (Pakalın, 1977: 25).

Ayrıca Tanzimat döneminde vergi reformlarını gerçekleştirecek çeşitli meclis ve komisyonlar kurulmuştur. Görevleri arasında vergilerin yeniden tespiti ve mevcut gelirlerin yeniden düzenlenmesi yer alan Meclis-i Muhasebe-i Maliye, Meclis-i Muhasebe, Islahat-ı Maliye Komisyonu, Meclis-i Ali-i Hazain ve bugünkü Sayıştay'ın nüvesini oluşturan Divan-ı Muhasebat bu arada sayılabilir. Böylece dönem boyunca Osmanlı maliyesinin içinde bulunduğu finans sorunlarıyla yeni gelirlere duyulan ihtiyacın sürekli canlı tuttuğu reform düşünceleri, kurumsal değişikliklerle de desteklenerek Osmanlı vergi sistemini Batı etkisinde bir gelişim süreci içerisine çekmiştir (Şener, 2007: 113-114).

Osmanlı Devleti'nin kurulduğu 1299 yılından Tanzimat'ın ilan edildiği 1839 yılına kadar geçen sürede vergiyle ilgili *şer-i vergiler* ve *örfi vergiler* şeklinde iki önemli ayırım söz konusu olmuştur. Tanzimat ile birlikte çok sayıda isim altında alınan örfi vergiler ortadan kalkmış yerine, “ancemaatin vergi” diye adlandırılan tek bir vergi getirilmiştir.

***Ancemaati Vergi;*** 1840 yılında örfi vergiler kaldırılmış, bunların yerine genellikle “ancemaatin vergi”, dönem hukuki metinlerinde yalnızca “vergi”, II. Abdulhamid döneminde çıkarılan bir nizamnamede ise “komşuca alınan vergiler” diye isimlendirilen tek bir vergi haline getirilmiştir. Böylece erkek nüfus veya hane üzerine eşit olarak paylaştırılan bu uygulama ile de vergi adaleti ilkesine uymayan örfi vergiler yerini ekonomik gücü dikkate alan ve her mükellefe farklı mali yükümlölük getiren bir

vergi uygulamasına geçilmiştir. Ekonomik gücü ise muhassıllar (memurlar), köylerden başlamak suretiyle herkesin adını, unvanını, ne kadar emlak, arazi ve hayvanının olduğunu, mükellef tüccar veya esnaf ise ne kadar kazancının olduğunu tespit etmişlerdir (Şener, 2007: 115-117; Sayın, 1999: 358-359).

Verginin miktarı Maliye Nezareti tarafından yalnızca liva<sup>3</sup> düzeyinde topluca belirlenmekteydi. Belirlenen bu miktar önce kazalar arasında sonra köy ve kasaba ve en son mahalleler arasında paylaştırılmaktaydı. Mahalle düzeyinde belirlenen miktar, haneler arasında her kişinin servet ve ticari kazancına göre komşuca paylaştırılıp bir defter halinde kaza merkezine gönderilmekteydi (Güran, 1998: 81). Böylece her hanenin vergi mükellefiyeti belirlenmiş olmaktadır. Verginin muhatabı yine köy ve mahalle olduğundan kişilere ayrı ayrı müracaat etmeyip o yerin vergisinin tamamını ilgili köy ve mahalleden talep etmekteydi. Bu vergi iltizama verilmeyip, tahsil edilmesi halk temsilcileri yani muhtar, imam, papaz gibi kişiler aracılığıyla yapılmıştır (Öner, 2005: 290). Yaklaşık 20 sene kadar uygulamada kalan ancemaatin vergi başlangıçta Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki taksitle alınırken, sonraları uygulamada 10 taksite kadar çıkmış ayrıca bu sürede üç defa zam yapılmıştır (Sayın, 1999: 359).

Ancemaatin vergi uygulamasında mükelleflerin ödeme güçleri tespit edilirken mahalli güçlerin etki ve nüfusunu kullandıkları gerekçesiyle çokça şikayete konu olmuş ve nihayet 1860 yılından itibaren aşamalı olarak kaldırılmıştır. Kaldırılan ancemaatin vergi yerine tahrir dayanan emlak, arazi ve temettü vergileri getirilmiştir. Tahrir işleminin doğru olarak yapılabilmesi için “Tahrir-i Emlak Nezareti” kurulmuştur. Bu kurum öncelikle şehirlerden başlayarak nüfusun emlak ve arazilerinin sayımını yapmıştır. Ayrıca bu vergiler günümüz emlak ve gelir vergilerinin ilk örneklerini oluşturmaktadır (Şener, 2007: 117).

**Emlak vergisi**, bina ve arazinin tahrir olunan değeri üzerinden nisbi olarak alınmakta idi. Köyde veya şehirde mutlaka bir bina veya araziye sahip olunmasında ödenen emlak vergisi, bir baş vergisi gibi ödenen ancemaatin vergisinden ayrılmaktadır (Öner, 2005: 301).

---

<sup>3</sup> Osmanlıda liva, kazadan büyük vilayetten küçük olan yerleşim birimlerine denmektedir.

Emlak vergisi oranları ise; kiraya verilsin veya verilmesin değeri üzerinden *binde dört*, kiraya verilen konutlarda yıllık kira gelirinden *yüzde dört*, arsa ve arazinin değerinden *binde dört* olarak uygulanmıştır (Sayın, 1999: 370).

**Mesarif-i Tahririye**, bu geçici bir vergi niteliğinde olup sadece tahririn yapıldığı yılın masraflarını karşılamak üzere emlakın değerinden *binde bir*, tüccar ve esnafın yıllık gelirinden *binde beş* olarak uygulanmıştır (Sayın, 1999: 370).

**Damga Resmi**, Tanzimat'tan sonra gelirin arttırılması için hukuki işlerde basılı kağıtların kullanılması veya pul yapıştırılması yoluyla vergi alınmasına başlanmıştır. Damga resmi 1845 yılından itibaren damgalı resmi kâğıtlar üzerinden, 1861' den itibaren de kâğıtlara damga vurulması şeklinde uygulanmış ve tahsil edilmiştir. Nihayet 1873'de 'damga pulu' kullanımı başlatılmıştır (Öner, 2005: 304-305; Çakır, 2001: 53).

Tanzimat ile birlikte yeni uygulamaya konulan vergilerin yanında Tanzimat'tan önce uygulanan vergilerde de yeni düzenlemelere gidilmiştir.

Cizye, 1856 Islahat Fermanı'nda kaldırılıncaya kadar tahsil usulünde değişiklik yapılmış gayrimüslimlerden insan başına alınırken Tanzimat ile birlikte cemaatlerden topluca alınmıştır. Aşar vergisinde de değişikliğe gidilmiş ve oranı tüm ülke için 1/10 oranına sabitlemiştir. Ağnam Resminde ise Tanzimat'tan önce aynı olarak ve iltizam usulü toplanırken Tanzimat'tan sonra memurlar tarafından toplanmaya başlanmıştır. İç ve dış ticaret vergisi olarak uygulanan gümrük vergisinde ise oransal düzenlemeye gidilmiş ve iç gümrük vergi oranı tek olarak önce *yüzde on iki*, 1866 yılından itibaren de *yüzde sekiz* olarak uygulanmıştır (Öner, 2005: 302-307; Çakır, 2001: 51-54).

Kaldırılan ancemaatin vergi yerine getirilen yeni vergilerden en önemlisi günümüzdeki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na da temel teşkil eden **Temettü Vergisi**'dir.

#### **2.1.2.2.1. Temettü Vergisi (1863-1926)**

Tüccar ve esnafın tahrir sonucu belirlenen yıllık geliri üzerinden nisbi olarak alınmakta idi. Buna göre şehir ve kasabalarda bulunan esnaf, tüccar ve zanaatkarların yıllık gelirleri üzerinden *yüzde üç* olarak uygulanmıştır (Sayın, 1999: 370). Bu oran

1876 yılında *yüzde dörde* çıkarılmış böylece beyana bağlı olamamakla beraber tahrire endeksli bir gelir vergisi uygulamasına geçilmiştir (Çakır, 2001: 51).

Temettü vergisi kendi içinde üç aşama geçirmiştir. Birinci aşama 1863'den 1907'ye kadar olan, ikincisi 1907-1914 yılları arasında geçirdiği dönem, üçüncüsü ise 1914-1926 arasındaki dönemdir. 1861-1907 arasında ayrı bir temettü vergisi mevcut olmakla beraber ortada ayrı bir kanun veya nizamname yoktur. Vergi tahrir yoluyla tespit olunan kazançlar üzerine istinat etmekte ve bir komisyon bunları takdir etmiştir. Takdir her yerde sübjektif, keyfi olmuştur. Yabancılar bu vergiden kapitülasyonlar nedeniyle muaf tutulmuştur. Ülke sınırları içerisinde faaliyette bulunan yabancıların vergiye tabi olması için gösterilen çabalar ise sonuç vermemiştir. Vergi oranları çok düşük (başlangıçta %3, sonraları %4 ve nihayet %5) uygulanmıştır (Öner, 2005: 401). Bu bağlamda uygulamada vergileme ilkelerinden adalet ilkesiyle çeliştiği görülmektedir.

Ayrıca 1890'larda temettü vergisinin konulması ve toplanması usulüyle ilgili bir nizamname bulunmadığından dolayı söz konusu verginin kapsamı geniş tutulmuş, aşar ve ağnam ile mükellef çiftçilerle mandıra sahipleri de temettü vergisi ödemişlerdir. Ancak bu kesimlerden gelen itirazlar üzerine 1897 yılında çıkarılan bir irade-i seniyye ile Rumeli ve Anadolu Çiftçileri ile hayvancılıkla uğraşan kesimler temettü vergisinden muaf tutulmuşlardır (Pakalın, 1993: 455).

İkinci aşama 1907 yılında bağımsız bir temettü vergisi nizamnamesi kabul edilmesiyle başlamıştır. Bu nizamname ile ülke vergi sistemi içine *karine usulü* girmiştir. Bu yeni şekilde vergi de bir patent vergisi halini almıştır. Verginin mükellefi, vilayet, liva ve kaza merkezinde ve nüfusu iki binden fazla olan nahiye ve köylerde bulunan ticaret ve sanat erbabı olarak belirlenmiştir. Verginin hesaplanmasına esas alınacak karineler, sanatın nev'ile işyerinin emlak vergisi için tayin edilmiş değeri dikkate alınmıştır (Neumark, 1946: 100-101). Yine bu dönemde de ülke içinde yabancı sermaye etkin olduğundan yabancı uyrukluların ticarethaneleri, sahipleri gerçek kişi yada tüzel kişi ayrımı yapılmaksızın kapitülasyonlar sayesinde vergi ödememişlerdir (Bulutoğlu, 2005: 133).

Temettü vergisinde üçüncü dönem ise 1914-1926 arasındaki dönemdir. Bu dönemde yapılan düzenlemelerden ilki olan 11 Eylül 1914 tarihli "Ecnebilere

Alınacak Temettü Vergisi Hakkında Muvakkat Kanun” ile aynı yılın ekim ayı başından itibaren ülke sınırları içinde ticaretle uğraşanlar ve zanaatkarlar ile o zamana kadar vergiden muaf olan tüm yabancılar vergi kapsamına alınmıştır (Gökbunar, 2004: 237). İkinci düzenleme olan 12 Aralık 1914 tarihli “Temettü Vergisi Hakkında Kanun-ı Muvakkat” ile şehir ve kasabalar nüfuslarına, sahil ve demiryolu güzergâhında olup olmadıklarına göre ayrılmışlardır. Böylece faaliyetin yapıldığı şehrin nüfusun büyüklüğü, sahile ve demiryoluna yakınlık ekonomik hayatın ve ticaretin yoğun olduğunun göstergesi olup vergilendirme üzerinde etkili olmuştur (Öz, 2006: 10).

Yine bu dönemde 8 Mart 1915 tarihli Memalik-i Osmaniye’de Bulunan Ecnebilerin Hukuk ve Vezaifi Hakkında Kanun-ı Muvakkat yasası çıkarılmıştır. Bu yasa ile yabancı uyrukluların Osmanlı uyruklular ile aynı vergi ve diğer ödemelerle yükümlü kılınmış, yabancıların Osmanlı topraklarında avukatlık, hekimlik, eczacılık, mühendislik ve öğretmenlik yapabilmeleri; okul açma, dergi ve gazete yayımlayabilme haklarının Osmanlı mevzuatına tabi olma şartı ile saklı kalacağı ifade edilmiştir (Toprak, 1995: 52-60).

**Tablo 2.1. Osmanlı’da 1863-1864 Yılı Bütçe Gelirleri**

| Bütçe Kaleminin Adı   | Miktarı<br>(Milyon Fr. (Frangı)) | Toplam İçindeki Payı<br>(%) |
|---|----------------------------------|-----------------------------|
| <b>I. GELİR BÜTÇESİ (C+D+E)</b>   | 354.2                            | 100                         |
| A. Dolaysız Vergiler  | 207.6                            | 58.6                        |
| 1. Aşar   | 94.9                             | 26.8                        |
| 2. Vergi  | 78.2                             | 22.1                        |
| 3. Ağnam (hayvanlar) ve domuz resmi   | 20.6                             | 5.8                         |
| 4. Bede-i nakdi (eski cizye)  | 13.9                             | 3.9                         |
| B. Dolaylı Vergiler   | 123.4                            | 34.8                        |
| 1. Gümrük Resmi   | 57.5                             | 16.2                        |
| 2. Tütün Resmi  | 13.8                             | 3.9                         |
| 3. Diğer Resim ve Harçlar<br>(damga, saydiye, tapu, posta, alkollü içkiler vb.)                     | 41.3                             | 11.7                        |
| 4. Tabi Beylik ve Devletlerden Alınan Yıllık Maktu Vergi (Mısır, Eflak, Boğdan, Sırbistan, Sisam)   | 10.8                             | 3.0                         |
| C. Vergi Gelirleri Toplamı (A+B)  | 331                              | 93.4                        |
| D. Devlet Malları Gelirleri (tuzlalar, dalyanlar, orman, çiftlikler idare ve emlak satış gelirleri) | 21.4                             | 6.0                         |
| E. Nezaretler Özel Gelirleri (Bahriye ve Ticaret Nezaretleri)                                       | 1.8                              | 0.6                         |

**Kaynak:** Öner, E., (2005), Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No:2005/369, s.327.

Tablo 2.1’de ilk Osmanlı bütçesi olarak kabul edilen 1863-1864 yılına ait bütçenin gelir kalemleri verilmiştir. 4 Haziran 1860 tarihinde “Yüksek Hazine Şurası” adını alan Mali Islahat Komisyonu tarafından hazırlanmıştır. Buna göre bütçe gelirlerinin %93’ü vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bu vergi gelirlerin dağılımında ise dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha ağır bastığı görülmektedir. Toplam vergi gelirlerinin %58’i dolaysız vergilerden elde edilmişken, %34’ü dolaylı vergilerden sağlanmıştır. Dolaysız vergiler incelendiğinde en fazla gelirin %26 ile Aşar’dan sağlandığı görülmektedir. Dolaylı vergilerde ise en büyük pay Gümrük Resmine aittir.

Günümüzün modern gelir üzerinden alınan vergilerine gelinmesinde Tanzimat dönemi mali ıslahatları önemli yer tutmaktadır. Bu dönem içinde de 1860 yılı önemli bir eşik noktasıdır. 1860 yılına kadar mali konularda mali yönetim birliğinin sağlanması, çok sayıdaki örfi verginin kaldırılıp sistemin sadeleştirilmesi gibi önemli düzenlemeler yapılmışsa da uygulamada ilerleme sağlanamamıştır. 1860 yılından itibaren ise daha köklü adımlar atılmıştır. Bu kapsamda özellikle uygulamada haksızlığa yol açan ancemaatin vergi kaldırılmış yerine günümüzün ilk gelir vergisi örnekleri olan ve tahrir dayanan emlak, arazi ve temettü vergileri yürürlüğe konulmuştur. Bu uygulama aynı zamanda herkesin gelir ve servetine göre vergilendirilmesini anlamına geldiğinden vergi adaletinin sağlanması noktasında da önemli bir adım olmuştur.

### **2.1.2.3. Cumhuriyet Sonrası Dönem**

Türkiye’de gelirin vergilendirilmesinin modern temellerini *Temettü Vergisi*’ne dayandırmak mümkündür. Ancak günümüz uygulamasındaki gelir vergisinin ortaya çıkışı, yerleşmesi ve günümüze gelinceye kadar ki gelişimini anlamak için Cumhuriyet sonrası kendi içinde çeşitli dönemlere ayrılarak analiz edilmesi gerekmektedir. Bu dönemlerin belirlenmesindeki temel kriter ilgili sürede meydana gelen köklü gelir vergisi reformlarıdır. Buna göre dönemler Kazanç Vergisi Dönemi, 1950-1960 Gelir Vergisi’nin İlk Dönemi, 1961-1980 Gelir Vergisi’nin Gelişme Dönemi ve son olarak 1980 sonrası Gelir Vergisi Dönemi olarak dönemler belirlenmiştir.

Gelir vergisinde yaşanan köklü değişikliklerin yanında bu değişikliklere paralel önemli ekonomik olaylara da değinilmesi gerekmektedir. Bunların başında

Cumhuriyet'in ekonomik yol haritasının belirlendiği İzmir İktisat Kongresi, kongrede alınan en önemli vergisel kararlardan olan Aşar vergisinin kaldırılması ve 1942 yılında çıkarılan Varlık Vergisi uygulamasıdır. Bu üç gelişme de gelir vergisinin tarihsel süreçte vergi adaletinin analiz edilmesinde önemli tarihsel olaylardır.

Günümüzde yürürlükte olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na gelinceye kadar çok sayıda kanun ve düzenlemeler hayata geçirilmiştir. Yapılan düzenlemeler ve çıkarılan kanunlar o günün ekonomik koşullarına göre şekillenmiştir.

Kurtuluş Savaşı'nın tam anlamıyla kazanılmış sayılabilmesi için savaş alanındaki başarının yanında ekonomik zaferlerin de kazanılması ile mümkün olunacağına inanılmıştır. Nitekim bu yoldaki ilk adım, daha barış anlaşması imzalanmadan, Cumhuriyet ilan edilmeden yani yeni bir ülke kurulmadan; Şubat 1923'te, izlenecek ekonomik politikaların belirlenmesi ve ekonomik kalkınmanın tüm toplumun katılımı ile başlatılması için **İzmir İktisat Kongresi** toplanmıştır (Durmuş ve Aydemir, 2016, 157).

17 Şubat 1923 tarihinde başlayan Kongre'ye sanayi, tüccar, işçi, çiftçi kesimlerinden 1135 delege katılmış ve 4 Mart 1923 tarihine kadar devam etmiştir. Katılan kesimlerin çeşitliliği anlamında önemli bir platform olan Kongre, Cumhuriyetin iktisadi yol haritasının belirlenmesi anlamında önemlidir. Özellikle Milli İktisat politikalarının ve ekonomiyi Türkleştirme olgusunun yer aldığı Kongre'de "Misak-ı İktisadi" (Milli Ekonomi İlkesi) kabul etmiştir (Varlı ve Koraltürk, 2010, 139).

Alınan kararlar Kongre'ye katılan her kesimin kendi şartlarının iyileştirilmesi için devletten beklentileri doğrultusunda belirlenmiştir. Bu kararlardan hükümetten verginin hem teşvik hem de bir koruma aracı olarak aktif bir şekilde uygulanmasının istendiği anlaşılmaktadır.

Sanayi grubunun; koruyucu gümrük vergileri yoluyla sanayinin korunması ve bu sanayi için ithal olunacak mallara muafiyet tanınması,

Çiftçi grubunun; Aşar Vergisi'nin kaldırılması, şeklinde aldığı kararlar bu amacın önemli göstergesi niteliğindedir.

İzmir İktisat Kongresinde alınan kararlar, hükümeti bağlayıcı nitelikteki kararlar değildir, ancak Kongre'ye katılan kesimlerin isteklerini ve hükümetin ekonomi

politikalarından beklentilerini göstermesi açısından önem taşımıştır (Avcioğlu, 1965: 169).

İzmir İktisat Kongresi'nce kabul edilen esaslar hükümet programının ve faaliyetlerinin belirlenmesinde yön gösterici olmuştur. İş Bankası'nın kurulması, Aşarın kaldırılması, Kazanç Vergisi'nin kabulü, Teşvik-i Sanayi Kanunu, Gümrük Kanunu'nun kabulü gibi uygulamalar bunun en net göstergeleri arasındadır ( Koç, 200:156).

İzmir İktisat Kongresi'nde gelirin vergilendirilmesiyle ilgili alınan en önemli kararların başında *Aşar Vergisi*'nin kaldırılması gelmektedir.

Osmanlı'da tarım kesiminin vergilendirilmesi tarımsal ürün üzerinden alınan *aşar* ve hayvanlar üzerinden alınan *ağnam* vergilerinden oluşmuştur. Cumhuriyet'in ilk iki yılında aşar ve ağnam vergileri bütçe gelirlerinin sırasıyla %26<sup>4</sup> ve %3'ünü karşılamışlardır. (Tezel, 2002: 439). Vergi sistemi içinde oldukça önemli bir yere sahip olan Aşar Vergisi'nin kaldırılması İzmir İktisat Kongresi'ndeki görüşmelerin başında tüccar grubu verginin kaldırılması yerine günün koşullarına uygun modern bir yapıya kavuşturulmasını önermiş olsa da çiftçi grubunun baskısıyla aşarın kaldırılması kararlaştırılmıştır (Okçuoğlu ve Önder, 1987: 263).

Aşar, tarh ve tahsil usulü açısından ilkel ve modern vergicilik anlayışından uzak bir vergi olmuştur (Okçuoğlu ve Önder, 1987:261). Ancak Cumhuriyet'in ilk yıllarında (1927) yaklaşık 13 milyon olan nüfusun %76'sı köylerde yaşamaktaydı. Bu niteliği ile Türkiye tipik bir tarım ülkesiydi. 1923 yılında GSMH'nin sabit üretici fiyatlarla %43,1'i tarımdan sağlanırken, ihracatın ise %85'i tarımsal ürünlerden oluşmaktaydı (Karluk, 2009: 177). Tarım sektörünün ekonomideki ağırlığı ve bütçe gelirlerinden aldığı pay dolayısıyla aşarın kaldırılmasının etkileri konusunda birbirinden farklı görüşler öne sürülmüştür.

Aşarın kaldırılması, devlet gelirlerinde önemli bir azalmaya yol açacağı şeklinde eleştirilmekle birlikte köylünün ezilmesine ve sömürülmesine yol açan, tahsilat sistemi bakımından feodal düzenden kalma, çağdışı bir vergi olarak savunulmuştur (Parasız, 1998: 23).

---

<sup>4</sup> Aşar iltizam yoluyla toplandığı için bu vergi dolayısıyla devletin eline geçen meblağdan %20 fazlası mültezime intikal etmekteydi. Böylece aşarın kaldırılması herşeyden önce köylü lehine bir vergisel gelişme olduğu söylenebilir (Boratav, 2013: 53).

Ekonomik faaliyetlerin büyük bölümünün tarım sektörüne dayandığı, sanayi kesiminin henüz oluşmadığı bir dönemde, tarım üzerindeki temel vergi kaldırılması büyük bir gelir boşluğu ortaya çıkmasının yanında temel kamu hizmetlerinin yeterince sağlanamaması sorunu da ortaya çıkarmıştır. Ayrıca dönemin mali idaresi de aşarın kaldırılmasıyla oluşan vergi geliri boşluğunu telafi etmek için gelir yaratacak bir yapıda değildi (Okçuoğlu ve Önder, 1987: 267-271).

Aşarın kaldırılması sadece devlet gelirlerinde önemli bir azalmaya neden olmamış aynı zamanda vergi yükünün kırsal alandan kentsel alana kaymasına ve emek gücü üzerine bir yük binmesine neden olmuştur (Okçuoğlu ve Önder, 1987: 271). Aşarın kaldırılması köylünün üzerindeki vergi yükünü azalttığından, kamu kesiminden köylüye bir gelir aktarması olarak yorumlanabilir (Boratav, 2013: 54). Dolayısıyla Cumhuriyet dönemi tarım kesimi vergi ödeyen değil; net gelir transferi sağlayan bir sektör olmuştur (Akalin, 2008: 43).

Aşarın kaldırılmasıyla vergi gelirlerinde meydana gelen boşluğun yeni vergi konuları bulunmasıyla kapatılmaya çalışılmıştır. Bu nedenle 1926 yılında Genel Tüketim Vergisi adında muamele vergisi kabul edilmiştir. Yüzde 2.5 olan vergi oranıyla her türlü sınai ve ticari faaliyetler her aşamada vergilendirilmiştir. Ancak bu vergi önce değiştirilmiş, daha sonra da 1927'de kaldırılarak, bir katma değer vergisi tipindeki ikinci muamele vergisi kabul edilmiştir. (Parasız, 1998: 15).

Tarım kesimi 1925 yılında aşarın kaldırılmasıyla birlikte üzerindeki dolaysız vergi yükünden kurtulmuş ve 1960 yılına kadar etkin bir biçimde gelir vergisi kapsamına alınamamıştır. 1961 yılında Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklik ile tarım kesiminden elde edilen gelirler götürü usul kapsamına alınarak vergilendirilebilmiştir (Okçuoğlu ve Önder, 1987: 269-270).

Aşar vergisi iltizam yöntemiyle, aynı olarak, tarih boyunca çoğunlukla %10 olarak fakat farklı bölgelerde farklı oranlarla da toplanmış tarım kesimi gelirlerinden alınan dolaysız bir vergidir. Verginin tahsili merkezi devlet yerine mültezimlere ihale edilmesi ve bunların istismarına bırakılması zamanla köylünün tarımsal üretimini caydırıcı etkide bulunmuştur. Bu nedenle verginin kaldırılması toplumun %84'ünü oluşturan kırsal kesim üzerinde vergi yükünü azaltacağından vergi adaleti anlamında olumlu bir gelişmedir.

Fakat oluşan vergi geliri açığını kapatmak için dolaylı vergilerden en çok toplumun kırsal olmayan kesimleri etkilenmiştir. Tarım gelirlerinin 1961 yılına kadar tam anlamıyla vergilendirilememesi vergi yükünün adil dağılımı noktasında vergi adaleti ile çelişmiştir.

#### **2.1.2.3.1. Kazanç Vergisi (1926-1950)**

Temettü vergisi 1926 yılında yürürlükten kaldırılmış, yerine ise aynı yıl 755 sayılı Kazanç Vergisi konulmuştur. 1926 yılında uygulamaya konulan bu vergi 1950 yılında gelir, kurumlar ve esnaf vergilerinin yürürlüğe girmesine kadar devam etmiştir.

Kazanç vergisi kısmen 1925 yılında kaldırılan Aşar'dan doğan boşluğu doldurmak, kısmen de vergilemede modern bir yapıyı amaçlamıştır. Bu bağlamda vergi ticaret ve sanat ile uğraşan gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerini vergilendirmektedir. Ayrıca o zamana kadar vergilendirmede yer verilmemiş olan *beyan esasına* bünyesinde yer vermiştir. Yükümlüleri iki kısma ayıran vergi, gerçek gelir üzerinden beyannameye tabi olanlara birinci sınıf yükümlüler, geliri işyeri kirası karine alınmak suretiyle hesaplanan ve beyannameye tabi olmayan da ikinci sınıf yükümlü olarak düzenlemiştir (Korkmaz, 1981: 101-102).

Bu vergide amaç gerçek kazançları kavramak olmakla birlikte gerek kanundaki bazı eksiklikler ve yetersizlikler gerekse vergi idaresinin gelişmemişliği nedeniyle vergi, tahmin edildiği şekilde başarı getirmemiştir. Dolayısıyla Kazanç vergisi bu dönem için kısmi bir gelir vergisi olarak kalmıştır (Yaşa, 1980, 600). Bu nedenle hemen 1927'de 1038 sayılı kanun ile kazanç vergisi kanununda değişiklik yapılarak, gerçek kazançlarını beyan etmek zorunda olan mükelleflerin sayısı azaltılmış ve bu suretle beyanname usulünden çıkarılanlara, kaldırılan temettü vergisinde olduğu gibi tekrar karine usulü uygulanmıştır (Öner, 2005: 471).

Kazanç vergisi ile artan oranlı vergi tarifesi uygulanmıştır. Vergi oranı ise beyannameye tabi olanlarda %6 ile %14 arasında değişmekte iken beyannameye tabi olmayan yükümlüler için, iş yeri kirasının yıllık tutarının, iş çeşidine göre olmak üzere %20'si ile %30'u arasında değişmiştir (Üçüncü, 1938: 1-15).

755 sayılı Kazanç Vergisi eksiklikler, yetersizlikler nedeniyle 1934 yılında yürürlükten kaldırılarak yerine 2395 sayılı ve 1950 yılına kadar devam edecek olan Kazanç Vergisi Kanunu getirilmiştir. Bu kanun Fransız Gelir Vergisinden esinlenerek hazırlanmıştır.

Yeni Kazanç Vergisi Kanunu'na göre yükümlüler üç gruba ayrılmıştır. Beyannameliler, karine ve götürü usulüne tabi olanlar ve çok küçük bir yükümlü grubunu içeren (müteahhit, nakliyeciler) gayrisafi iş hacmi üzerinden vergilendirilmişlerdir (Giray, 2006: 231). Kanunda gelirin elde edilmesi ve vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler yanında, ayrıca bugünkü uygulamada Vergi Usul Kanununda yer alan verginin tarh ve tahakkuku ile usule ilişkin düzenlemeler de yer almaktaydı. Bu düzenlemelere işe başlama, iş bırakma, itiraz, re'sen ve ikmalen tarhiyat, vergi incelemeleri, zaman aşımı ile ilgili düzenlemeler örnek gösterilebilir (Öz, 2006: 12).

Yeni Kazanç Vergisi uygulamada dört vergiyi bünyesinde toplamıştır. Bunlar; Patent Vergisi, Taahhüt Vergisi, Gerçek Kazanç Vergisi ve Ücret Vergisi'dir.

**Patent Vergisi;** serbest meslek faaliyetleri üzerinden gayrisâfi irat ve gündelik gayrisâfi kazanç mükellefiyetleri şeklinde uygulanmıştır. Gayrisafi hasıllara göre küçük sanat ve ticaret erbabı, esnaf sayılan tüccarların büyük kısmı ve serbest meslek erbabı bu vergi mükellefiyetine dahil edilmiştir. Gündelik gayrisâfi kazanç üzerinden verginin uygulanması ise, sabit iş yeri olmayan gezici esnaf tâbi bulunmuştur. Bu verginin uygulanmasında mükellefin bir günlük gayrisâfi kazancı özel bir komisyon tarafından takdir edilmiş ve bunun işin çeşidine göre 10, 12 veya 20 misli vergi olarak alınmıştır (Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve Geçici Komisyon raporu, 1947).

**Taahhüt Vergisi;** mükellefinin müteahhitlerin oluşturduğu verginin matrahı işi yapanın kazancı değil hizmet veya teslim edilen malın değeridir. Kaynaktan kesinti yoluyla tahsil edilen verginin oranı sabittir ve taahhüt edilen işin değerinin %3,3'üdür (Gelir Vergisi Kanunu tasarısı ve Geçici Komisyon raporu, 1947).

**Gerçek Kazanç Vergisi;** bu verginin mükellefiyeti üç esasa dayanır. Bunlar:

- a) Şirket Esası, sermaye şirketleri ve iktisadi kamu kuruluşları
- b) Tadat Esası, ithalatçılık yapan ve fabrika sahibi olanlar

- c) Gayrisafi İrad Esası, gayrisâfi iradı 2 000 liradan fazla olan yerlerde ticaret ve sanat ile iştigal edenler.

Uygulanan vergi oranı ise %40 ile %76 arasında değişen artan oran oranlı bir yapı olmuştur.

**Ücret Vergisi;** kapsamı maaş, ücret, gündelik vesair isimlerle hizmet erbabına yapılan ödemelerdir. Mükellef sayısı en fazla olan vergi olmakla birlikte iki usül geçerlidir. Bunlardan birincisi, devlette ve gerçek usule tabi mükellefin yanında çalışanlar için uygulanan stopaj (kaynakta kesinti) usulüdür. Artan oranlı vergileme yapılmış ve işveren devlet veya başkası olması oranları farklılaştırmıştır. İkinci usul ise, gündelik gayrisafi kazanç usulüdür. Beyannameli olmayan mükellefler yanında çalışanlar bu usule tabi tutulmuştur. Bunların vergilendirilmesi de aynı gezici esnafta olduğu gibi özel bir komisyon tarafından yapılmıştır (Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu, 1947).

Kazanç vergisi uygulamada başta vergi adaletini sağlayamadığı noktasında eleştirilere maruz kalmıştır. Bu nedenle 1945 yılında İstanbul Defterdarlığının başkanlığında bir komisyon kurularak kazanç vergisinin uygulaması değerlendirilmiştir. Ortaya çıkan sonuçların başında, vergi yükünün çeşitli mükellefiyet şekillerine göre hatta bireylere göre değiştığı, asgari geçim indiriminin uygulanmadığı, yükümlülerin aile durumlarının dikkate alınmadığı gibi vergi adaletini zedeleyici unsurların olduğu gelmiştir (Neumark, 1946: 104-106).

Ayrıca ilgili dönemde temettü vergisi ve kazanç vergisinin yanında, ortaya çıkan 1929 Büyük Ekonomik Buhranı'nın düşürdüğü vergi gelirlerini telafi etmek için 1931 yılında **İktisadi Buhran Vergisi**, 1932 yılında **Muvazene Vergisi** ve 1936 yılında **Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi** uygulanmıştır.

**İktisadi Buhran Vergisi**, azalan vergi gelirlerini arttırmak amacıyla hizmetlilerin üzerindeki vergi yükünü daha da arttırmıştır. İktisadi Buhran Vergisi, devlet daireleri ve özel kuruluşlarca ödenen maaş, ücret, yevmiye, huzur hakkı, ikramiye gibi yapılan tüm ödemeleri kapsamıştır. Verginin oranı artan oranlı olup %10 ile %24 arasında dört dilimden oluşmaktadır (Resmi Gazete, 1931).

**Muvazene Vergisi**, kamu gelirlerini arttırmak için hizmetlilerin üzerinden alınan ikinci vergi olmuştur. Benzer bir şekilde, tüm istihkak (hak ediş) ve tediyelelerden (para

vb.), Kazanç ve İktisadî Buhran Vergileri çıkarıldıktan sonra geriye kalan tediye miktarının % 10'u oranında Muvazene Vergisi'nin alınması kararlaştırılmıştır. Her iki vergi de “geçici” nitelikte vergiler olmak üzere yürürlüğe konulmuşlarsa da uygulama süreleri uzatılarak 1951 yılına kadar yürürlükte kalmışlardır (Vural, 2008: 103).

Hizmetlilerin üzerinden alınan üçüncü vergi ise 1936 yılında uygulanan *Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi*'dir. Bu vergide önceki iki vergide olduğu gibi hizmetlilerin kazandıkları maaş, ücret, yevmiye, aidat gibi gelirleri üzerinden alınmıştır. Bu tip gelirlerden %2 oranında alınmıştır (Resmi Gazete, 1935).

Osmanlı vergi sisteminin en önemli özelliği dolaysız vergilere ve bu arada tarım gelirleri üzerinden alınan vergilere ağırlık vermesi ve vergi yükünün yabancılar ve gayrimüslimler lehine düzenlenmiş olması idi.

**Tablo 2.2. 1925-1950 Yılları Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Genel Bütçe Gelirleri İçindeki Payı (%)**

| Yıllar | (Temettü) 1926 Kazanç Vergisi | İktisadi Buhran Vergisi | Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi | Muvazene Vergisi | Aşar (1943 Toprak Mahsulleri) Vergisi | Maktu Vergi |
|--------|-------------------------------|-------------------------|----------------------------------|------------------|---------------------------------------|-------------|
| 1925   | 2,64                          | -                       | -                                | -                | 6,6                                   | 0,8         |
| 1926   | 6,32                          | -                       | -                                | -                | -                                     | 0,7         |
| 1927   | 6,63                          | -                       | -                                | -                | -                                     | 0,6         |
| 1928   | 6,22                          | -                       | -                                | -                | -                                     | -           |
| 1929   | 6,47                          | -                       | -                                | -                | -                                     | -           |
| 1930   | 6,03                          | -                       | -                                | -                | -                                     | -           |
| 1931   | 6,83                          | 2,26                    | -                                | -                | -                                     | -           |
| 1932   | 5,32                          | 4,67                    | -                                | 6,49             | -                                     | -           |
| 1933   | 5,60                          | 5,16                    | -                                | 7,24             | -                                     | -           |
| 1934   | 5,27                          | 5,27                    | -                                | 6,47             | -                                     | -           |
| 1935   | 4,80                          | 5,17                    | 0,65                             | 6,11             | -                                     | -           |
| 1936   | 7,61                          | 4,82                    | 1,85                             | 6,60             | -                                     | -           |
| 1937   | 8,64                          | 5,70                    | 2,14                             | 7,72             | -                                     | -           |
| 1938   | 7,49                          | 5,08                    | 1,89                             | 5,33             | -                                     | -           |
| 1939   | 6,90                          | 4,67                    | 1,69                             | 4,85             | -                                     | -           |
| 1940   | 6,94                          | 3,74                    | 2,54                             | 4,74             | -                                     | -           |
| 1941   | 8,21                          | 3,53                    | 2,36                             | 3,49             | -                                     | -           |
| 1942   | 7,24                          | 2,98                    | 1,84                             | 2,86             | -                                     | -           |
| 1943   | 10,78                         | 4,05                    | 2,36                             | 3,81             | 5,8                                   | -           |

|      |       |      |      |      |      |   |
|------|-------|------|------|------|------|---|
| 1944 | 13,53 | 4,74 | 2,58 | 4,20 | 4,6  | - |
| 1945 | 13,10 | 4,37 | 2,34 | 3,84 | 10,1 | - |
| 1946 | 14,31 | 5,15 | 2,68 | 4,34 | -    | - |
| 1947 | 10,38 | 6,11 | 2,76 | 4,38 | -    | - |
| 1948 | 12,26 | 7,13 | 3,28 | 4,71 | -    | - |
| 1949 | 12,37 | 7,79 | 3,54 | 5,02 | -    | - |
| 1950 | 11,45 | 8,13 | 3,76 | 5,14 | -    | - |

**Kaynak:** Korkmaz, E. (1981), Vergi Yapısı ve Gelişimi, Ercivan Matbaası, İstanbul.

Modern vergi sistemlerinde gelir üzerinden alınan vergiler toplam kamu gelirleri içinde önemli yer tutarken, tabloda bunun yıllar ilerledikçe gerçekleştiği görülmektedir. Tablo 1.2’de de izlenebileceği gibi, kazanç vergisinin uygulandığı ilk yıl olan 1926 yılında genel bütçe gelirleri içindeki payı sadece %6,32 olmuştur. Bu oran ilerleyen yıllarda dalgalı bir seyir izlese de 1950 yılında %11,45’e yükseldiği görülmektedir. 1926’dan 1950’ye artış oranı yaklaşık %80 olarak gerçekleşmiştir.

İktisadi Buhran Vergisi uygulandığı ilk yıl olan 1931 yılında genel bütçe gelirleri içerisindeki payı %2,26 olmuştur. Bu vergi oranı da ilerleyen yıllarda dalgalı bir seyir izlese de 1950 yılında %8,13’e kadar yükselmiştir. 1926’dan 1950’ye artış oranı yaklaşık %400 olarak gerçekleşmiştir.

Bütçede meydana gelen açığı denkleştirmek için getirilen bir diğer vergi olan Muvazene Vergisi ise uygulanmaya başlandığı 1932 yılında genel bütçe gelirleri içindeki payı %6,49 olmuştur. Bu oran en düşük 1942 yılında %2’ye düşmüş, 1950 yılında ise %5,14 olarak gerçekleşmiştir. Bu verginin genel bütçe vergi gelirleri içinde diğer vergi türlerinin aksine giderek düşmesinin nedeni uygulanan sabit vergi oranı olan %10’un 1938’de %8’e düşürülmesi ve giderek bazı gelir türlerinin vergi dışında tutulmasıdır (Korkmaz, 1981: 108).

Hava kuvvetlerine yardım vergisi ise diğer vergilere göre genel bütçe gelirleri içinde daha düşük orandadır. Genel bütçe gelirleri arasında %1 ile %3 arasında değişen oranlarda yer tutmuştur. Bu paylarda 1950 yılına doğru gittikçe artış göstermiştir.

Önceki dönemde Aşar Vergisi’nin kaldırılması vergi adaletini etkilediği gibi bu dönemde de çıkarılan *Varlık Vergisi Kanunu* vergi adaleti ile yakından ilgilidir.

Türkiye İkinci Dünya Savaşı’na katılmamış fakat savaşın ağır ekonomik şartlarını yakından hissetmiştir. Dar kapsamlı ve adaletsiz bir yapıda olan Türk vergi

sisteminde, toplam vergi gelirlerinin büyük kısmı dolaylı vergilerden ve ücretlilerden kesilen stopajlardan sağlanmıştır<sup>5</sup> (Coşar, 2003: 5).

Savaş yıllarında hükümetin artan bütçe harcamaları için reel kaynaklar bulunamamış ve kamu iktisadi kuruluşlarının kredi ihtiyaçları büyük ölçüde Merkez Bankası tarafından karşılanmıştır. Para arzının 1938 yılı sonunda 219 milyon TL'den 1944 sonunda 993 milyona çıkması enflasyon sürecini hızlandırmıştır (Tezel, 1994: 258).

Bunun yanında karaborsacılık yaygınlaşmış ve bu sayede aşırı kazanç sağlayan toplumda bir kesim ortaya çıkmıştır. Varlık Vergisi, dönemin hükümetinin bu şekilde haksız kazanç sağlayanların kazançlarını vergilendirerek savaşın yarattığı mali baskıları azaltmak istemesi üzerine çıkarılan bir servet vergisi niteliğindedir (Uca, 2002: 275). Varlık vergisinin amacı, bütçenin finansmanını sağlamak ve olağanüstü dönemde elde edilen spekülâtif kazançları vergilemek, ayrıca spekülâtörleri ellerindeki stokları piyasaya sürmeye zorlayarak karaborsacılığı azaltmak ve fiyatları düşürmektir (Coşar, 2003: 5).

1942 yılında çıkarılan 4305 sayılı Varlık Vergisi Kanunu, yedi bölüm ve 17 maddeden oluşmaktadır. İlk beş maddede verginin mevzuu, altıncı madde vergi miktarı, 7. 8. 9. ve 10. Maddeler verginin tarh ve tahakkuku, 11. 12. ve 13. Maddeler verginin tebliği, tahsili ve yargısal denetimi, 14. Madde verginin teminatı, 15. Madde verginin zaman aşımı, 16. ve 17. Maddeler ise yürütmesi ile ilgilidir.

*Verginin konusu;* kanunun birinci maddesinde “*servet ve kazanç sahiplerinin servetleri ve fevkalâde kazançları üzerinden alınmak ve bir defaya mahsus olmak üzere (varlık vergisi) adıyla bir mükellefiyet tesis edilmiştir*” şeklinde açıklanmıştır.

Maddede “*fevkalade*” ve “*servet*” sözcükleri dikkat çekmektedir. Fevkalade sözcüğü olağanüstü, alışılmış olandan ayrı, beklenmedik, aşırı gelmekle birlikte Hükümetin bazı mükelleflerin kazançlarını fevkalade gördüğü anlaşılmaktadır. Servet sözcüğü ise değerli bir pul koleksiyonu, değerli bir yüzük, müteşebbisin ticari işlerine

---

<sup>5</sup> Vergi gelirlerinin yaklaşık %65'i dolaylı vergilerden karşılanmaktaydı. Kazanç vergisinin %80'ini ücretliler ve beyannameliler ödemekteydi. Beyannamelilerin %90'ını ise Kamu İktisadi Teşebbüsleri oluşturmaktaydı.

ayırdığı sermaye de servet sayılabileceği için varlık vergisinin matrahının ne kadar geniş düşünüldüğünü göstermektedir (Uca, 2002, 276).

*Verginin muhatabı*, kanunun ikinci maddesinde verginin kimlerden alınacağı düzenlenmiştir. Buna göre vergi;

- a) 2395 (Kazanç Vergisi) ve 2728 (İktisadi Buhran Vergisi) sayılı kanunlarla ek ve değişiklikler gereğince mükellef bulunanlar,
- b) Büyük çiftçiler
- c) Uhdelerinde bulunan binaların ve hisseli ise hissedarlarının hisselerine düşen bir yıllık gayrisâfi iradı toplamı 2.500 liradan ve arsalarının vergide kayıtlı değerleri 5.000 liradan yukarı bulunan ve bu miktarların tenzilinden sonra kalan irat ve kıymetlerle bu vergiyi verebileceği komisyonlarca kararlaştırılanlar,
- d) 1939 yılından beri 2395 veya 2728 sayılı kanunlar gereğince vergiye tabi bir iş ve teşebbüsle uğraştığı halde bu kanunun neşri tarihinde işini terk, devir veya tasfiye etmiş bulunanlar,
- e) Meslekleri tacir, komisyoncu, tellal veya simsar olmadığı halde 1939 yılından beri bir defaya mahsus olsa bile ticari muamelelere aracılık ederek komisyon veyahut aracılık karşılığı olarak her ne nam ile olursa olsun para veya ayniyat almış olanlar.

Verginin muhatabının ele alındığı ikinci maddede dikkat çeken nokta verginin miktarının oluşturulacak komisyonlar aracılığıyla belirlenmesidir.

Beşinci maddede, verginin gerçek ve tüzel kişiler adına konulduğu, hisseli ve hissesiz şirketlerde hisseye bakılmaksızın şirketlerin taşınır ve taşınmaz varlığının tamamı üzerinden alınacağı dile getirilmiştir.

6. Madde’de, vergi miktarının nasıl belirleneceğini düzenlemektedir. Buna göre *“komisyonlar, ikinci maddede yazılı mükelleflerin mükellefiyet derecelerini, her mükellef namına 1941 yılında ve ticaretini terk, devir veya tasfiye etmiş olanlar için terk, devir veya tasfiyeye tekaddüm eden son yılda tarh edilmiş veya tahakkuk ettirilmiş vergi miktarlarını, çiftçilerde mükellefin zirai vaziyetini ve gayrimenkul sahiplerinin de irat ve vergi kıymeti miktarlarını gözden geçirmekle beraber bunlarla mukayyet olmaksızın edinecekleri kanaate göre takdir ve tesbit ederler”* şeklinde düzenlenmiştir.

Yine aynı maddede “*Ancak 2395 sayılı kanunun 11 inci maddesi hükmü dairesinde kazanç beyannamelerine bilanço raptetmek mecburiyetinde bulunan anonim, komandit, limited ve sermayesi üzerinden kazanç dağıtan kooperatif şirketlerin vergileri, 1941 takvim yılma veya ticari yılma ve ticarethanelerini terk, devir ve tasfiye etmiş olanlarda terk, devir ve tasfiyeye takaddüm eden son seneye ait safi kazancının yüzde ellisinden aşağı ve anonim şirketlerde yüzde yetmişinden yukarı olamaz. İkinci maddenin (B) fıkrasında yazılı çiftçilerin mükellefiyetleri de varlıklarının yüzde beşini geçemez*” şeklinde düzenlenmiştir.

Görüldüğü gibi alınacak vergi miktarının birtakım alt ve üst sınırları belirlenmiş olsa da asıl takdir yetkisi kurulacak komisyonlara bırakılmıştır (Tuncer, 2002, 38).

*Verginin tarh ve tahakkuku*, yedinci maddede komisyonların nasıl oluşacağı belirtilmiştir. Buna göre “her vilâyet ve kaza merkezinde mahallin en büyük mülkiye memurunun reisliği altında en büyük mal memurundan ve ticaret odalarıyla belediyelerce kendi azaları arasından seçilecek ikişer azadan müteşekkil bir ve icabına göre mütaaddit komisyon kurulur” şeklinde belirtilmiştir.

Bu maddede geçen mahallin en büyük mülkiye ve mal memurundan kasıt, Vali ve Defterdardır. Dolayısıyla bunlar verginin konulmasında, toplanmasında şehirdeki en yetkili kişilerdir (Ökte, 1951, 15).

Ayrıca yine bu maddede “*Komisyonların büyük çiftçileri tespit için yapacağı toplantılarda ticaret odası yerine ziraat odalarınca kendi azaları arasından ve bulunmayan yerlerde belediyelerce hariçten ve ziraatten anlayanlar arasından seçilecek iki âza komisyona iştirak eder*” şeklinde belirterek ikinci maddenin b fıkrasındaki büyük çiftçilerin kimler olacağına da bu takdir komisyonlarına bırakıldığı görülmektedir.

8. Madde’de, komisyonlara şirket ortaklarının da servetlerini ve fevkalade kazançlarını araştırma ve yükümlülüklerini takdir etme yetkisi tanınmıştır.

9. Madde’de, “*Komisyonlar, muhtelif zümrelerin mükellefiyet derecelerini tespit için on beş gün içinde intaç ile mükelleftirler*” şeklinde belirtilerek komisyonların vergiyi toplama görevlerini 15 gün gibi oldukça dar bir süre de bitirmeleri belirtilmiştir.

10. Madde’de, “*Mükelleflerin tespiti sırasında komisyonlarca unutulmuş olanların isimleri komisyonların dağılmasından itibaren en geç iki ay içinde varidat*

*dairelerince tespit olunarak 7. madde hükmü dairesinde yeniden kurulacak komisyonlara bildirilir. Komisyonlar âzami on beş gün içinde bu mükelleflerin vergi miktarlarını kararlaştırmağa mecburdurlar” şeklinde belirtilmiştir.*

11. Madde’de, “*Komisyon kararları, şehir ve kasabalarda varidat dairelerinin kapılarına ve köylerde münasip mahallere listeler yapıştırılmak suretiyle ilân ve tebliğ olunur. Listelerin asıldığı, gündelik gazete çıkan yerlerde gazetelerle ve gündelik gazete çıkmayan mahallerde belediye tellâlları marifetiyle halka ayrıca haber verilir”* şeklinde verginin tebliği belirtilmiştir.

Yine aynı maddede “*Komisyon kararları nihai ve katı mahiyette olup bunlara karşı idarî ve adli kaza mercilerinde dâva açılmaz”* şeklinde belirtilerek komisyon kararlarına yargı yolu kapatılmıştır.

12. Madde’de, mükelleflerin vergilerini ilan tarihinden itibaren 15 içinde yatırmaları gerektiği belirtilmiştir.

Yine aynı maddede mahallin en büyük mal memurunun gerekli gördüğünde 15 günlük sürenin geçmesini beklemeden mükelleflerin menkul ve gayrimenkul malları ile alacak, hak ve menfaatlerine tedbir ya da haciz koydurma yetkisi tanınmıştır.

Verginin 15 günlük sürede ödenmemesi durumunda ise Tahsili Emval Kanununa uygun olarak tahsili işlemlerine başlanır ve sürenin dolmasından itibaren vergi miktarına birinci hafta için yüzde bir, ikinci hafta için yüzde iki gecikme zammı konulmuştur. (Madde 12)

İlan tarihinden itibaren bir ay içinde borcunu ödemeyen mükellefler ise borçları tamamen bitinceye kadar memleketin herhangi bir yerine genel işlerde çalıştırılmak üzere gönderileceği belirtilmiştir. Ancak yine aynı fıkrada devlet memuru olan kişilere, kadınlara ve yaşlılara bu çalışma işinden kurtulma şansı verilmiştir (Uca, 2002, 281).

Çalıştırılan kişilere verilen ücretlerin yarısı borçlarına sayılacaktır (12. Madde).

Vergilerini on beş gün içinde vermeyen mükellefler, aynı süre içinde vergileri miktarınca Hazine bono ve tahvilleri veya banka teminat mektubu verdiklerinde bu kişiler hakkında Tahsili Emval Kanununun ve çalışma mecburiyetinin uygulanması bir ay süreyle ertelenebilir (12. Madde).

13. Madde’de, şirketlerin bu vergi karşısındaki durumları belirtilmiştir. Buna göre, kollektif ve komandit şirketlere ait vergilerin gerektiğinde ortakların şahsi

mallarından tahsili hususunda da Tahsili Emval Kanunu uygulanacağı ayrıca ortakların çalışma mecburiyetine tabi tutulabileceği belirtilmiştir.

14. Madde’de, verginin teminatı belirtilmiştir. Buna göre, mükelleflerin kendilerine, eşlerine veya kendileriyle birlikte oturan kardeşlerine ait menkul ve gayrimenkul mallar bu verginin ve zamlarının kanuni teminatı olarak kabul edilmiştir.

15. Madde’de, verginin zaman aşımı ile ilgilidir. Buna göre, 9. ve 10. Maddeler’de yazılı süre ve şartlar içerisinde konulamayan vergiler, bu süreler geçtikten sonra yeniden konulup tahsil edilemez.

Yine aynı maddede, tahakkuk ettirilmiş vergilerin 1943 mali yılından itibaren beş yıl sonra tahsil olunamayacağı ve vergilerin tahsili için yapılacak her türlü takip işlemlerinin zaman aşımına uğrayacağı belirtilmiştir. (15. Madde)

16. ve 17. Maddeler verginin yürütmesi ile ilgilidir. Buna göre kanun yayımlandığı tarihten itibaren geçerlidir ve kanun hükümlerini yürütmeye Bakanlar Kurulunun yetkili olduğu belirtilmiştir.

**Tablo 2.3. Varlık Vergisi Tahakkuk ve Tahsilatı**

|  | <b>İstanbul</b> | <b>Oran</b> | <b>Diğer İller</b> | <b>Oran</b> | <b>Türkiye</b> | <b>Oran</b> |
|--|-----------------|-------------|--------------------|-------------|----------------|-------------|
| <b>A. Toplam Mükellef Sayısı</b>             | 62.575          | 54%         | 51.793             | %46         | 114.368        | %100        |
| <b>B. Tahakkuk Eden Varlık Vergisi (TL)</b>  | 317.275.642     | 68%         | 148.119.178        | %32         | 465.384.820    | %100        |
| <b>C. Tahsil Edilen Varlık Vergisi (TL)</b>  | 221.307.508     | 70%         | 93.613.432         | %30         | 314.920.940    | %100        |
| <b>D. Tahsilatının Tahakkuka Oranı (C/B)</b> |                 | 69%         |                    | %63         |                | %67,6       |

**Kaynak:** Aktar, R, (2000), Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikaları, 3. Baskı, İletişim Yayıncılık, İstanbul

Tablo 2.3’de Varlık Vergisi’nin tahakkuk ve tahsilatı Türkiye toplamı ile birlikte verilmiştir.

Varlık Vergisi toplam mükellef sayısı 114.368 kişi olarak tespit edilmiş bunların yarısından fazlası (62.575) sadece İstanbul’dan belirlenmiştir. İstanbul’daki mükellefler toplam mükelleflerin %54’ünü oluşturmuşlardır.

Tahakkuk eden toplam vergi miktarının %68’i yine tek başına İstanbul’dan sağlanmıştır.

Tahsil edilen toplam Varlık Vergisi miktarı yaklaşık 315 milyon TL'dir. Bu rakam tahakkuk ettirilen vergi miktarının %63'ünü oluşturmaktadır.

Tahsil edilen toplam vergi miktarının %70'i İstanbul'da tespit edilen mükelleflerden yapılmıştır.

Varlık Vergisi'nden elde edilen gelir ile 1942 bütçe gelirlerinde önemli bir artış yaşanmıştır. Hükümet aynı yıl cari harcamalarda bütçe açığı vermeksizin geçirebilmiştir. Ancak yüksek savunma harcamalarının ve enflasyonun sürmesi ve hükümetin bütçe kaynaklarında devamlı artışlar sağlayacak ciddi önlemler alamaması nedeniyle 1943 yılında tekrar bütçe açığı ortaya çıkmıştır (Tezel, 2002: 263).

Varlık Vergisi yaklaşık 16 ay yürürlükte kaldıktan sonra 17.03.1944 tarihli ve 4530 sayılı "Varlık Vergisi Bakayasının Terkine Dair Kanun" ile yürürlükten kaldırılmıştır. Varlık Vergisi mali ve iktisadi sonuçlarının yanında önemli siyasal, kültürel ve sosyal sonuçlarda ortaya çıkarmış yakın mali tarihimizin en tartışmalı vergilerinden biri olmuştur.

- Verginin tarhının oluşturulan komisyonların takdirine bırakılması,
- Vergiye karşı itiraz ve temyiz yollarının kapalı olması,
- Mükelleflerin eşinin ve yakınlarına ait varlıkların teminat olarak ele alınması,
- Vergisini öde(ye)meyenlere çalışma yükümlülüğü getirilmesi, örneğin 100 Bin TL borç için çalışma yerine sevk edilen ve günde 2 Lira gündelikle çalıştırılan bir mükelleften kesilen birer lira borcunu 250 seneden fazla bir zamanda kapatılması mümkün olabilmektedir. Çalışmaya sevk edilenler arasında borcu 100 Bin liradan fazla yüzlerce mükellef mevcuttur (Ökte, 1951: 57).

- Verginin mali amacından çok ekonomide Müslüman- Türk burjuvasının önünün açılması (ekonominin Türkleştirilmesi) gibi eleştiriler sıklıkla dile getirilmektedir.

Varlık Vergisi, vergi teorisi açısından değerlendirildiğinde, devamlılığı olmayan, savaş gibi olağanüstü dönemlerde artan kamu harcamalarının finansmanı için alındığından "olağanüstü" karakterli, belli bir servet unsurundan alınmak yerine tüm servet unsurlarından alındığı için "genel" karakterli, servetin getirisinden düşük oranlı alınmak yerine servet unsurlarının kısmen veya tamamen elden çıkarılmasıyla ödenebildiği için "gerçek" karakterli bir vergidir. Bütün bu bilgiler ışığında Varlık

Vergisi'nin olağanüstü ve gerçek bir genel servet vergisi olduğu ileri sürülebilir (Bakkal, 2003: 97-98).

Vergilemede genellik ilkesine göre değerlendirildiğinde, bu ilke daha önce açıklandığı üzere vergi ödeme gücüne sahip olan toplumdaki tüm gerçek ve tüzel kişilerin hukuki tabiyet, mevki, sınıf, din ırk v.s. gibi unsurlara bakılmaksızın vergiye tabi tutulmasıdır. Oysa Varlık Vergisi uygulamasında kanunda yer almadığı halde mükellef listelerinde etnik ayrıma gidilmiş ve dört gruba ayrılmıştır. Bunlar, Müslüman tüccarlar (M), Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Rum, Ermeni ve Yahudi gayrimüslim azınlıklar (G), geçmişte başka bir ulusun vatandaşı olup, sonradan Müslümanlığı kabul eden dönmeler (D) ve Türkiye'de ticari faaliyet gösteren yabancı uyruklu ecnebler (E) oluşmaktadır (Aktar, 2000, 184). Dolayısıyla Varlık Vergisi uygulaması vergide genellik ilkesine uymamaktadır.

Verginin mükelleflerin ödeme güçlerine göre alınması gerektiğini öngören *iktidar ilkesi* de varlık vergisi uygulamasında zedelenmiştir. Vergi uygulamasında etnik kökenin ön plana çıkması sonucu pek çok gayrimüslim ödeme güçlerinden daha fazla vergiyle muhatap olmuşlar ve bazıları servet unsurlarının tamamını veya bir kısmını satmak zorunda kalmış bazıları da ödemesi gereken vergiyi ödeyemeyerek çalışma mecburiyetine tabi tutulmuşlardır.

Vergilemede adalet ilkesine göre değerlendirildiğinde de yine bu ilkenin özüyle de çeliştiği görülmektedir. Öncelikle uygulanan vergileme tekniği vergide adaletsizliğin temelini oluşturmuştur. Beyan usulü yerine karine usulünün kullanılması adaletsizliği de beraberinde getirmiştir. İdarece takdir yönteminin sübjektif değerlendirmeler nedeniyle hem gruplar arasında hem de aynı grup içindeki mükelleflere farklı uygulamalara yol açmıştır (Coşar, 2003: 18-19). Örneğin Müslüman (M) grubundan bazı mükelleflerin (378 kişi) dosyaları tekrar incelenmiş ve 6,8 milyon liralık vergi hiçbir kanuni esasa dayanmadan önce tecil edilmiş sonra 4501 sayılı Kanun ile bu vergiler silinmiştir (Ökte, 1951: 131).

Varlık vergisi uygulaması kanununda yazmadığı halde mükelleflerin etnik unsurlara ayrılması, ödenecek verginin tespitinde karine usulünün uygulanması, vergiye itirazın hukuk yolunun kapalı olması, uygulama sırasındaki yanlışlıklar ve ortaya atılan

yolsuzluk söylentileri ile vergide yatay ve dikey adaleti zedelemiş ve verginin mükelleflere eşit dağıtılmasını engellemiştir.

Türkiye’de çağdaş gelir vergisi uygulamasının başladığı 1950 yılından önce gelir vergisi uygulamasına Cumhuriyet döneminde başlanmıştır. Gelir vergisinin ilkel biçimi olan baş vergileri, şahsi vergi, yol vergisi, askerlikte bedel esası bunun en ilkel uygulamalarındandır. Çağdaş gelir vergisinin ilk örneği ise Osmanlı Devleti’nde uygulaması olan “Temettü Vergisi”dir. Bu vergi yabancılara uygulanmadığından gerçek gelir vergisine doğru gelişmemiş ve yerini 1926’da “Kazanç Vergisi”ne bırakmıştır. Başlangıçta bildirim dayanan kısmı oldukça geniş tutulan bu vergi, sonradan uygulamada güçlükler nedeniyle gerçek yöntemden uzaklaşmış ve daha çok götürü usulüne dayanmıştır (Tekin, 1978: 110).

#### **2.1.2.3.2. Gelir Vergisinin İlk Dönemi (1950-1960)**

1926 yılında uygulamaya konulan ilk Kazanç vergisi kanunu ileriki yıllarda çıkarılan düzenlemelerle birlikte 1950 yılına kadar uygulanmıştır. Yapılan iyileştirmelere rağmen vergi uygulamada kendinden beklenen sonuçları sağlayamamıştır. Nitekim 1945 yılında Maliye Bakanlığı’nın talebi üzerine hazırlanan bir komisyon raporuna göre, Kazanç Vergisine (Neumark, 1946: 104-108) :

- Bilimsel prensiplere dayalı belli ve düzgün bir sisteme sahip değildir,
- Artan oran usulünün gelir unsurları bakımından ayrı ayrı uygulanması bilimsel olmadığı gibi mantıklı ve isabetli de değildir,
- Fiili vergi oranları arasında irtibat ve uyum bulunmamaktadır,
- Verginin bünyesi, tekniği ve uygulama şekli vergi kaçırılmasına son derece müsaittir,
- Verginin verimliliği düşüktür,
- Gerçek gelirin vergilendirilmemesi, mükellefiyet şekillerine ve hatta fertlere göre vergi yükünün değişiklik göstermesi, artan oran usulü ile asgari geçim indiriminin doğru ve yerinde uygulanmaması, mükelleflerin aile durumlarının dikkate alınmaması bu vergiyi adaletsiz hale getirmektedir,

• Verginin tekniği açık ve pratik olmaktan uzaktır, şeklinde çok sayıda eleştiri getirilmiştir.

1950 yılı Türk Vergi Sistemi'nde bir dönüm noktasıdır. Çünkü 1949 yılında kabul edilen 5421 sayılı Gelir Vergisi, 5423 sayılı Esnaf Vergisi, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi ve vergi idaresi ile vergi yargı usullerini Gümrük Vergisi hariç olmak üzere bütün vergiler için yeknesak esaslara bağlayan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan oluşan mali reform kanunları manzumesi 1950 yılında yürürlüğe girmiştir (Nadaroğlu, 1983: 478). Cumhuriyet'in ilk yıllarından itibaren uygulanan hem aynı hem de para ile ödenebilen Yol Vergisi 1952 yılında kaldırılmıştır. 1954 yılında kabul edilen 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ile 1956 yılında Esnaf Vergisi kaldırılarak bu vergi ile vergilemeye tabi tutulan mükellefler Gelir Vergisinin kapsamına alınmıştır. Yine aynı yıl dolaylı bir vergi olan Muamele Vergisi kaldırılarak yerine bir çok yenilikleri kapsayan Gider Vergileri Kanunu'nun kabulü ile modernleşme çalışmaları devam etmiştir (Kızılot vd, 2006: 17-18).

Gelir vergisi reformu ile gerçek kişilerin vergilenmesine ilişkin 5421 sayılı **Gelir Vergisi Kanunu** (GVK), tüzel kişilerin gelirlerine uygulanan 5422 sayılı **Kurumlar Vergisi Kanunu** (KVK) ve esnafın vergilendirilmesine ilişkin 5423 sayılı **Esnaf Vergisi Kanunu** uygulanmaya konmuştur.

Büyük ölçüde Alman gelir vergisi sistemi etkisi altında kalınarak hazırlanan 5421 sayılı GVK ile Fransız sedüler sistemin terk edilip Almanya'daki üniter sisteme geçiş yapılması, Kazanç Vergisi'nin aksine gayrimenkul sermaye iradlarını kapsam içine alması (Bulutoğlu, 2004a, 11-12), en az geçim indirimi ve artan oranlılık gibi vergiye şahsılık özelliği kazandıran düzenlemelere yer vermiştir (Ortaç, 2000: 60).

Gelişmiş kapitalist ülkelerin vergilerine kıyaslanacak kadar ileride olan bu vergi reformu uygulamada ise işletme büyüklüğü, muhasebe ve kayıt düzeni, gelir seviyesi ile eğitim seviyesi ve etkin bir vergi idaresine sahip olmaması gelir ve kurumlar vergisinin ilk on yıllık uygulamasının başarısız olması sonucunu doğurmuştur (Korkmaz, 1981: 111). Ayrıca bu düzenleme ile tarım kesimi vergi dışında bırakılarak zirai kazançlardan vergi almamıştır. Bu yola başvurulmasında özellikle 1950 seçimlerindeki oy endişesi gösterilebilir (Nadaroğlu, 1983: 478). Dolayısıyla Kazanç Vergisi'nin eksik olarak

görülen yanı yine tamamlanamamıştır. Yani zirai kazançların Gelir Vergisi kapsamına alınmamış olması bu verginin üniter yapısını zedelemiştir (Taş, 1995: 369).

**Tablo 2.4. 1951-1960 Dönemi Gelir-Kurumlar ve Esnaf Vergilerinin Tahsilatları ve Toplam Vergi Geliri İçindeki Payları (Milyon TL)**

|  | 1951  | 1952  | 1953  | 1954  | 1955  | 1956  | 1957  | 1958  | 1959  | 1960  |
|--|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| <b>Toplam Vergi Geliri (Milyon TL)</b>     | 1259  | 1455  | 1850  | 2139  | 2558  | 3054  | 3351  | 3831  | 5650  | 6911  |
| <b>Gelir Vergisi</b>                       | 260   | 270   | 360   | 485   | 620   | 775   | 960   | 1150  | 1470  | 1800  |
| <b>Kurumlar Vergisi</b>                    | 30    | 32    | 70    | 90    | 110   | 120   | 132   | 145   | 160   | 345   |
| <b>Esnaf Vergisi</b>                       | 25    | 27    | 27    | 30    | 33    | 30    |       |       |       |       |
| <b>Gelir Vergisi / Top.Ver.Gel. (%)</b>    | 20,65 | 18,56 | 19,46 | 22,67 | 24,24 | 25,38 | 28,65 | 30,02 | 26,02 | 26,05 |
| <b>Kurumlar Vergisi / Top.Ver.Gel. (%)</b> | 2,38  | 2,20  | 3,78  | 4,21  | 4,30  | 3,93  | 3,94  | 3,78  | 2,83  | 4,99  |
| <b>Esnaf Vergisi / Top.Vergi Gel. (%)</b>  | 1,99  | 1,86  | 1,46  | 1,40  | 1,29  | 0,98  | 0     | 0     | 0     | 0     |

**Kaynak:** T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, (1995), Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924–1995), s. 145- 146–147.

Tablo 2.4’de 1951-1960 dönemi gelir, kurumlar ve esnaf vergilerinin tahsilatları ve toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre ilgili dönemde toplam vergi gelirleri ile birlikte hem gelir hem de kurumlar vergisi miktarlarının sürekli olarak arttığı görülmektedir.

Gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı 1951 yılında %20,6 iken 1960 yılında %26’ya kadar çıkmıştır. Kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise ilgili yıllarda gelir vergisinden oldukça düşük olarak gerçekleşmiş, 1951 yılında %2,3 olan oran 1960 yılında %4,9’a yükselmiştir.

1955 yılında Esnaf Vergisi kaldırılarak, esnaf da gelir vergisi çerçevesinde vergilendirilmeye başlanmıştır. 1951 yılında neredeyse kurumlar vergisi kadar gelir getirmiş fakat sonraki yıllarda oran gittikçe düşmüştür.

### 2.1.2.3.3. Gelir Vergisinin Gelişme Dönemi (1960-1980)

1950-1960 döneminde 5421 sayılı GVK Alman gelir vergisi kanununun birebir tercümesi olarak uygulanmış ancak ülkemizdeki yapı ile uyumayan yönleri nedeniyle 1960 yılında ülke koşullarına göre yeniden düzenlemeye gidilmiştir. Bu düzenlemeler sonucunda 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uygulamaya geçirilmiştir. Genel amacı toplam vergi gelirlerinde artış sağlamak ve bunu sağlarken vergi yükünün daha adil dağıtılmasını gerçekleştirmektir. Bu bağlamda bazı istisna ve muafiyetlerin kapsamı daraltılmış, servet beyanı uygulaması getirilmiştir.

Yapılan yeniden düzenleme ile enflasyonun etkisiyle vergi yükü artan düşük gelir gruplarının bu yükünü hafifletmek için vergi dilimleri ve tarifeler yeniden düzenlenmiş, muaflik hadlerini aşan zirai kazançlar vergi kapsamına alınmıştır. Vergi teşvik tedbirleri içerisinde yer alan yatırım indirimi ve hızlandırılmış amortisman kurumları getirilmiştir (Korkmaz, 1981: 112). Yine bu kanun ile esnaf muafliğinin kapsamında daraltılmaya gidilmiş, daha önce muafiyet kapsamında olan bazı kazançlar için götürü usulde vergileme getirilmiş, vergi kaçakçılığının önlenmesi için gelir vergisinin beyanına ilaveten her yıl servet beyanı uygulaması da getirilmiş ve böylelikle kişilerden alınan gelir vergisinde genellik ve üniterlik büyük ölçüde sağlanmıştır (Taş, 1995: 372).

1963 yılında ilk olarak 202 sayılı Kanunla *yatırım indirimi* müessesesi uygulanmaya başlanmış, aynı yıl 261 sayılı Kanunla ihracatta vergi iadesi uygulaması kabul edilmiştir. Ardından 1967 yılında 933 sayılı Kanun ile yatırımları teşvik konusunda hükümete bir takım yetkiler verilmiştir. 1960-1979 yılları arasında yapılan vergi değişikliklerinin ortak noktası vergilerin ekonomiyi yönlendirici bir araç olarak kullanılması olmuştur (Bulutoglu, 1978: 58-59).

**Tablo 2.5. 1961-1980 Dönemi Gelir ve Kurumlar Vergilerinin Tahsilatları ve Toplam Vergi Geliri İçindeki Payları (Milyon TL)**

| Yıllar | Gelir Vergisi | Kurumlar Vergisi | Toplam Vergi Gelirleri | Gelir Vergisi / Top.Ver.Gel (%) | Kurumlar Vergisi/ Top.Ver.Gel (%) |
|--------|---------------|------------------|------------------------|---------------------------------|-----------------------------------|
| 1961   | 2126          | 415              | 6563                   | 32,4                            | 6,3                               |
| 1962   | 2550          | 495              | 6934                   | 36,8                            | 7,1                               |
| 1963   | 2383          | 440              | 8424                   | 28,3                            | 5,2                               |
| 1964   | 2850          | 460              | 9292                   | 30,7                            | 5,0                               |
| 1965   | 2899          | 520              | 10294                  | 28,2                            | 5,1                               |
| 1966   | 3280          | 600              | 12464                  | 26,3                            | 4,8                               |
| 1967   | 3690          | 740              | 14882                  | 24,8                            | 5,0                               |
| 1968   | 4600          | 950              | 16239                  | 28,3                            | 5,9                               |
| 1969   | 5100          | 1300             | 19114                  | 26,7                            | 6,8                               |
| 1970   | 6750          | 1600             | 23002                  | 29,3                            | 7,0                               |
| 1971   | 8650          | 1950             | 31424                  | 27,5                            | 6,2                               |
| 1972   | 11450         | 2750             | 39013                  | 29,3                            | 7,0                               |
| 1973   | 14200         | 2490             | 51957                  | 27,3                            | 4,8                               |
| 1974   | 20100         | 3850             | 65156                  | 30,8                            | 5,9                               |
| 1975   | 30000         | 5250             | 95017                  | 31,6                            | 5,5                               |
| 1976   | 43200         | 7200             | 127055                 | 34,0                            | 5,7                               |
| 1977   | 63265         | 8080             | 168248                 | 37,6                            | 4,8                               |
| 1978   | 93250         | 11500            | 246419                 | 37,8                            | 4,7                               |
| 1979   | 163000        | 14900            | 405484                 | 40,2                            | 3,7                               |
| 1980   | 329000        | 28500            | 749849                 | 43,9                            | 3,8                               |

**Kaynak:** T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, (1995), Bütçe Gider ve Gelir Gerçekleşmeleri (1924–1995), s. 152- 158–159-164.

Tablo 2.5’de 1961-1980 dönemi gelir ve kurumlar vergilerinin tahsilatları ve toplam vergi geliri içindeki payları verilmektedir. Tabloya göre gelir vergisinin tahsilat miktarı 1963 yılında bir miktar düşse de ilerleyen yıllarda sürekli artmıştır. Kurumlar vergisi tahsilat miktarı ise 1963 ve 1973 yıllarında bir önceki yıla göre bir miktar düşmüş diğer yıllarda ise önceki yıllara göre artış yaşandığı görülmektedir.

Gelir ve kurumlar vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki paylarına bakıldığında ise 1950-1960 dönemi yapısı ile paralel olduğu görülmektedir. Toplam vergi gelirleri içindeki gelir vergisinin payı ile kurumlar vergisinin payı arasında 4-6 kat fark vardır. Bu fark 1979 ve 1980 yılında 10-11 kata kadar çıkmıştır.

Bu dönemde ayrıca gelir üzerinden alınan ve temelini 1961 yılında çıkarılan tasarruf bonolarının oluşturduğu Mali Denge Vergisi uygulanmıştır. Vergileme tekniği açısından başlı başına yeni karakterli bir vergi olmayıp daha çok belli vergilere getirilen, belli oranda bir “zam”, olarak görülebilir. Bunun nedeni, bu verginin belli vergilerle bağ kurarak, onların doğumuna bağlı olarak ve bu vergilerle aynı matrahlardan alınmasıdır (Kumrulu, 1976, 50-51). 1977 yılında uygulamadan kaldırılan vergi 1973 yılında toplam vergi gelirleri içindeki payı %3,8 iken, 1977 yılına kadar artmış ve %5,2 olarak gerçekleşmiştir (Korkmaz, 1981: 113).

#### **2.1.2.3.4. Gelir Vergisinin 1980 Sonrası Dönemi**

1980 yılı tüm dünyada Neo-Liberal bir dönüşümün başladığı yıl olarak kabul edilmektedir. 1980’lerden sonra ekonomi politikalarında, ekonomide yaşanan sorunların temel nedeninin devletin ekonomiye müdahalesi olarak benimsenmesi, ekonomide arz-talep dengesinin piyasanın işleyişine bırakılması fikrini yeniden ön plana çıkarmıştır. Bu dönüşüm Türkiye ekonomisinde “24 Ocak Kararları” ile hayat bulmuştur. 24 Ocak kararlarının temel amacı, acil dış ödeme güçlüklerine çözüm bulmak, yeni kredi imkanları sağlamak, vadesi gelen borçları ertelemek, enflasyon hızını düşürmek ve büyüme hızını arttırmak şeklinde sıralanmıştır (Susam, 2009: 168-169).

1980 sonrası uygulanan vergi politikalarında amaçlanan hedefler:

- Adaletsiz olan vergi yükü dağılımını daha adil hale getirmek,
- Piyasa ekonomisi iktisat politikasının esasını oluşturacağına göre, vergi kanunlarında tasarrufu arttırıcı ve bunları yatırımlara yöneltici tedbirlere yer vermek,
- Döviz darboğazını aşabilmek için vergi kanunlarında mal ve hizmet ihracını teşvik edici düzenlemeler yapmak,
- Enflasyonla mücadelede vergi politikasından da yararlanmak,
- Vergi kanunlarında vergi hasılatını arttıracak düzeltmeler yapmaktır (Nadaroğlu, 1984: 75).

1980 sonrası gelir ve kurumlar vergisinde önemli değişiklikler yapılmıştır. 1985 yılında harcama vergileri ile ilgili en önemli vergi reformu yapılmış ve gider vergileri uygulamadan kaldırılarak “Katma Değer Vergisi” uygulamaya konulmuştur. Ayrıca 1982 Anayasası ile verilen yetkiye dayanılarak vergi kanunlarında istisna, muafiyet, indirim ve oranlarda Bakanlar Kurulu’na yetki devredileceği ile ilgili hükme dayanılarak Bakanlar Kurulu istisna, indirim, muafiyet ve oranlarda birçok değişiklikler yapılmıştır. Bu dönemde servet beyanı yürürlükten kaldırılmış, “hayat standardı esası” ile “geçici vergi” uygulaması getirilmiştir (Bildirici, 1995: 5).

1998 yılında 4369 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle Gelir Vergisi Kanununda yer alan gelir tanımı ve yedinci gelir unsuru değiştirilerek vergilendirilebilir gelirin kapsamı genişletilmiştir. Ancak, yaşanan ekonomik kriz ve baskı gruplarının da etkisiyle düzenlemeden kısa süre içerisinde vazgeçilmiştir. 1999 yılında 4444 sayılı Kanunla gelir tanımı ve yedinci gelir unsurunun kapsamı yeniden düzenlenerek 4369 sayılı Kanundan önceki haline dönüşmüştür (Ortaç, 1999: 61). Böylece 4444 sayılı Kanun ile gelirin tanımında ve yedinci gelir unsuru kapsamında yapılan düzenleme ile vergilendirilebilir gelirin kapsamı daraltılmıştır.

Ülkemizde günümüzdeki anlamda gelir vergisi, 1950 yılı başından itibaren yürürlüğe konulan 5421 sayılı Kanunla sistemimize girmiştir. Bu vergi 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Kanun ile yeniden yapılandırılmıştır. 1960’lı yıllarda yapılan bazı değişikliklerden sonra köklü düzenlemeler 1980’i izleyen yıllarda gerçekleşmiştir. Günümüze kadar çeşitli değişikliklere tabi tutulmuş olan gelir vergisi, esas mantığı itibariyle 193 sayılı Kanuna dayalı bulunmaktadır.

Gelir vergisi kanununda 22.07.1998 tarih ve 4369 sayılı Kanun ile önemli değişiklikler yapılmıştır. Daha sonra 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanunla, 4369 sayılı Kanunla yapılmış olan değişikliklerin bir kısmı ertelenmiştir. 07.01.2003 tarih 4783 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler ile de uygulanmakta olan sisteme, bazı güncelleştirmeler yapılarak sürekli nitelik kazandırılmıştır. Gelir vergisi kanununda, güncelleştirmelerin sağlanması, uygulama ihtiyaçlarının daha etkin bir şekilde giderilmesi, mali ve ekonomik bir kısım nedenler ile günümüze kadar çeşitli yasal düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır. Bunlar arasında; 4842, 5228, 5281, 5436, 5479, 5527, 5615, 5766 sayılı Kanunlarla yapılan düzenlemeler belirtilebilir (Akdoğan, 2008:

174). Ayrıca 2013'te Meclis'e gönderilen yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı da bu düzenlemeler arasında gösterilebilir.

**Tablo 2.6. 1981-2000 Yılları Arasında Gelir Vergisi Hasılatının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

| Yıllar | Gelir Vergisi Hasılatının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı % |
|--------|--|
| 1981   | 48.3   |
| 1982   | 46.4   |
| 1983   | 45.4   |
| 1984   | 45.0   |
| 1985   | 34.5   |
| 1986   | 35.2   |
| 1987   | 34.1   |
| 1988   | 33.7   |
| 1989   | 38.6   |
| 1990   | 41.0   |
| 1991   | 42.4   |
| 1992   | 42.4   |
| 1993   | 40.4   |
| 1994   | 30.9   |
| 1995   | 30.4   |
| 1996   | 30.1   |
| 1997   | 31.6   |
| 1998   | 37.7   |
| 1999   | 33.3   |
| 2000   | 23.4   |

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_63.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_63.xls.htm)

1980 yılında uygulanmaya başlanan Neo-Liberal politikalar etkisini en net biçimde vergi gelirlerinde göstermiştir. Bunun da en dikkat çekenini gelir vergisinden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payının yıllar itibariyle gösterdiği seyirdir. 1980 yılında toplam vergi gelirlerinin yarısı gelir vergisinden elde edilmişken, ilerleyen yıllarda bu vergide yapılan düzenlemelerle oran düşme eğilimi göstermiştir. Nitekim 1981 yılında %48 olan oran, 2000 yılına gelindiğinde %23'e kadar düşmüştür.

Tablo 2.6'da 1994 ve 2000 yıllarında bir önceki yıla göre önemli bir düşme olduğu görülmektedir. Bunun nedeni 1994'te ve 1999 yıllarında yaşanan ekonomik

krizler olarak açıklanabilir. 1981-2000 yılları arasında gelir vergisi hasılatının toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %37 olarak gerçekleşmiştir.

**Tablo 2.7. 2001-2014 Yılları Arasında Gelir Vergisi Hasılatının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

| Yıllar | Gelir Vergisi Hasılatının Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı % |
|--------|--|
| 2001   | 29.1   |
| 2002   | 23.0   |
| 2003   | 20.2   |
| 2004*  | 19.5   |
| 2005*  | 20.3   |
| 2006** | 21.0   |
| 2007** | 22.2   |
| 2008** | 23.4   |
| 2009** | 23.4   |
| 2010** | 21.0   |
| 2011** | 21.0   |
| 2012** | 22.0   |
| 2013** | 21.4   |
| 2014** | 22.7   |

\* Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.

\*\* 2006-2014 yılları bütçe kanununda mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/CVI/Tablo\\_63.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_63.xls.htm)

2001'den 2002 yılına geçildiğinde gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı altı puan düşerek %23 olarak gerçekleşmiştir. Bu düşmenin nedeni 2001 yılında yaşanan ekonomik kriz olarak açıklanabilir. Düşüş eğilimi 2005 yılına kadar sürmüştü ve 2004 yılında oran %19'a kadar gerileyerek ilgili dönem içindeki en düşük seviyede gerçekleşmiştir. 2005 yılından sonra dalgalı bir seyir izlese de 2014 yılında %22 olarak gerçekleşmiştir. 2001-2014 yılları arasında gelir vergisi hasılatının toplam vergi gelirleri içindeki payı ortalama %22 olarak gerçekleşmiştir.

## **2.2. SEÇİLMİŞ ÜLKELERDEKİ GELİR VERGİSİ UYGULAMALARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ**

Gelişmiş ülkelerin mali sistemlerinde kişisel gelir vergilerinin ortaya çıkması bir asır önceye dayanmakla birlikte İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra gelir vergisi bu ülkelerde kamu gelirleri içinde giderek artan oranda pay almaya başlamıştır. Günümüzde gelir vergileri modern refah devletlerinin en önemli mali ve dağıtım araçlarındandır (Corneo, 2004: 1).

Ülkelerin belirlenmesinde modern anlamda gelir vergisi uygulayan ilk ülkeler arasında olmaları, G7 üyesi ülkeler olarak dünya ekonomisindeki en gelişmiş ülkeler arasında yer almaları, Türkiye ile yakın ekonomik ve mali ilişkiler içinde bulunmaları gibi kriterler göz önünde bulundurulmuştur. Bu bağlamda Amerika, Japonya, Almanya, İngiltere, Fransa, İtalya ve Kanada incelenecek ülkeler olarak belirlenmiştir.

Belirlenen ülkelerin vergi yükleri ve dolaylı-dolaysız vergi yapıları ile birlikte gelir vergileri vergi adaleti bağlamında incelenecektir. Yürürlükteki gelir vergilerinin vergi adaletini ne yönde etkilediğinin tespit edilebilmesi için gelir vergisi kanunlarında gelirin nasıl tanımlandığı, tarife yapısı, ayırma ilkesi, en az geçim indirimi, istisna-muafiyetler gibi başlıklar araştırılacaktır.

### **2.2.1. Amerikan Gelir Vergisi**

1871 yılından beri dünyanın en büyük ekonomisi olan Amerikan ekonomisi 324 Milyon nüfusu, 18,5 trilyon USD GSYİH ve 57 bin USD kişi başına düşen milli gelire sahiptir (The World Bank Data, 2016).

#### **2.2.1.1. Amerikan Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü**

Federal sistem ile yönetilen ABD'de vergi sistemi hem federal hem de eyaletler (state) düzeyinde kurulmuştur. Federal hükümet ve eyaletlerin her biri kendi vergilendirme yetkisine sahip olduğundan federal vergiler ve eyalet vergileri tamamen ayrıdır. Her eyaletin diğer eyaletlerden ayrı kendi vergi sistemi mevcuttur. Ayrıca eyalet içerisinde vergi tahsil eden belediyeler (local governments) de olabilir. Örneğin belediye, eyalet vergilerine ek olarak kendi okul vergisini talep edebilir. Bu bağlamda

ABD vergi sistemi oldukça karmaşık bir yapıdadır ([https://www.rpi.edu/dept/advising/free\\_enterprise/us\\_government/taxation.htm](https://www.rpi.edu/dept/advising/free_enterprise/us_government/taxation.htm)) (1.11.2017).

Gelir vergisi bakımından eyaletler (states) ile federal gelir vergisi uygulamaları paralellik göstermektedir. Eyalet gelir vergisinde matrah olarak federal gelir vergisi matrahı esas alınmaktadır. Eyaletler, mükelleflerin beyan ettikleri gelir vergisi matrahı üzerinden belli bir oranda kendi gelir vergilerini tahsil etmektedirler (Demir, 2008: 281).

Tablo 2.8'de 2014 yılı Amerikan vergi sistemindeki vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmiştir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük pay %39 ile gelir vergisine aittir. Gelir vergisini sırayla sosyal güvenlik kesintileri %24, servet vergisi %10, kurumlar vergisi %8, genel tüketim vergisi %7,9 ve özel tüketim vergisi %6 ile izlemektedir.

**Tablo 2.8. 2014 Yılı ABD Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları**

| Vergiler                                   | %    |
|--|------|
| Gelir Vergisi                              | 39,3 |
| Kurumlar Vergisi                           | 8,4  |
| Sosyal Güvenlik Kesintisi                  | 24,1 |
| Bordro ve İşgücü Vergileri                 | 0    |
| Servet Vergisi                             | 10,8 |
| Genel Tüketim Vergisi                      | 7,9  |
| Özel Tüketim Vergisi                       | 6,8  |
| Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri | 82,6 |
| Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri  | 17,4 |
| Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH             | 25,9 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 2.8. aynı zamanda toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı olarak hesaplanan vergi yükü ve vergi sisteminin dolaylı-dolaysız vergi yapısı hakkında da bilgi vermektedir. OECD sistematığına göre dolaysız vergiler kişisel gelir vergisi, kurumlar vergisi, sosyal güvenlik kesintileri, bordro ve işgücü vergileri ve servet vergilerinin toplamından oluşurken, dolaylı vergiler genel ve özel tüketim vergilerinin

toplamından oluşmaktadır. Bundan sonra ülkelerin vergi sistemlerinin dolaylı-dolaysız vergi yapıları hesaplanırken bu sistematik göz önüne alınacaktır.

Tablo 2.8. vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki payının %25,9 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından bakıldığında toplam vergi gelirlerinin % 82'si dolaysız vergilerden, yaklaşık % 18'i ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla ABD vergi sisteminin hem dolaylı-dolaysız vergi yapısı hem de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı dikkate alındığında vergi sisteminin vergi adaletini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılabilmektedir.

**Tablo 2.9.ABD Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)**

|   | 1980 | 1990 | 2000 | 2007 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)</b> | 39,1 | 37,7 | 42,2 | 38,3 | 38,5 | 38,7 | 39,3 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 2.9'da 1980 den 2014 yılına kadar ABD gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %39 olan oran 2000 yılında en yüksek değer olan %42'ye kadar yükselse de 2014 yılında tekrar %39'lar seviyesinde gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda artış olduğu görülmektedir.

### **2.2.1.2. Amerikan Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması**

Amerika'da 1913 yılında Anayasada yapılan 16. Değişiklik (the Sixteenth Amendent) ile Kongre'ye herhangi bir kaynaktan elde edilmiş gelirlere vergi alma yetkisi tanınmıştır. Böylece Amerika'da gelir vergisi eyaletler ve bir kısım yerel idarelerin yanında federal hükümet tarafından da toplanır hale gelmiştir. Amerika'da bazı eyaletlerde (Nevada gibi) gelir vergisi yokken tüm vatandaşlar federal gelir vergisi ödemek zorundadırlar ([https://www.law.cornell.edu/wex/income\\_tax](https://www.law.cornell.edu/wex/income_tax)) (2.11.2017).

Amerikan vergi sistemi de kişilerin ülkede buldukları süre ile bağlantılı olarak *dar ve tam mükellef* olarak ayırmaktadır. İstisnaları olsa da 183 günden fazla kalan

kişiler *tam mükellef* olarak değerlendirilir ve bu kişiler tüm dünyadaki elde ettiği gelirlerden federal hükümete karşı sorumlu tutulurlar. 183 günden daha az kalanlar ise *dar mükellefiyet* kapsamında sadece ABD içinde elde ettikleri gelirlerden federal hükümete karşı sorumludurlar (<https://www.irs.gov/taxtopics/tc851.html>).

Amerikan gelir vergisi kanununda herhangi bir kaynaktan elde edilen bütün gelire *brüt gelir* (gross income), bu geliri elde ederken yaptığı ve kanunda yazan giderler düşüldükten sonraki gelirine *ayarlanmış brüt gelir* (adjusted gross income) ve kişisel indirim miktarı (en az geçim indirimi) düşüldükten sonraki gelire de *vergilendirilebilir gelir* (taxable income) denmektedir ([https://www.law.cornell.edu/wex/income\\_tax](https://www.law.cornell.edu/wex/income_tax)) (2.11.2017).

Gelir vergisi kanununda gelirin tanımlanması 61. maddede brüt gelir kavramı içinde verilmiştir. Buna göre ilgili maddede birtakım gelir unsurları sayılmakla birlikte bu gelir unsurlarıyla sınırlı olmamak kaydı ile herhangi bir kaynaktan elde edilen tüm gelirler şeklinde tanımlamaya gidilmiştir. İlgili maddede sayılan gelir unsurlar şunlardır (<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/61>):

- Ücretler, komisyonlar, ücret dışı (aynı) ödemeler, maddi yardımlar ve benzerleri,
- Ticari kazançlar, • Mülkiyet işlemlerinden elde edilen gelirler,
- Faiz gelirleri, • Kira gelirleri, • Telif kazançları,
- Kar payları, • Nafaka ve ayrı bakım ödemeleri, • Yıllık ödenekler (Annuities),
- Hayat sigortası ve bağış sözleşmelerinden elde edilen gelir,
- Emekli maaşı, • Borçların silinmesi ile ortaya çıkan gelirler,
- Ortaklık gelirinden alınan paylar ve • Ölüme bağlı gelirler.

Amerikan gelir vergisine konu olan gelir tanımlanırken her ne kadar bir takım gelir unsurları sayılmış olsa da bunlarla sınırlı kalınmayacağı açıkça belirtilmiştir. Mükelleflerin bir mali yılda elde ettikleri tüm gelirler gelir vergisinin konusuna girdiği belirtilerek gelirin tanımlanmasında safi artış teorisi ağırlık kazanmıştır.

### 2.2.1.3. Amerikan Gelir Vergisi Tarifesi

Federal gelir vergisi tarifesinde beyan açısından dört ayrı kategori mevcuttur. Bunlar (Kızılot vd, 2006: 60-61 ):

Bekarlar (Single): Hiç evlenmemiş yada boşanmış kişiler,

Aile Reisi (Head of household): Evli olmayan fakat bir evin giderlerinin en az yarısından fazlasını karşılayan ve evde bakımı altında kimseler bulunan kişi,

Evli Ortak Beyan (Married filing jointly or qualifying widow): Evli çiftlerin tek bir beyanname vermesi hali ile bakmakla yükümlü olduğu kişiler bulunan dul kimseler,

Evli Ayrı Beyan (Married filing separately): Evli çiftlerin ayrı ayrı beyanname vermesi hali.

**Tablo 2.10. 2017 yılı Amerikan Gelir Vergisi Tarifesi**

| Vergi Oranı (%) | Bekar                | Aile Reisi           |
|-----------------|----------------------|----------------------|
| 10              | \$0-\$9,275          | \$0- \$13,250        |
| 15              | \$9,276- \$37,650    | \$13,251- \$50,400   |
| 25              | \$37,651- \$91,150   | \$50,401- \$130,150  |
| 28              | \$91,151- \$190,150  | \$130,151- \$210,800 |
| 33              | \$190,151- \$413,350 | \$210,801- \$413,350 |
| 35              | \$413,351- \$415,050 | \$413,351- \$441,000 |
| 39,6            | \$415,051 ve üzeri   | \$441,001 ve üzeri   |
|                 |                      |                      |
| Vergi Oranı (%) | Evli Ortak           | Evli Ayrı            |
| 10              | \$0- \$18,550        | \$0- \$9,275         |
| 15              | \$18,551- \$75,300   | \$9,276- \$37,650    |
| 25              | \$75,301- \$151,900  | \$37,651- \$75,950   |
| 28              | \$151,901- \$231,450 | \$75,951-\$115,725   |
| 33              | \$231,451- \$413,350 | \$115,726- \$206,675 |
| 35              | \$413,351- \$466,950 | \$206,676-\$ 233,475 |
| 39,6            | \$466,951 ve üzeri   | \$233,476 ve üzeri   |

**Kaynak:** <http://www.bankrate.com/finance/taxes/tax-brackets.aspx>

Tablo 2.10'da görüldüğü gibi Amerikan gelir vergisi tarifesi gelir arttıkça daha yüksek bir oranın uygulandığı artan oranlı tarife yapısına sahiptir. Ayrıca mükelleflerin medeni hallerine ve ortak veya ayrı beyanname vermelerine göre tarife yapısındaki miktarlar değişmektedir. Oran yapısı ise en düşük %10 ile başlayıp matrahın

büyümesiyle paralel olarak %39,6'ya çıkmaktadır. Bu oran yapısı dört beyan türünde de aynıdır.

#### 2.2.1.4. ABD Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları

ABD'de ilk defa 1974 Kongre Bütçe Yasası (The Congressional Budget Act of 1974) ile bütçeye "vergi harcamaları" listesi eklenmeye başlanmıştır. Bu yasaya göre vergi harcamaları "özel bir istisna, muafiyet veya brüt gelirden kesintiye izin veren veya özel bir kredi sağlayan, tercihli bir vergi oranı sağlayan veya verginin ertelenmesine izin veren Federal vergi kanunlarının hükümlerine atfedilen gelir kaybı" şeklinde tanımlanmaktadır (USA Treasury Department, 2017: 1).

Vergi harcamaları ekinde her yıl bütçe kanununda kendinden sonraki 5 yılın tahmini vergi harcama miktarları da verilmektedir. Vergi harcamalarının verildiği alanlar ise genel olarak milli savunma, uluslararası ilişkiler, genel bilim uzay ve teknoloji, enerji, doğal kaynaklar ve çevre, tarım, ticaret ve konut, taşımacılık, toplum ve bölgesel kalkınma, eğitim, istihdam ve sosyal hizmetler, sağlık, sosyal güvenlik ve faiz gibi başlıklardan oluşmaktadır (USA Treasury Department, 2017: 2-20).

Roger ve Toder (2011) yaptıkları çalışmada 1985-2016 döneminde vergi harcamaları nedeniyle meydana gelen gelir kayıplarının analizini yapmışlardır. Analizde 2012-2016 dönemi vergi harcaması rakamları 2012 yılı bütçesinden alınarak hesaplanmaktadır.

**Tablo 2.11. ABD Vergi Sistemindeki Vergi Harcamaları (1985-2016)**

| Yıllar | Miktar (milyar Dolar) | Vergi Harcaması / GSYİH | Bireysel V.H. / Toplam V.H. | Kurumsal V.H. / Toplam V.H. |
|--------|-----------------------|-------------------------|-----------------------------|-----------------------------|
| 1985   | 362.337               | 8,7                     | 79,3                        | 20,7                        |
| 1990   | 350.505               | 6,1                     | 83,9                        | 16,1                        |
| 2000   | 673.714               | 6,9                     | 88,9                        | 11,1                        |
| 2010   | 1.070.820             | 7,4                     | 88,9                        | 10,8                        |
| 2015   | 1.349.920             | 7,2                     | 89,3                        | 10,4                        |
| 2016   | 1.447.100             | 7,3                     | 89,6                        | 10,1                        |

**Kaynak:** Roger, A. and Toder, R., (2011), Trends in Tax Expenditures, 1985-2016, Tax Policy Center, s 9.

Tablo 2.11'e göre vergi harcamalarının GSYİH'daki payı 1985 yılında %8,7 olarak gerçekleşmiştir. Aynı oran 1990'larda yaklaşık %6'ya kadar düşmüştür. Bu düşüşün nedeni olarak 1986 yılında çıkarılan *Vergi Reformu Yasası* (Tax Reform Act of 1986) ile vergi harcamalarının yapısında meydana gelen değişiklik olarak açıklanmaktadır. 2000'li yıllarla birlikte vergi harcamalarının GSYİH içindeki payı yükselişe geçtiği görülmektedir. Bu yükselişin nedeni olarak Clinton yönetimi döneminde yeni vergi harcamalarının başlatılması ve var olanların genişletilmesi olarak gösterilmektedir (Roger and Toder, 2011: 3).

İlgili yıllarda vergi harcaması miktarlarının bireyler ve kurumlar arasındaki dağılımına bakıldığında bireylere vergilen miktarların ağırlıkta olduğu görülmektedir. 1985'den 2016 yılına doğru bireylere sağlanan vergi harcamalarının arttığı buna karşılık kurumlara sağlanan vergi harcaması miktarının azaldığı görülmektedir.

Kullanılan vergi harcaması araçlarına bakıldığında ise ilgili dönemde sırasıyla vergi istisna ve muafiyetleri (exclusion)-indirim (Deductions)-ertelemeler (Deferrals)-vergi kredileri (Tax credits)- özel vergi oranı (Special rates) olduğu görülmektedir (Roger and Toder, 2011: 5-6).

2017 yılı için 200'den fazla vergi harcaması listelenmektedir. Bunların toplam miktarı yaklaşık 1,6 trilyon Dolar olarak hesaplanmaktadır. Bu miktarın bireylere tanınan vergi harcamaları kısmı analiz edildiğinde en yüksek ilk üç alan *gelir güvencesi* (yaklaşık 768,5 milyar Dolar), *sağlık* (yaklaşık 535,2 milyar Dolar) ve *konut* (yaklaşık 275,8 milyar Dolar) olarak sıralanmaktadır (USA Treasury Department, 2017: 21-24).

### **2.2.1.5. Amerikan Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi**

Amerikan kişisel gelir vergisinde en az geçim indirimi matrahtan indirim tekniği yöntemiyle uygulanmaktadır. 2016 yılı için kişisel muafiyet miktarı (Personal Exemption Amounts) \$4,050 olarak belirlenmiştir. Bu muafiyet miktarı bekârlarda sadece kendisi için, evli ve ortak beyanname veriliyorsa kendisi ve eşi için geçerlidir. Ayrıca kişisel muafiyet miktarı, yüksek gelirli vergi mükellefleri için "aşamalı" olarak uygulanmaktadır (<https://www.irs.com/articles/2016-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions>) (2.11.2017).

Mükelleflerin gelirlerine en az geçim indirimi uygulandıktan sonra ilave olarak standart indirim miktarı (Standard Deduction Amounts) da indirilmektedir. 2016 yılı standart indirim miktarları Tablo 2.12’de verilmiştir.

**Tablo 2.12. ABD Gelir Vergisinde Uygulanan Standart İndirim Miktarı (2016)**

| Medeni Durum       | Standart İndirim |
|--------------------|------------------|
| Bekarlar           | \$6,300          |
| Evli Ortak Beyan   | \$12,600         |
| Evli Ayrı Beyan    | \$6,300          |
| Aile Reisi         | \$9,300          |
| Koşullara Uyan Dul | \$12,600         |

**Kaynak:**<https://www.irs.com/articles/2016-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions> (erişim 13.11.2017).

Ayrıca Tablo 2.12’deki rakamlara ek olarak 65 yaş üzerindeki ve görme engelliler için ek \$1,250 eklenmektedir (<https://www.irs.com/articles/2016-federal-tax-rates-personal-exemptions-and-standard-deductions>) (2.11.2017).

### 2.2.2. Japon Gelir Vergisi

Anayasal Monarşi ve parlamenter demokrasi ile yönetilen Japonya yaklaşık 127,5 milyon nüfusa sahiptir. 4,9 trilyon USD GSYİH’sı ve 38 bin USD kişi başına yıllık geliri ile dünyanın en büyük üçüncü ekonomisi durumundadır (The World Bank Data, 2016).

#### 2.2.2.1. Japon Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü

Üniter bir devlet olan Japonya’da Anayasa yerel yönetimleri ulusal hükümet içine yerleştirerek ve onların yerel özerkliğini garanti etmektedir. Ulusal bir kanun olan Yerel Vergi Kanunu (chiho zei) ile yerel yönetimlerin vergilendirme hakları belirlenip standart vergi kalemleri listelenmektedir. Böylece vergiler hem merkezi idare hem de yerel idareler tarafından toplanmaktadır. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, çeşitli tüketim vergileri (tütün, benzin, sıvılaştırılmış petrol gazı, havacılık yakıt vergisi gibi) merkezi yönetim tarafından toplanırken, bireyler ve kurumlardan alınan ikamet ve teşebbüs vergisi, emlak vergisi, taşıt alım vergisi ve

çeşitli yerel tüketim vergileri yerel yönetimler tarafından toplanmaktadır. Ayrıca yerel yönetimler İçişleri Bakanlığı'yla anlaşarak farklı yerel vergiler koymaya da yetkilidirler (Besso, 2016: 5-6).

**Tablo 2.13. 2014 Yılı Japon Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

| Vergiler                                   | %    |
|--|------|
| Gelir Vergisi                              | 18,9 |
| Kurumlar Vergisi                           | 12,9 |
| Sosyal Güvenlik Kesintisi                  | 39,7 |
| Bordro ve İşgücü Vergileri                 | 0    |
| Servet Vergisi                             | 8,5  |
| Genel Tüketim Vergisi                      | 12,2 |
| Özel Tüketim Vergisi                       | 18,2 |
| Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri | 80,2 |
| Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri  | 19,8 |
| Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH             | 32   |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 2.13'de 2014 yılı Japon vergi sisteminde alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük pay yüzde 39 ile sosyal güvenlik kesintileri almaktadır. Daha sonra sırasıyla gelir vergisi % 18, özel tüketim vergisi %18, kurumlar vergisi %12, genel tüketim vergisi %12 ve son olarak %8 ile servet vergisi gelmektedir.

Tablo 2.13. vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki payının % 32 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından bakıldığında toplam vergi gelirlerinin % 80'i dolaysız vergilerden, yaklaşık % 20'si ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla Japon vergi sisteminin hem dolaylı-dolaysız vergi yapısı hem de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı dikkate alındığında vergi sisteminin vergi adaletini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılabilmektedir.

**Tablo 2.14. Japonya Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)**

|   | 1980 | 1990 | 2000 | 2007 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)</b> | 24,3 | 27,8 | 21,1 | 19,6 | 18,6 | 19,2 | 18,9 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 2.14’de 1980-2014 dönemi Japon gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında % 24 olan oran 1990 yılında % 27’ye çıksa da ilerleyen dönemlerde düşüş eğilimi göstermiş ve 2014 yılı için % 18 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda azalış olduğu görülmektedir.

### **2.2.2.2. Japon Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması**

Japon gelir vergisi kanununa göre gerçek kişiler gelir vergisine tabidir ve mükelleflerin yerleşik olup olmamasına göre iki kategoriye ayrılmaktadır. Japonya’da evi olanlar ve bir yıl veya daha fazla Japonya’da bulunanlar *mukim* olarak kabul edilmektedir. Mukim olarak kabul edilenler Japonya’da elde ettikleri tüm gelirlerinden hem ulusal hem de yerel vergilere tabi olmakla beraber tüm dünyadan elde ettikleri gelirlerden de vergi vermekle sorumludurlar. Japonya’da bir evi olmayanlar veya Japonya’da bir yıldan az bulunan kişiler ise *gayri mukim* olarak kabul edilirler ve bunlar sadece Japonya içinde elde ettikleri gelirlerden vergi ödemekle sorumlu tutulmuşlardır (Japanese Income Tax Act, Part I-Chapter II Article 5; Chapter III Article 7-8;).

Gelir vergisi kanununda gelirin tanımı yapılmamakla beraber gelirler on unsura ayrılmıştır (Chapter III, Article 7). Bunlar (KPMG, 2015: 90):

- Faiz geliri
- Ticari kazanç
- İstihdam geliri (maaş, ücret, ikramiyeler ve yaşam masrafları, çocuk ödemeleri, ilaç ödemeleri gibi diğer ödenekleri içerir)
- Kar payı geliri
- Emeklilik geliri
- Gayrimenkul iradı
- Ormancılık geliri

- Sermaye iradı
- Arızı gelirler
- Diğer gelirler

Mükellef bir yıl içinde yukarıda sayılan gelir unsurlarını elde etmesi durumunda gelir vergisi ödemekle yükümlü tutulmuştur. Görüldüğü gibi Japon gelir vergisinde

gelirin tanımının yapılmasından ziyade gelir çeşitli unsurlara ayrılarak kaynak teorisi benimsenmiştir.

### 2.2.2.3. Japon Gelir Vergisi Tarifesi

Tablo 2.15’de 2016 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Buna göre mükellefler bir yıl içinde gelir unsurlarından elde ettikleri gelirlerin toplamı üzerinden artan oranlı tarife yapısına göre vergilendirilirler.

**Tablo 2.15. Japon Gelir Vergisi Tarifesi (2016)**

| Vergiye Tabi Gelir             | Vergi Oranı                       |
|--------------------------------|-----------------------------------|
| 1.95 milyon Yen'den az         | Gelirin % 5'i                     |
| 1,95 milyon ila 3,3 milyon Yen | Gelirin % 10'u eksi 97.500 Yen    |
| 3.3 milyon ila 6.95 milyon Yen | Gelirin % 20'si eksi 427.500 Yen  |
| 6,95 milyon ila 9 milyon Yen   | Gelirin % 23'ü eksi 636.000 Yen   |
| 9 milyon ila 18 milyon Yen     | Gelirin % 33'ü eksi 1.536.000 Yen |
| 18 milyon ila 40 milyon Yen    | Gelirin % 40'ı eksi 2.796.000 Yen |
| 40 milyondan fazla Yen         | Gelirin % 45'i eksi 4.796.000 Yen |

**Kaynak:** <http://www.japan-guide.com/e/e2206.html>

Tablo 2.15’de görüldüğü gibi gelir vergisi oranları % 5 ile başlayıp artan gelirle paralel olarak % 45’e kadar çıkan vergi tarifesinden oluşmaktadır. 11.07.2017 tarihi itibariyle 1 Japon Yen’i 0,0317 TL değerindedir. Bu durumda gelir vergisi tarifesinin ilk dilimi ( $0,0317 * 1.950.000$ ) 61.815 TL den başlarken en üst dilim olan yedinci gelir dilimi ( $0,0317 * 40.000.000$ ) 1.268.000 TL den başlamaktadır.

### 2.2.2.4. Japonya Vergi Sisteminde Vergi Harcaması

Japonya vergi harcamasını yasal olarak belirlenen politika hedeflerini sürdürmek için temel vergi prensiplerine (eşitlik, tarafsızlık ve basitlik) istisna olan "Özel Vergilendirme Önlemleri" şeklinde tanımlamaktadır (OECD, 2010: 93).

Japon Maliye Bakanlığı yıllık olarak "Özel Vergilendirme Önlemleri" raporu ile vergi gelirlerindeki düşüş miktarının tahminini açıklamaktadır (Uemura, 2009:5).

Vergi harcamaları, Japon vergi sistemindeki Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Alkollü Ürünler Vergisi, Petrol Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi için hesaplanmaktadır. Ayrıca yerel yönetimler de Japon Anayasası'nın 84. Maddesi uyarınca topladıkları yerel vergilerde vergi harcaması araçlarına başvurabilmektedirler. Yerel ve merkezi vergi harcaması tahminleri her yıl bütçe eki olarak yayınlanmaktadır (OECD, 2010: 94).

Yerel yönetim vergi harcamalarının tutarı merkezi yönetim vergi harcamalarının üçte birinden daha azdır ve bu tutarın da yarısı merkezi hükümet vergi harcamalarından oluşmaktadır (OECD, 2010: 98).

**Tablo 2.16. Japonya Vergi Sistemindeki Vergi Harcamalarının Vergilere Göre Dağılımı (2007) (%)**

| Vergi  | Yüzde Payı |
|--|------------|
| Gelir Vergisi                                | 52,5       |
| Kurumlar Vergisi                             | 33,7       |
| Diğer Vergiler                               | 13,8       |
| Toplam Vergi Harcaması Miktarının GSYİH Payı | 0,6        |

**Kaynak:** OECD, (2010), Tax Expenditures in OECD Countries, OECD publication, s 99.

Tablo 2.16'da 2007 yılı merkezi hükümet toplam vergi harcaması tutarının vergilere göre dağılımı yer almaktadır. Tabloya göre vergi harcamalarının %52,5'i Gelir Vergisi'nden kaynaklanmaktadır. Gelir vergisi içinde en fazla vergi harcaması verilen alanlar konut kredisi için vergi kredisi (%24), kar payı için vergi kredisi (%7,8) ve hayat ve deprem sigortası indirimi (%4,6) olarak sıralanmaktadır (OECD, 2010: 99).

Kurumlar vergisinin toplam vergi harcamaları içindeki payı ise %33,7 olarak gerçekleşmiştir. Kurumlar vergisi içinde en fazla vergi harcaması verilen alanlar ise AR-GE vergi kredisi (%17,6), küçük ve orta boy işletmelerin yatırımları için vergi kredisi (%6,8) olarak sıralanmaktadır (OECD, 2010: 99).

Aynı yıl toplam vergi harcaması miktarının GSYİH oranı %0,6 olarak gerçekleşmektedir.

### 2.2.2.5. Japon Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi

Japon gelir vergisinde en az geçim indirimi matrahtan indirim tekniği yöntemiyle uygulanmaktadır. Gelirden genel kesintiler elde edilen gelir unsuruna göre değişmektedir.

**Tablo 2.17. Japon Gelir Vergisindeki İstihdam Kesinti Miktarı (2016)**

| Gelir                                | İstihdam kesintisi (JPY)                                   |
|--------------------------------------|--|
| 0 ila 1.800.000 Yen'e kadar          | (Brüt gelir * % 40) veya 650.000 Yen, en fazla 720.000 Yen |
| 1.800.001 ila 3.600.000 Yen'e kadar  | (Brüt gelir * % 30) + 180.000 Yen                          |
| 3.600.001 ila 6.600.000 Yen'e kadar  | (Brüt gelir * % 20) + 540.000 Yen                          |
| 6.600.001 ila 10.000.000 Yen'e kadar | (Brüt gelir * % 10) + 1.200.000 Yen                        |
| 10.000.001 ve fazlası Yen'e kadar    | 2.200.000 Yen  |

**Kaynak:** <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/japan-income-tax.html>

İstihdam gelirlerinin yanında sermaye kazançlarından 500.000 Yen, Arızı kazançlardan 500.000 Yen tutarında genel kesinti yapılabilmektedir.

Yine en az geçim indirimi olarak kabul edilebilecek vergisiz temel yaşam desteği mevcuttur. 380.000 Yen olarak uygulanan bu miktarı yıllık kazançtan düşülmektedir. Örneğin bekar ve yılda 3.380.000 Yen kazanan bir vergi mükellefi iseniz temel indirim miktarı düşüldükten sonra (3.380.000 – 380.000) vergilendirilecek olan gelir 3.000.000 Yen olarak hesaplanır. Bunun yanında evli ve bakmakla yükümlü olduğunuz bir kişi varsa temel yaşam desteği miktarı (3 \* 380.000) 1.140.000 Yen'e çıkmaktadır (<https://blog.gaijinpot.com/calculate-your-tax-bill-in-japan/>) (6.11.2017).

### 2.2.3. Alman Gelir Vergisi

Almanya yaklaşık 80 milyonluk nüfusu, 3.467 trilyon USD GSYİH ve 41 bin USD kişi başına düşen milli geliri ile dünyanın en büyük dördüncü ekonomisi durumundadır (<https://data.worldbank.org/>).

### 2.2.3.1. Alman Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü

Federal parlamenter cumhuriyet olan Almanya’da vergiler anayasa ile federal hükümet ile eyaletler (devletler) arasında bölüştürülmüştür. Çok sayıda doğrudan ve dolaylı verginin yer aldığı Alman vergi sisteminde alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları Tablo 2.18’de verilmektedir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük pay ise %38 ile sosyal güvenlik kesintilerine aittir. Sosyal güvenlik kesintileri sırayla gelir vergisi %26, genel tüketim vergisi % 19, özel tüketim vergisi % 7, kurumlar vergisi %4 ve servet vergisi %2 ile izlemektedir.

**Tablo 2.18. 2014 Yılı Alman Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları**

| Vergiler                                   | %    |
|--|------|
| Gelir Vergisi                              | 26   |
| Kurumlar Vergisi                           | 4,8  |
| Sosyal Güvenlik Kesintisi                  | 38,1 |
| Bordro ve İşgücü Vergileri                 | 0    |
| Servet Vergisi                             | 2,6  |
| Genel Tüketim Vergisi                      | 19   |
| Özel Tüketim Vergisi                       | 7,6  |
| Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri | 71,5 |
| Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri  | 28,5 |
| Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH             | 36,6 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 2.18. vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH’deki payının % 36 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından bakıldığında toplam vergi gelirlerinin % 71’i dolaysız vergilerden, yaklaşık % 29’u ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla Alman vergi sisteminin hem dolaylı-dolaysız vergi yapısı hem de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı dikkate alındığında vergi sisteminin vergi adaletini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılabilmektedir.

**Tablo 2.19. Alman Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)**

|   | 1980 | 1990 | 2000 | 2007 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)</b> | 30   | 28   | 25,3 | 25   | 25   | 26   | 26   |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 2.19’da 1980 den 2014 yılına kadar Alman gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %30 olan oran ilerleyen yıllarda düşme eğilimi göstermiş ve 2014 yılı itibariyle %26 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda azalış olduğu görülmektedir.

### **2.2.3.2. Alman Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması**

Alman gelir vergisine kanununa (Einkommensteuergesetz (EStG) göre bütün gerçek kişiler gelir vergisine tabidir. Bunlardan 6 aydan fazla Almanya’da *yaşayanlar tam mükellef* olarak kabul edilerek hem Almanya’da hem de tüm dünyada elde ettikleri gelirlerden vergi vermekle sorumlu tutulurlar. 6 aydan daha az yaşayanlar ise *dar mükellef* kabul edilip sadece Almanya içinde elde ettikleri gelirlerden sorumlu tutulmuşlardır ([http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/germany/index\\_en.htm](http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/germany/index_en.htm)) (8.11.2017).

Gelir vergisi kanunu (EStG) gelirin net tanımını yapmaktan ziyade gelirin unsurlarını sayma yoluna gitmiştir. Bunlar:

- Ziraat ve ormancılık gelirleri (madde 13, 13a, 14, 14a),
- Ticari kazançlar (Madde 15, 15a, 15b, 16, 17),
- Serbest meslek kazançları (Madde 18),
- Ücretler (Madde 19, 19a),
- Sermaye gelirleri (kar payları ve faiz gelirleri gibi) (Madde 20),
- Kiralama ve Leasing gelirleri (gayrimenkul ve bir takım hakların kiralanması gibi) (Madde 21),
- Diğer gelirler (10 yılı doldurmadan arazi ve bir takım hakların elden çıkarılması, emekli maaşları gibi) (Madde 22, 22a, 23).

Görüldüğü gibi Alman gelir vergisi kanunu gelir vergisine konu olan gelirin tanımlanmasında net kaynak teorisi veya net safi artış teorisi benimsememiştir. Bunun yerine ilk altı gelir unsuru kaynak teorisi yedinci gelir unsuru ise safi artış teorisine göre tanımlanmıştır.

### 2.2.3.3. Alman Gelir Vergisi Tarifesi

Tablo 2.20’de 2016 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Buna göre Alman gelir vergisinde tarife mükelleflerin evli ya da bekar olmalarını dikkate alan artan oranlı bir yapıya sahiptir.

**Tablo 2.20. Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2016)**

**Bekar Gelir Vergisi Mükellefleri İçin:**

| Yıllık Kazanç (Euro)                  | Vergi Oranı % |
|---------------------------------------|---------------|
| 8.652 Euro'ya kadar                   | 0             |
| 8.653 Euro'dan 53.665 Euro'ya kadar   | 14            |
| 53.666 Euro'dan 254.446 Euro'ya kadar | 42            |
| 254.447 Euro ve üzeri                 | 45            |

**Evli Gelir Vergisi Mükellefleri İçin:**

| Yıllık Kazanç (Euro)                   | Vergi Oranı % |
|--|---------------|
| 17.304 Euro'ya kadar                   | 0             |
| 17.305 Euro'dan 107.330 Euro'ya kadar  | 14            |
| 107.331 Euro'dan 508.892 Euro'ya kadar | 42            |
| 508.893 Euro ve üzeri                  | 45            |

**Kaynak:** <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income>

Bekar mükellefler için 8.652 Euro, evli mükellefler için ise 17.304 Euro’luk gelir %0 oranında vergilendirilerek vergiden muaf tutulmaktadır. Her iki mükellef türü için de dört dilimden oluşan tarife en yüksek gelir dilimlerine %45 vergi oranı uygulamaktadır.

Ayrıca Doğu ve Batı Almanya’nın birleşmesinden itibaren beş yeni doğu eyaletinde ekonomik durum ve alt yapıyı geliştirmek için sınırsız süre için elde edilen gelir üzerinden %5,5 oranında Dayanışma Vergisi (*Solidaritätszuschlag*) ile eğer

mükellef resmi herhangi bir kiliseye üye ise kilise vergisi adı altında kişinin bulunduğu federal eyalete bağlı olarak % 8 veya % 9 oranında vergi ödemektedir (<http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income>) (8.11.2017).

#### **2.2.3.4. Alman Vergi Sisteminde Vergi Harcaması**

Almanya'da vergi harcamalarının kanuni bir tanımı yapılmamakla birlikte bazı kanunlarda gerçek ve tüzel kişilere verilen dolaylı sübvansiyonlar vergi harcaması olarak rapor edilmektedir. Dolayısıyla Almanya'da kullanılan vergi harcamalarının örtük tanımı, diğer ülkelerdeki vergi harcamalarından biraz farklıdır. Net bir vergi harcaması tanımlamasına gidilmekten ziyade standart vergi yapısından özel sapmalar şeklinde genel olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2010: 88-89).

Vergi harcamaları tahminleri, belirli bir yıl için nakit bazda kaybedilen geliri temsil etmektedir. Vergi harcamaları tahminleri federal hükümetin sübvansiyon raporunda taslak bütçe ile birlikte yılda iki kez sunulmaktadır. Ayrıca taslak bütçeye, merkezi hükümetin en büyük 20 vergi harcamasının bir listesi de eklenmektedir (Jacobsen, 2010: 56).

Vergi harcamaları; Gelir ve Kurumlar Vergisi, Ticaret Vergisi, Net Değer Artış Vergisi, Satış Vergisi, Sigorta Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi, ÖTV, Şans Oyunları Vergisi, Emlak Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergilerinde yer almaktadır (Brix vd., 2004: 14). Vergi harcama uygulaması olarak krediler, indirim, istisna ve muafiyetler, düşük vergi oranı uygulaması ve vergi ertelemelerinden oluşmaktadır (OECD, 2010:187).

*Sübvansiyon Raporu* sadece vergi harcamalarını değil her türlü sübvansiyonları kapsamaktadır. 25. Sübvansiyon Raporu'nda en yüksek 20 vergi harcamasının 2016 yılındaki miktarlarına yer verilmektedir. Açıklanan vergi harcamalarının sınıflandırılması, ilgili vergiler yerine konulara göre yapılmaktadır. Buna göre tüm vergilerdeki 2016 yılı için hesaplanan en yüksek 20 vergi harcaması miktarı 20.9 milyar Euro'dur. Bu tutar toplam vergi harcamasının %93,2'sini oluşturmaktadır (Deutscher Bundestag, 2015: 7-8).

Düşük gelirlilere vergi muafiyeti, belirli konut alımlarında ödenen faize vergi indirimi, ücretli çalışanlara konut kira avantajı muafiyeti, pazar günü ve resmi tatilde çalışanların gelirlerine vergi indirimi, personel indirimleri için ödenek, Kilise vergisinin özel giderlerden düşülmesi gibi başlıklar gelir vergisi içindeki vergi harcamalarını oluşturan konular arasında yer almaktadır (Deutscher Bundestag, 2015: 340).

**Tablo 2.21. Almanya Vergi Harcamaları (2007-2016) (€ Milyar)**

| Yıl      | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|----------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| Milyar € | 23,6 | 23,4 | 28,4 | 25,6 | 21,8 | 20,4 | 20,4 | 21   | 21,8 | 22,9 |

**Kaynak:** Deutscher Bundestag, 22-23-24-25. Subsidy Report of the Federal Government

Tablo 2.21’de 2007-2016 döneminde vergi harcamalarının ( Federal mali yardım ve vergi avantajları) toplam tutarları verilmektedir. 2007 ve 2008 yılında yaklaşık 23 milyar Euro olan vergi harcaması miktarı 2009 yılında 28.4 milyar Euro seviyesine çıkmıştır. Bu artışın nedeni ilgili raporda 2008 Ekonomik Krizi’nin etkilerini atlatmak için vergi harcaması uygulamalarına ağırlık verilmesinden kaynaklandığı belirtilmektedir. 2010 yılında 25.6 milyar Euro olarak gerçekleşen tutar bu yıldan sonra tekrar düşüşe geçmiş ve 2016 yılında 22.9 milyar Euro olarak belirlenmiştir.

1980’ler de toplam vergi harcamalarının GSYİH’ya oranı ortalama %0,8’ler civarında iken, 1990’larda %1’ler civarında, 2006 yılında %0,7 2011 yılında %0,8, 2013 yılında %0,4 ve 2016 yılında %0,8 oranında gerçekleşmiştir. Son yıllarda vergi harcamalarının tutar olarak artarken GSYİH payı olarak düşmesi ülkenin GSYİH artışından kaynaklanmaktadır (Deutscher Bundestag, 22-23-24-25. Subsidy Report of the Federal Government).

### **2.2.3.5. Alman Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi**

Alman gelir vergisi ödeme gücüne ulaşabilmek için artan oranlı vergilemenin yanında en az geçim indiriminin de kullanıldığı görülmektedir. Bu kapsamda bekar mükellefler için 8.652 Euro, evli mükellefler içinse 17.304 Euro gelir vergi dışı bırakılmıştır. Ayrıca en az geçim indirimi miktarına kişilerin çocuk sahibi olmaları durumunda ilaveler yapılmaktadır. En az geçim indirimi uygulaması olarak kabul

edilebilecek bu tutarlar hem ücret geliri sahipleri hem de diğer gelir unsurlarından gelir elde edenler bakımından geçerlidir ( Kaplan, 2012: 373-374).

#### 2.2.4. İngiliz Gelir Vergisi

İngiltere, Birleşik Krallığı oluşturan 4 ülkeden (İngiltere, İskoçya, Galler ve Kuzey İrlanda) en geniş ve en kalabalık olanıdır. Yaklaşık 50 milyon kişi olan İngiltere'nin nüfusu Birleşik Krallık nüfusunun %85'ine tekabül ettiğinden uluslararası ilişkilerde bu dört ülkenin bütününe İngiltere denilmektedir. 2.619 trilyon USD GSYİH ve 39 Bin USD kişi başına düşen milli geliri ile dünyanın en büyük beşinci ekonomisi durumundadır.

##### 2.2.4.1. İngiliz Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü

İlk olarak Napolyon Savaşları sırasında geçici olarak uygulamaya konan gelir vergisi 1842 yılında kalıcı hale getirilmiştir. Şirketler ise 1965 yılında getirilen kurumlar vergisi ile gelir vergisi sisteminin bir parçası haline getirilmişlerdir. Günümüzde vergilerin toplanması ve yönetimi HMRC (Her Majesty's Revenue and Customs) tarafından yerine getirilmektedir.

**Tablo 2.22. 2014 Yılı İngiliz Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)**

| Vergiler                                   | %    |
|--|------|
| Gelir Vergisi                              | 27,4 |
| Kurumlar Vergisi                           | 7,5  |
| Sosyal Güvenlik Kesintisi                  | 18,7 |
| Bordro ve İşgücü Vergileri                 | 0    |
| Servet Vergisi                             | 12,7 |
| Genel Tüketim Vergisi                      | 21,3 |
| Özel Tüketim Vergisi                       | 10,7 |
| Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri | 66,3 |
| Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri  | 33,7 |
| Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH             | 32,1 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 2.22’de 2014 yılı itibariyle İngiltere’de vergilerin gelirlerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmiştir. Buna göre 2014 yılında kişisel gelir vergisinden elde edilen gelirin toplam vergi gelirleri içindeki payı %27 olarak gerçekleşmiştir. Gelir vergisini sırayla genel tüketim vergisi %21, sosyal güvenlik kesintisi %18, servet vergisi %12, özel tüketim vergisi %10 ve kurumlar vergisi %7 ile izlemektedir.

Tablo 2.22. vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH’deki payının % 32 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayrımı noktasından bakıldığında toplam vergi gelirlerinin % 66’sı dolaysız vergilerden, yaklaşık % 34’ü ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla İngiliz vergi sisteminin hem dolaylı-dolaysız vergi yapısı hem de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı dikkate alındığında vergi sisteminin vergi adaletini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılabilmektedir.

**Tablo 2.23. İngiliz Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)**

|   | 1980 | 1990 | 2000 | 2007 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)</b> | 29,4 | 29,4 | 29,3 | 29,9 | 27,5 | 27,7 | 27,4 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 2.23’de 1980’den 2014 yılına kadar İngiliz kişisel gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %29 olan oran 2007 yılına kadar aynı seviyede kalmış fakat sonraki yıllarda düşüş eğilimine geçerek %27 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda azalış olduğu görülmektedir.

#### **2.2.4.2. İngiliz Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması**

İngiliz gelir vergisi kanunu yıllık olarak hesaplanmakta olup mali yıl 6 Nisan’da başlar ve bir sonraki yıl 5 Nisan’da bitmektedir (English Income Tax Act, 2007, 4). Bir yıllık süre içinde İngiltere’de 183 günden fazla kalan herkes İngiltere’de yerleşmiş kabul edilerek dünya çapındaki gelirlerini İngiltere’ye beyan etmek zorundadır. Bu

süreyi doldurmayanlar ise sadece İngiltere’de elde ettikleri gelirlerden sorumludurlar (English Income Tax Act, 2007, 416).

Gelir vergisi kanununda gelirin tanımının yapılması yerine kategorilere ayrılarak vergilendirilecek gelirler belirtilmiştir. Buna göre vergilendirilecek gelir kategorileri:

- Ücret gelirleri (Part 2 of ITEPA 2003),
- Serbest meslek kazançları (Part 9 of ITEPA 2003),
- Emeklilik geliri (Part 10 of ITEPA 2003),
- Ticaret gelirleri (Part 2 of ITTOIA 2005),
- Mülk gelirleri (Part 3 of ITTOIA 2005),
- Faiz gelirleri ve yatırımlardan elde edilen temettüleri (Part 4 of ITTOIA 2005),
- Çeşitli diğer gelirler (Part 5 of ITTOIA 2005).

İlk altı gelir kategorisi gelirin tanımlanmasında kaynak teorisini benimsemiştir. Çeşitli diğer gelirler kısmı ise ilgili kanunda uzunca yer tutmasına rağmen geliri geniş anlamda tanımlamak yerine tek tek gelirleri sayma yoluna gitmiştir. Bu haliyle İngiliz gelir vergisinde gelirin tanımlanmasında kaynak teorisine ağırlık verildiği söylenebilir.

#### 2.2.4.3. İngiliz Gelir Vergisi Tarifesi

Tablo 2.24’da 2017 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. Buna göre İngiliz gelir vergisi tarifesi de %0 ile %45 arasında değişen artan oranlı bir yapıya sahiptir. Kişisel indirim miktarı olan £ 11.500’e kadar vergi oranı % 0’dır. £ 11.5001 ile £ 45.000 arası gelire sahip olanlar temel oran olan %20 oranında vergilendirilmektedirler. £45.001 ile £ 150.000 arası geliri olanlar ise yüksek oran olan %40 oranında vergilendirilirken, yıllık kazancı £150.000 olan mükellefler ek oran olan %45 oranında vergiye tabi tutulmaktadır.

**Tablo 2.24. İngiliz Gelir Vergisi Tarifesi (2017)**

| Dilim           | Vergilendirilecek Gelir    | Vergi Oranı (%) |
|-----------------|----------------------------|-----------------|
| Kişisel İndirim | £ 11.500 'e kadar          | 0               |
| Temel Oran      | £ 11.501 - £ 45.000 arası  | 20              |
| Yüksek Oran     | £ 45.001 - £ 150.000 arası | 40              |
| Ek Oran         | £ 150.000 üzeri            | 45              |

**Kaynak:** <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances> (erişim 12.11.2017)

#### 2.2.4.4. İngiltere Vergi Sisteminde Vergi Harcamaları

İngiltere’de vergi indirimleri üç kategoriye ayırmaktadır. Bunlar *yapısal indirimler* (kişisel ödenek ve temettü gelirlerinin çifte vergilendirmesini önleyici önlemler gibi), *vergi harcaması* (ikamet edilen konutun satıldığında elde edilen kazancın vergilendirilmemesi gibi) ve *yapısal indirimler ve vergi harcamaları* (yaşa bağlı ödenekler, çocuk yardımlar gibi) olarak belirlenmektedir (OECD, 2010: 125).

İngiltere’de vergi harcamaları sadece merkezi hükümetin topladığı vergiler üzerinden hesaplanmaktadır. Bu vergiler arasında Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, Ulusal Sigorta Katkı Vergisi, Sermaye Kazançları Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi, Petrol Gelir Vergisi ve Damga Vergisi sayılabilir (OECD, 2010: 126).

**Tablo 2.25. İngiltere Vergi Harcaması (2012-2016) (Milyon £)**

| Vergi                        | 2012           | 2013           | 2014           | 2015           | 2016           |
|------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Gelir Vergisi                | 32.125         | 31.865         | 34.846         | 34.650         | 36.085         |
| Kurumlar Vergisi             | 1.580          | 2.425          | 3.415          | 3.780          | 4.005          |
| Ulusal Sigorta Katkı Vergisi | 15.430         | 14.710         | 15.975         | 17.140         | 18.155         |
| Sermaye Kazançları Vergisi   | 18.865         | 23.410         | 27.620         | 30.385         | 30.340         |
| Veraset ve İntikal Vergisi   | 1.825          | 1.615          | 1.655          | 1.885          | 1.770          |
| KDV                          | 42.200         | 43.350         | 47.030         | 48.130         | 50.890         |
| ÖTV                          | 85             | 100            | 110            | 120            | 130            |
| Diğer Vergiler               | 470            | 585            | 735            | 845            | 570            |
| <b>TOPLAM</b>                | <b>112.580</b> | <b>118.060</b> | <b>131.386</b> | <b>136.935</b> | <b>141.945</b> |

**Kaynak:** HM Revenue & Customs, (2017), Financial Statement and Budget Report, Estimated costs of principal tax reliefs, s 1-2.

Tablo 2.25. sadece vergi harcaması miktarlarından oluşturulmuştur. Buna göre vergi harcaması tutarı 2012 yılında £112,5 milyar iken 2016 yılına kadar her yıl artarak yaklaşık £142 milyar ulaşmıştır. Vergi türlerine göre vergi harcaması tutarlarına bakıldığında her yıl en fazla vergi harcamasının KDV’den kaynaklandığı görülmektedir. KDV’den sonra en fazla vergi harcaması Gelir Vergisinden kaynaklanmaktadır. 2012-2016 döneminde hesaplanan vergi harcamalarının yarısından fazlası bu iki vergiden kaynaklanmaktadır.

İngiltere’de mükelleflerin vergi yüklerini azaltan üç vergi indirim kategorisi birbirinden kesin çizgiler ile ayrılabilen uygulamalar değildir.

Tablo 2.26’de 2016 yılı gelir vergisindeki *vergi harcaması ve yapısal indirimler ve vergi harcaması* toplam tutarları verilmektedir.

**Tablo 2.26. İngiltere Gelir Vergisi Vergi Harcaması ve Yapısal İndirimler ve Vergi Harcaması Tutarları (milyar £) 2016**

|                                       |         |
|---------------------------------------|---------|
| Vergi Harcaması                       | 141.945 |
| Yapısal İndirimler ve Vergi Harcaması | 5.910   |
| Toplam                                | 147.855 |
| Toplam Tutar \ GDP                    | % 7,6   |

**Kaynak:** HM Revenue & Customs, (2017), Financial Statement and Budget Report, Estimated costs of principal tax reliefs, s 1-2.

2016 yılı gelir vergisinde vergi harcaması olarak kabul edilen toplam tutar yaklaşık £148 milyar olarak hesaplanmaktadır. Bu tutar aynı yıl gerçekleşen GDP’nin %7,6’sına tekabül etmektedir.

Gelir Vergisi’nde vergi harcamaları en fazla (£23.850 milyon) emeklilik, bireysel tasarruf hesapları (£2.800 milyon) ve İngiltere’de ikamet etmeyenlerin satın aldıkları İngiliz menkul kıymetlerine sağlanan istisna (£2.550 milyon) kalemlerinden oluşmaktadır (HM Revenue & Customs, 2017: 1-2).

#### **2.2.4.5. İngiliz Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi**

İngiltere’de her mali yıl yeniden belirlenen her bir vergi mükellefinin vergiden muaf temel kişisel indirim miktarı (personal allowance) vardır. Mükellef bu sınırın üstündeki kazancına gelir vergisi ödemektedir. 2017 Nisan ayında başlayan vergi yılında her bir bireyin £11,500 vergiden muaf kazanç hakkı vardır. Ancak bu muaf kazanç hakkı yıllık brüt kazancı £100,000’un üzerinde olan mükellefler için kademeli olarak azaltılmakta ve £123.000’un üzerinde olan mükellefler için uygulanmamaktadır (<https://www.gov.uk/income-tax-rates>) (9.11.2017).

İngiliz gelir vergisinde en az geçim indirimi matrahtan indirim tekniği kullanılarak uygulanmaktadır. Mükelleflerin vergiden muaf temel kişisel indirim miktarı £11.500 olarak uygulanmasının yanında, kişinin evli olması, kör olması gibi

durumlar da dikkate alınmaktadır. Ayrıca uygulamada yıllık brüt kazancı £100,000'un üzerinde olan mükellefler için bu limiti aşan her 2 sterlin için en az geçim indiriminden 1 sterlin düşülür. Buna göre 2017-2018 mali yılda uygulanan vergiden muaf limitler aşağıdaki gibidir (<https://www.gov.uk/income-tax-rates/income-over-100000>) (09.11.2017).

**Tablo 2.27. İngiltere'de 2017-2018 Mali Yılı En Az Geçim İndirimi Tutarları**

|  |         |
|--|---------|
| Temel Kişisel İndirim Miktarı                            | £11.500 |
| Evli çiftlerde eşinin çalışıp-çalışmamasına bağlı olarak |         |
| Maksimum   | £8.445  |
| Minimum  | £3.260  |
| Görme Özürlü Mükellefler                                 | £2.320  |
| Kar Payı Kazançları                                      | £5.000  |
| Kişisel Tasarruflarda:                                   |         |
| Temel orandan (%20) Vergilendirilenlerde                 | £1000   |
| Yüksek Orandan (%40)Vergilendirilenlerde                 | £500    |

**Kaynak:** <https://www.gov.uk/government/publications/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18#fn:9>

Tablo 2.27'da görüldüğü gibi İngiliz gelir vergisinde en az geçim indirimi uygulaması mükellefin evli veya bekar olmasına, evli ise eşinin çalışıp çalışmamasına, mükellefin görme özürlü olup-olmamasına, elde edilen kazancın kar payı mı yoksa tasarruflardan mı elde edilmesine göre miktarlar değişmektedir.

### 2.2.5. Fransız Gelir Vergisi

Yarı başkanlık sistemiyle yönetilen Fransa yaklaşık 64 milyon nüfusu, 2.434 trilyon USD GSYİH büyüklüğü ve 36 bin USD kişi başına düşen milli geliri ile dünyanın en büyük altıncı ekonomisi konumundadır (The World Bank Data, 2016).

#### 2.2.5.1. Fransız Vergi Sistemi ve Vergi Yükü

1789 yılında imzalanan Fransız İnsan Hakları ve Yurttaş Hakları Bildirisi'nin 13. maddesi verginin gerekliliğini kamu gücünün devamını sağlamak ve idarenin masraflarını karşılamak için olduğunu belirtip toplanacak olan verginin ise tüm

yurttaşlar arasından olanakları oranında eşit olarak alınması gerektiğini belirtmiştir (Ministere des Finances, 2015: 6).

**Tablo 2.28. 2014 Yılı Fransız Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)**

| Vergiler                                   | %    |
|--|------|
| Gelir Vergisi                              | 18,7 |
| Kurumlar Vergisi                           | 5,1  |
| Sosyal Güvenlik Kesintisi                  | 37,4 |
| Bordro ve İşgücü Vergileri                 | 3,5  |
| Servet Vergisi                             | 8,5  |
| Genel Tüketim Vergisi                      | 15,8 |
| Özel Tüketim Vergisi                       | 7,7  |
| Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri | 73,2 |
| Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri  | 26,8 |
| Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH             | 45,5 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 2.28’de 2014 yılı Fransız vergi sisteminde alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük pay % 37 ile sosyal güvenlik kesintileri almaktadır. Daha sonra sırasıyla gelir vergisi % 18, genel tüketim vergisi %15, servet vergisi %8, özel tüketim vergisi %7, kurumlar vergisi %5 ve bordro ve işgücü vergisi %3 ile izlemektedir.

Tablo 2.28. vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH’deki payının %45 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayırımına bakıldığında toplam vergi gelirlerinin %73’ü dolaysız vergilerden, yaklaşık %27’si ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla Fransız vergi sisteminin hem dolaylı-dolaysız vergi yapısı hem de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı dikkate alındığında vergi sisteminin vergi adaletini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılabilmektedir.

**Tablo 2.29. Fransız Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)**

|   | 1980 | 1990 | 2000 | 2007 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri %</b> | 11,6 | 10,7 | 18,0 | 17,1 | 18,1 | 18,6 | 18,7 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 2.29’da 1980 den 2014 yılına kadar Fransız gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında %11,6 olan oran 2000 yılında % 18’e yükselmiş, 2014 yılında ise % 18,7 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda artış olduğu görülmektedir.

### **2.2.5.2. Fransız Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması**

Fransız gelir vergisi kanununda mükellefiyet ikametgâh esasına bağlanmıştır. Buna göre mali ikametgâhı Fransa’da olanlar *tam mükellef* kabul edilmekte ve tüm dünyada elde ettikleri gelirlerden Fransa’ya karşı sorumlu tutulurken, mali ikametgâhı Fransa’da olmayan *dar mükellefler* sadece Fransa’da elde ettikleri gelirlerden sorumlu tutulmuşlardır (CGI, Article 4 A-Article 4 B).

Fransız gelir vergisi (Code général des impôts, CGI) kanununda gelirin bir tanımı yapılmamıştır. Bunun yerine gelir vergisi unsurları kategorilere ayrılarak tek tek sayılmıştır. Bunlar (CGI, Article 1 A):

- Gayrimenkul sermaye iradları,
- Ticari kazançlar,
- Şirket ortaklıkları dolayısıyla elde edilen gelirler,
- Ücret kazançları, maaşlar, ödenekler, emekli maaşları,
- Zirai kazançlar,
- Ticari olmayan serbest meslek kazançları,
- Menkul sermaye iradları ve
- Sermaye kazançları (belli mal ve hakların elden çıkarılmasından sağlanan).

Fransız gelir vergisi kanununda mükellefler bir yıl içinde yukarıdaki sekiz gelir unsurlarında elde ettikleri gelirlerden kanunda izin verilen indirimleri yaptıktan sonra

net geliri beyan etmek zorundadırlar. Böylece kanun üniter gelir vergisi yapısıyla beraber gelir vergisine konu olan geliri tanımlarken kaynak teorisini benimsemiştir.

### 2.2.5.3. Fransız Gelir Vergisi Tarifesi

Fransız gelir vergisi 5 dilimden oluşan artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Tablo 2.30'da 2017 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır.

**Tablo 2.30. Fransız Gelir Vergisi Tarifesi (2017)**

| Vergiye Tabi Gelir (Euro) | Oran (%) |
|---------------------------|----------|
| €9,710                    | 0        |
| €9,711 - €26,818          | 14       |
| €26,819- €71,898          | 30       |
| €71,899 - €152,260        | 41       |
| € 151,261 ve üzeri        | 45       |

**Kaynak:**<https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/> (erişim 09.11.2017).

Tablo 2.30'a göre €9,710'ya kadar gelir elde eden mükellefler vergi oranı 0 olarak belirlenmiştir. Elde edilen gelirin artmasıyla uygulanacak vergi oranı da artmakta ve en üst gelir dilimi olan beşinci dilime %45 olarak uygulanmaktadır.

### 2.2.5.4. Fransa Vergi Sisteminde Vergi Harcaması

Fransa'da vergi harcaması 1980 yılından itibaren her yıl Bütçe Kanunu'na ek olarak raporlanmaktadır. Dar bir çerçevede tanımlanan vergi harcaması genel olarak vergi hesaplanırken vergi gelirlerinde azalmaya yol açan uygulamalar olarak değerlendirilmektedir. Vergi harcamaları, Gelir ve Kurumlar Vergileri, Servet Vergisi, KDV, Damga Vergisi ve diğer dolaylı vergiler gibi her vergi için ayrı olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2010: 84-86).

Devlet için "normal" vergi kanunlarına kıyasla daha düşük vergi gelirleri anlamına gelen yasal tedbirler vergi indirimi, vergi istisnası, ödenek, vergi kredisi, vergi muafiyeti, faiz indirimi gibi araçlardan oluşmaktadır (FIPSCO, 2016: 3).

2000'li yılların başında 400 civarında olan toplam vergi harcaması sayısı 2015 yılında 420 adet belirlenmiştir. Bu miktarın ilgili vergilere göre dağılımı Tablo 2.31'de gösterilmektedir (FIEPECO, 2016: 4).

**Tablo 2.31. Fransa Vergi Sisteminde Vergi Harcaması Miktarı (2014-2016)**

| Vergi   | 2014          | 2015          | 2016          |
|---|---------------|---------------|---------------|
| Gelir Vergisi   | 34.571        | 33.731        | 31.688        |
| KDV   | 17.464        | 17.499        | 17640         |
| Hem Birey hem Kurum Kazançlarından (Sanayi ve Ticari kazançlar) üzerinden Alınan Vergiler | 14.939        | 21.403        | 22.184        |
| Enerji Ürünleri İç Tüketim Vergileri  | 3.598         | 3.898         | 4.228         |
| Kurumlar Vergisi  | 2.832         | 2.649         | 2.657         |
| Diğer Vergiler  | 4.933         | 5.178         | 4.978         |
| <b>Toplam</b>   | <b>78.337</b> | <b>84.358</b> | <b>83.375</b> |

**Kaynak:** République Française, (2016), Des Voies Et Moyens, s 16.

Tablo 2.31'e göre toplam vergi harcaması tutarının %34,2'si tek başına Gelir Vergisinden kaynaklanmaktadır. %20,9'u ise hem birey hem de kurumların sanayi ve ticari ticari kazançları üzerinden alınan vergilerinden oluşmaktadır.

Aynı yıl en çok vergi harcaması aşağıdaki kalemler için hesaplanmıştır (FIEPECO, 2016: 4):

- Rekabetçilik ve istihdam için vergi kredisi (15,8 milyar €)
- Ar & Ge için vergi kredisi (15,8 milyar €)
- % 10 emeklilik indirimi (4,1 milyar €)
- Konutta restorasyon çalışmaları için KDV oranı indirimi (3,4 milyar €)
- Geri ödenebilir ilaçlar üzerindeki KDV oranı indirimi (2,5 milyar €)
- Restoranlar için indirimli KDV oranı (2,4 milyar €)
- Evde çalışan işçilerin istihdamı için vergi kredisi (2 milyar €)
- Gelir Vergisindeki engellilere sağlanan vergi muafiyeti (2 milyar €),
- Dizel yakıt tüketimine ilişkin iç verginin azaltılmış oranı (19 milyar €)
- Sosyal konutların teslimi veya iyileştirilmesi (1.8 milyar €)

2016 yılında toplam vergi harcaması miktarının aynı yılın GSYİH oranı %3,7 olarak hesaplanmaktadır.

### **2.2.5.5. Fransız Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi**

Tarifede €9,710 gelire kadar olan kazançlardan vergi alınmamaktadır. Bu uygulama en az geçim indirimi olarak kabul edilebilir. Beyan edilecek gelir hane halkının her birinin elde ettiği net gelirin toplanmasıyla oluşmaktadır. Mükellef evli ise bir yıl içinde elde edilen tüm gelir beyan edilir. Ortaya çıkan vergiden her ikisi de birlikte sorumludur. Hane halkı olarak beyan edilen gelir çocuk yoksa ikiye bölünür ve her birinden vergiden muaf olan miktar düşülür. Örneğin hane halkı olarak beyan edilen €30.000 önce eş başına €15.000 olarak iki parçaya ayrılır. Sonra her birinden €9,711 düşülür. Kalan kısım %14 vergi oranına tabi tutulur. Eğer mükellef tek kişi ise sadece bir kere net gelirden €9,711 düşülür (<https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/>) (10.11.2017).

Ayrıca mükellefin bakmakla yükümlü olduğu çocuk/çocuklar için eğitim seviyesine göre ek indirim talep edilebilmektedir. Her bir çocuk için ilköğretimde ise €61, lisede ise €153, üniversitede ise €183 indirim talep edilebilmektedir (<https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances/>) (10.11.2017).

### **2.2.6. İtalyan Gelir Vergisi**

Parlamenter cumhuriyet olan İtalya 2016 verilerine göre 60,7 milyon nüfusu, 1.85 trilyon USD GSYİH büyüklüğü ve 30 bin USD kişi başına düşen milli geliri ile dünyanın en büyük sekizinci ekonomisi durumundadır (The World Bank Data, 2016).

#### **2.2.6.1. İtalyan Vergi Sistemi ve Vergi Yükü**

İtalya'da vergiler hem merkezi hükümet hem de bölgesel hükümetler (regional governments) arasında paylaştırılmış ve İtalyan Gelir İdaresi (Agenzia delle Entrate) tarafından toplanmaktadır.

**Tablo 2.32. 2014 Yılı İtalyan Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

| Vergiler                                  | %    |
|---|------|
| Gelir Vergisi                             | 25,9 |
| Kurumlar Vergisi                          | 5    |
| Sosyal Güvenlik Kesintisi                 | 29,8 |
| Bordro ve İşgücü Vergileri                | 0    |
| Servet Vergisi                            | 6,6  |
| Genel Tüketim Vergisi                     | 13,8 |
| Özel Tüketim Vergisi                      | 23,9 |
| Dolaysız Vergiler /Toplam Vergi Gelirleri | 67,3 |
| Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri | 32,7 |
| Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH            | 43,7 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tablo 2.32’de 2014 yılındaki vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre sosyal güvenlik kesintileri %29 ile toplam vergi gelirleri içindeki en büyük kalemi oluşturmaktadır. Daha sonra sırasıyla gelir vergisi %25, özel tüketim vergisi %24, genel tüketim vergisi %13, servet vergisi %6 ve kurumlar vergisi %5 ile yer almaktadır.

Tablo 2.32. vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH’deki payının %43 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayırımına bakıldığında toplam vergi gelirlerinin %67’si dolaysız vergilerden, %32’si ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla İtalyan vergi sisteminin hem dolaylı-dolaysız vergi yapısı hem de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı dikkate alındığında vergi sisteminin vergi adaletini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılabilmektedir.

**Tablo 2.33. İtalyan Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)**

|   | 1980 | 1990 | 2000 | 2007 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri (%)</b> | 23,1 | 26,3 | 24,8 | 25,6 | 26,4 | 26,4 | 25,9 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 2.33’de 1980-2014 dönemi İtalyan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında % 23 olan oran 1990 yılında % 26’ya çıksa da 2000 yılında % 24’e düşmüş ve 2014 yılına gelindiğinde % 26 olarak gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda artış olduğu görülmektedir.

İtalya’da bireyler genel olarak gelir vergisi, gelir vergisi stopajı, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve sosyal güvenlik primleri gibi çeşitli dolaysız vergiler ödemektedirler. Bireyler ödedikleri gelir vergisine ek olarak aynı matrahtan ikamet bölgesine göre değişmekle birlikte % 1,23 ila % 3,33’lük bir bölgesel gelir vergisi (Regional income tax) ve yüzde 0 ile % 0,8’lik bir belediye gelir vergisi (Municipal income tax) ödemektedirler (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Individual-Taxes-on-personal-income>) (10.11.2017).

#### **2.2.6.2. İtalyan Gelir Vergisinde Gelirin Tanımlanması**

İtalya’da gelir vergisi açısından iki tip mükellefiyet bulunmaktadır. Kişi bir yıl içinde 183 günden fazla İtalya’da bulunuyorsa hem İtalya içinde elde ettiği gelirlerden hem de tüm dünya çapında elde ettiği gelirlerden vergi vermekle yükümlüdür. Eğer kişi bir yıl içinde 183 günden daha az İtalya’da bulunmuş ise sadece İtalya’da elde ettiği gelirlerden gelir vergisi vermekle sorumlu tutulmaktadır (The Moore Stephens, 2016: 26).

İtalyan gelir vergisi kanunu (IRPEF) gelirin açık bir tanımı yapılmamış bunun yerine Madde 6’da gelirler kategorilere ayrılarak bu gelirlerden en az birini elde eden kişilerin gelir vergisi mükellefi olacağı belirtilmiştir. Madde 6’ya göre gelirin unsurları:

- Gayrimenkul sermaye iradı (redditi fondiari) (Madde 25-43),
- Sermaye kazançları ( redditi di capitale) (Madde 44-48),
- Ücret geliri (redditi di lavoro dipendente) (Madde 49-52),
- Serbest meslek kazancı (redditi di lavoro autonomo) (Madde 53-54),
- Ticari kazançlar (redditi di impresa) (Madde 55-56),
- Diğer kazançlar (redditi diversi) (Madde 67-71) şeklinde düzenlenmiştir.

Diğer kazançlar kategorisinde ise yine elde edilebilecek gelirler tek tek sayılma yoluna gidilmiştir. Örneğin, arazilerin parselasyonu sonucunda elde edilen gelir, piyango-bahis-çekiliş sonucu elde edilen gelir, yurtdışındaki gayrimenkulden elde edilen gelir, fikri mülkiyet-sanayi alanındaki patentlerden elde edilen gelir Madde 67’de yer alan gelirler arasındadır.

Bu bağlamda İtalyan gelir vergisi kanununda gelirin tanımının kaynak teorisi temel alınarak yapıldığı görülmektedir.

### 2.2.6.3. İtalyan Gelir Vergisi Tarifesi

İtalyan gelir vergisi 5 dilimden oluşan ve artan oranlı bir yapıya sahiptir. Tablo 2.34’da 2017 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır.

**Tablo 2.34. İtalyan Gelir Vergisi Tarifesi (2016)**

| Gelir (Euro)      | Oran (%)   |
|-------------------|--|
| 0 – 15.000        | Gelirin % 23’ü                                   |
| 15.001 – 28.000   | 3.450 Euro + 15.000 Euro’yu geçen tutarın %27’si |
| 28.001 – 55. 000  | 6.960 Euro + 28.000 Euro’yu geçen tutarın %38’i  |
| 55.001 – 75. 000  | 17.220 Euro + 55.000 Euro’yu geçen tutarın %41’i |
| 75.001 – ve üzeri | 25.420 Euro + 75.000 Euro’yu geçen tutarın %43’ü |

**Kaynak:** <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/italy-income-tax.html>

Tarife yapısı incelendiğinde en düşük gelir miktarını gösteren ilk gelir dilimine vergi oranı %23 olarak uygulanmaktadır. Elde edilen gelir miktarı arttıkça uygulanacak olan oranda artmakta ve en yüksek gelir dilimini gösteren beşinci dilimde %43 olarak uygulanmaktadır.

### 2.2.6.4. İtalya Vergi Siteminde Vergi Harcamaları

İtalya diğer birçok ülke gibi vergi harcamalarını standart vergi kanunlarından sapmalar olarak tanımlamakta ve toplam gelirdeki azalmaya bağlı olarak vergi harcamalarının tutarını hesaplama yoluna gitmektedir (Tyson, 2014: 5). Matrahtan

kesintiler, muafiyet ve istisnalar, düşük faiz oranı uygulaması, vergi kredileri ve vergi ertelemeleri İtalyan vergi sisteminde en çok kullanılan vergi harcaması uygulamalarındandır (Keen vd., 2012: 18).

**Tablo 2.35. İtalya Vergi Harcama Tutarı ve GSYİH Payları (2011)**

| Vergi            | Tutar (€, milyar) | GSYİH Payı (%) |
|------------------|-------------------|----------------|
| Gelir Vergisi    | 83.26             | 5,32           |
| Kurumlar Vergisi | 33.08             | 2,11           |
| KDV              | 40.04             | 2,56           |
| ÖTV              | 3.17              | 0,20           |
| Toplam           | 159.55            | 10             |

**Kaynak:** Tyson, J., (2014), "Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?", IMF Working Paper, WP/14/7, s 7-11.

2011 yılında toplam vergi harcaması tutarı 159,55 milyar Euro olarak hesaplanmaktadır. Bu tutarın 83.26 milyar Euro'su Gelir Vergisi'nden, 40.04 milyar Euro'su KDV'den, 33.08 milyar Euro'su Kurumlar Vergisi'nden ve 3.17 milyar Euro'su ÖTV'den kaynaklanmaktadır. Ayrıca aynı yıl toplam vergi harcaması GSYİH'nin %10'u olarak hesaplanmaktadır.

**Tablo 2.36. Gelir Vergisi'ndeki En Yüksek Tutarlı Vergi Harcamaları**

| Vergi Harcaması   | Tutar (€ milyar) | GSYİH Payı (%) |
|---|------------------|----------------|
| İstihdam, emeklilik ve serbest meslek gibi faaliyetlerden elde edilen ücret gelirlerine uygulanan vergi kredisi | 37.73            | 2,41           |
| Faiz, temettü, sermaye kazancı vb. kazançlar için düşük gelir vergisi oranı                                     | 13.17            | 0,84           |
| Bakmakla yükümlü olunan akrabalar için vergi kredisi  | 10.50            | 0,67           |
| Çalışanların emeklilik planları için vergi muafiyeti  | 10.10            | 0,64           |
| İşten ayrılmalarda alına gelir (kıdem tazminatı gibi) için düşük gelir vergisi oranı                            | 5.10             | 0,33           |
| Serbest Çalışanların emeklilik planları için vergi muafiyeti  | 4.31             | 0,28           |
| Tıbbi giderler ve sağlık harcamaları için vergi kredisi   | 2.36             | 0,15           |
| <b>Gelir vergisindeki en yüksek tutarlı vergi harcamaları</b>   | <b>83.26</b>     | <b>5,32</b>    |

**Kaynak:** Tyson, J., (2014), "Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?", IMF Working Paper, WP/14/7, s 7.

Tablo 2.36'da gelir vergisi içindeki en yüksek tutarlı vergi harcamaları verilmektedir. Buna göre ücret gelirlerine uygulanan vergi kredisi uygulaması toplam

vergi harcamaları içinde en yüksek payı oluşturmaktadır. Bu düzenlemeyi faiz, temettü, sermaye kazancı gibi kazançlar için uygulanan düşük gelir vergisi oranı uygulaması takip etmektedir.

2011 yılında 720 olan vergi harcaması miktarı 2016 yılın için 468 adedi merkezi vergilerden 166 adedi de yerel vergilerden olmak üzere toplamda 610 adet belirlenmiştir. 2016 yılı için toplam vergi harcaması tutarı 175,1 milyar Euro olarak hesaplanmaktadır (Senate of the Italian Republic, 2017: 2). Bu tutar 2016 GSYİH'nın %10,4'üne denk gelmektedir.

### 2.2.6.5. İtalyan Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi

İtalyan gelir vergisi sisteminde oldukça ayrıntılı en az geçim indirimi mekanizması uygulanmaktadır. En az geçim indirim uygulaması:

- 1) İstihdam vergisi kredileri
  - a) İstihdam gelirleri
  - b) Emeklilik gelirleri
  - c) Serbest meslek gelirleri
- 2) Aile vergi kredileri
- 3) Giderler için diğer vergi kredileri şeklinde düzenlenmiştir.

2016 yılı için uygulanan istihdam geliri kredisi Tablo 2.37'deki gibidir.

**Tablo 2.37. İtalya'da 2016 Yılı İçin Uygulanan İstihdam Geliri Kredisi**

| İstihdam Geliri (Euro) | Vergi Kredisi Tutarı (Euro)                  |
|------------------------|--|
| 8.000'e kadar          | 1.880  |
| 8.001 ila 28.000       | $978 + (902 \times (28\ 000 - I) / 20\ 000)$ |
| 28.001 ila 55.000      | $978 \times (55\ 000 - I) / 27\ 000$         |
| 55.000 üzeri           | 0  |

I: Toplam vergiye tabi gelir.

**Kaynak:** (The Moore Stephens, 2016: 27).

Hem istihdam geliri kredisi hem de emekli geliri kredisi 55.000 Euro'nun üzerindeki gelirlere uygulanmamaktadır.

**Tablo 2.38. İtalya’da Emeklilik Vergi Kredisi Tutarları (2016)**

| Emekli Ücreti (Euro)       | Vergi Kredisi Tutarı (Euro)  |
|----------------------------|--|
| 8.000’e kadar              | $(1.880 \times \text{gün}) / 365$ Vergi kredisi 713 € 'dan düşük olamaz                                  |
| 8,001 ila 15,000           | $1,297 + (583 \times \text{oran})$<br>$(15.000 - \text{Vergilendirilebilir gelir}) / 7000 = \text{oran}$ |
| 15.000 € 'dan 55.000 €' ya | $1.297 \times \text{"oran"}$<br>$(55.000 - \text{Vergilendirilebilir gelir}) / 40.000 = \text{"oran"}$   |
| 55.000'in üstünde          | Sıfır  |

**Kaynak:** <http://taxsummaries.pwc.com/ID/JDCN-89HSQ7>

2016 yılı için uygulanan serbest meslek kazancı geliri kredisi Tablo 2.39’deki gibidir.

**Tablo 2.39. İtalya’da Serbest Meslek Kazancı Geliri Kredisi (2016)**

| Serbest Meslek Geliri (Euro) | Vergi Kredisi Tutarı (Euro)        |
|------------------------------|------------------------------------|
| 4.800’e kadar                | 1.104                              |
| 4.8001 ila 55.000 arası      | $1104 + (55\ 000 - I)/50\ 200$     |
| 55.000 üzeri                 | $978 \times (55\ 000 - I)/27\ 000$ |

I: Toplam vergiye tabi gelir.

**Kaynak:** The Moore Stephens, 2016: 28

2016 yılı için uygulanan Aile vergisi kredisi Tablo 2.40’deki gibidir. Aile vergisi kredisi bakmakla yükümlü olunan eş, çocuk ve mükellefle yaşayan diğer akrabaları kapsamaktadır. Aile vergisi kredisi bakmakla yükümlü olan eş ve aile bireylerine göre değişmektedir.

**Tablo 2.40. İtalya’da Aile Vergisi Kredisi (2016)**

| Bağımlılar                   | Vergi Kredisi Tutarı  |
|------------------------------|---|
| Bağımlı Eş                   | 80.000 Euro gelire sahip olunması durumunda 0 Euro’ya kadar inen 800 Euro                 |
| Üç yaşın altındaki çocuklar* | 95.000 Euro gelire sahip olunması durumunda 0 Euro’ya inen her bir çocuk için 1.200 Euro. |
| Üç yaşından büyük çocuklar*  | 95.000 Euro gelire sahip olunması durumunda 0 Euro’ya inen her bir çocuk için 950 Euro.   |
| Bağımlı diğer kişiler        | 80.000 Euro gelire sahip olunması durumunda 0 Euro’ya inen her bir bağımlı için 750 Euro. |

\* Tutar özürlü çocuklar için 400 Euro arttırılacaktır.

**Kaynak:** <http://taxsummaries.pwc.com/ID/JDCN-89HSQ7> (erişim 17.11.2017).

Aile vergisi kredisinde eğer bağımlıların (eş-çocuk veya akraba) yıllık gelirleri 2.840 Euro'dan fazla olması durumunda kredi indirimlerinden faydalanamazlar (The Moore Stephens, 2016: 33).

Yukarıda sayılan en az geçim indirimi uygulamalarının yanında belgelendirilmek şartıyla yıllık yapılan bir takım giderler için de vergi indirimi talep edilebilmektedir. Bunlar arasında örneğin (<http://taxsummaries.pwc.com/ID/JDCN-89HSQ7>):

İpotek faiz kredisi; en fazla 4.000 Euro,

Eğitim kredisi; anaokul, ilkokul, orta ve lise için değişen tutarlarda,

Hayat sigortası ve kaza sigortası kredisi; en fazla 530 Euro,

Kira ücret kredisi; yıllık geliri en fazla 30.987,41 Euro olan mükellefler için gelirlerine göre değişen miktarda uygulanmaktadır.

### **2.2.7. Kanada Gelir Vergisi**

1867 yılında Konfederasyon Yasası ile kurulan Kanada 10 eyalet ve 3 bölgeden oluşmaktadır. Yaklaşık 36 Milyon nüfusa sahip olan ülke 1.53 trilyon USD GSYİH'sı ve 42 bin USD kişi başına düşen gelir seviyesi ile dünyanın en büyük 11. Ekonomisi durumundadır (The World Bank Data, 2016).

#### **2.2.7.1. Kanada Vergi Sistemi ve Vergi Yüğü**

Kanada'da vergilendirme Federal Hükümet ve Eyaletler (Provincial Government) arasında paylaştırılrsa da Vergi toplama genellikle Federal Hükümet tarafından Kanada Gelir Ajansı (CRA) aracılığıyla kontrol edilmektedir. 1867 Anayasa'sı ile Parlamento'ya sınırsız vergilendirme yetkisi tanınmıştır.

**Tablo 2.41. 2014 Yılı Kanada Vergi Sistemini Oluşturan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payları (%)**

| Vergiler                  | %    |
|---------------------------|------|
| Gelir Vergisi             | 36,3 |
| Kurumlar Vergisi          | 11,7 |
| Sosyal Güvenlik Kesintisi | 15,1 |

|  |      |
|--|------|
| Bordro ve İşgücü Vergileri                 | 2,0  |
| Servet Vergisi                             | 11,7 |
| Genel Tüketim Vergisi                      | 13,8 |
| Özel Tüketim Vergisi                       | 21,6 |
| Dolaysız Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri | 77   |
| Dolaylı Vergiler / Toplam Vergi Gelirleri  | 23   |
| Toplam Vergi Gelirleri / GSYİH             | 31,2 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 94-103-107-109-123.

Tabloda 2.41’de 2014 yılı Kanada vergi sisteminde yer alan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payları verilmektedir. Buna göre toplam vergi gelirleri içindeki en büyük pay % 36 ile gelir vergisine ait olduğu görülmektedir. Daha sonra sırasıyla özel tüketim vergisi % 21, sosyal güvenlik kesintisi % 15, genel tüketim vergisi % 13, servet vergisi % 11’lik payları ile kurumlar ve servet vergisi ve son olarak % 2 ile bordro ve işgücü vergileri gelmektedir.

Tablo 2.41. vergi yükü bağlamında değerlendirildiğinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH’deki payının % 31 olarak gerçekleştiği görülmektedir. Vergi yükünün dolaylı-dolaysız vergi ayırımına bakıldığında toplam vergi gelirlerinin % 77’si dolaysız vergilerden, yaklaşık % 23’ü ise dolaylı vergilerden kaynaklandığı görülmektedir. Dolayısıyla Kanada vergi sisteminin hem dolaylı-dolaysız vergi yapısı hem de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı dikkate alındığında vergi sisteminin vergi adaletini olumlu yönde etkilediği sonucuna varılabilmektedir.

**Tablo 2.42. Kanada Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (1980-2014)**

|   | 1980 | 1990 | 2000 | 2007 | 2012 | 2013 | 2014 |
|---|------|------|------|------|------|------|------|
| <b>Gelir Vergisi / Toplam Vergi Gelirleri %</b> | 34,1 | 40,8 | 36,8 | 37,1 | 36,4 | 36,2 | 36,3 |

**Kaynak:** OECD, (2016), Tax Revenue Statistics, s 107.

Tablo 2.42’de 1980-2014 dönemi Kanada gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı verilmektedir. Buna göre 1980 yılında % 34 olan oran 1990 yılında önemli bir artış göstererek % 40’a yükselmiştir. 2000 yılında % 36 seviyesine düşen oran 2014

yılında da yaklaşık aynı seviyededir. Karşılaştırma 1980 ve 2014 yılları için yapıldığında oranda artış olduğu görülmektedir.

### **2.2.7.2. Kanada Gelir Vergisinde Gelirin Tanımı**

Kanada'da gelir vergisi hem federal devlet hem de yerel yönetimler tarafından alınmaktadır. Federal hükümet Quebec dışındaki tüm yerel hükümetler adına gelir vergisi tahsil etmektedir.

Kanada gelir vergisi kanununa göre (Bölüm I, altparagraf 2 (1)) Kanada'da ikamet eden her kişi Kanada içinde ve dışında elde ettiği gelirleri beyan etmek ve vergilendirilebilir geliri üzerinden gelir vergisi ödemekle mükelleftir. Bir kişinin Kanada'da ikamet edip etmemesi Kanada'da geçirdiği sürenin yanında Kanada'da akrabalarının bulunması, Kanada'daki banka hesapları, diğer sosyal ve ekonomik bağlara göre belirlenmektedir. Kanada'da ikamet etmeyen veya yılda 183 gün veya daha fazla süreyi burada geçirmeyen kişiler gelir vergisini sadece Kanada'da elde ettikleri miktar üzerinden ödemektedirler (<http://www.taxtips.ca/personaltax/whopaystax.htm>).

Vergilendirilebilir gelir ise mükellefin bir yılda elde ettiği gelirden kanunun izin verdiği kesintilerin (emeklilik ödemeleri, çocuk bakım masrafları gibi) düşülmesiyle ulaşılır.

Gelir vergisi kanununda gelir net bir şekilde tanımlanmamış bunun yerine mali yılda elde edilen tüm gelirler gelir vergisine konu yapılmıştır. Bunun yanında kanun yıl içinde elde edilebilecek geliri çeşitli alt kategorilere ayırmıştır. Bu kategoriler (<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/rtrn/cmpltng/rprtng-ncm/rprtngmn-eng.html>):

- İstihdam ve Serbest Meslek Gelirleri: Maaş, ücret, komisyon, araştırma hibeleri, gayri maddi hak bedelleri, serbest meslek faaliyeti gelirleri, tarım veya balıkçılıktan elde edilen gelirler)

- Emeklilik Gelirleri: Hem Kanada'dan hem de yabancı ülkelere elde edilen emekli maaşları.

• Yatırım Gelirleri: Yurtiçi şirketlerden elde edilen temettü gelirleri, yabancı faiz ve temettü gelirleri, sermaye kazançları (hisse senedi-tahvil-yatırım fonu geliri, konut satışı-kirası gelirleri).

• Fayda Gelirleri: Evrensel çocuk bakım parası (UUCB), istihdam sigortası miktarı, alınan işçi tazminatları, sosyal yardım ödenekleri.

Gelir vergisi kanununda hem kişilerin bir yıldaki elde ettikleri tüm gelirleri beyan etmeleri istenmesi hem de elde edilen geliri oldukça ayrıntılı kategorilere ayrılması kaynak teorisinden çok safi artış teorisinin benimsendiğini göstermektedir.

### 2.2.7.3. Kanada Gelir Vergisi Tarifesi

Kanada gelir vergisi beş dilimli ve artan oranlı bir tarife yapısına sahiptir. Tablo 2.43'de 2017 yılı için uygulanan gelir vergisi tarifesi yer almaktadır. En düşük % 15 ile başlayan tarifede gelir arttıkça oranlar da artmakta ve en üst gelir dilimine % 33 olarak uygulanmaktadır.

**Tablo 2.43. 2017 Yılı Kanada Gelir Vergisi Tarifesi**

| Gelir Dilimi (Kanada Doları)        | Oran | Brüt Vergi Tutarı                                 |
|-------------------------------------|------|---|
| İlk 45.916 \$ için                  | 15   | Gelir tutarı * %15                                |
| 45.916 \$'dan – 91.831 \$'a kadar   | 20,5 | 6887 \$ + 45.916 \$'ı geçen miktarın %20,5'i      |
| 91.831 \$ 'dan 142.353 \$' a kadar  | 26   | 16.300 \$ + 91.831 \$'ı geçen miktarın %26'sı     |
| 142.353 \$ 'dan 202.800 \$' a kadar | 29   | 29.436 \$ + 142.353 \$'ı geçen miktarın %29'u     |
| 202.800 \$'dan fazlası              | 33   | 46.965 46.965 + 202.800 \$'ı geçen miktarın %33'ü |

**Kaynak:** <http://www.taxtips.ca/taxrates/canada.htm> (erişim 05.06.2017).

Gelir vergisi aynı zamanda eyaletlerde de toplanmaktadır. Her eyaletin farklı bir gelir vergi tarifesi olmakla beraber hesaplanması federal gelir vergisi tarifesiyle aynıdır ([http://www.dynamic.ca/eng/snapshots/newcomer/newcomer\\_taxsystem.html](http://www.dynamic.ca/eng/snapshots/newcomer/newcomer_taxsystem.html)) (17.11.2017).

#### 2.2.7.4. Kanada Vergi Siteminde Vergi Harcamaları

Kanada Maliye Bakanlığı ilk kez 1979 yılında federal vergi harcamalarını rapor etmiştir. 1994 yılından bu yana Gelir ve Kurumlar vergileri ile Mal ve Hizmet Vergisi (GST) vergi harcaması tahminleri yayınlanmaktadır (Report on Federal Tax Expenditures, 2017: 5).

Kanada, vergi harcamasını net bir şekilde tanımlamamaktadır. Bunun yerine her bir vergi kanununun temel yapısal unsurlarını belirlemekte ve vergi düzenlemelerini bu belirlenen yapısal unsurlar ile karşılaştırmaktadır. Böylece yapılan kıyaslama sonucunda belirlenen yapısal unsurlardan olası sapmalar vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir. Vergi harcamalarına geniş bir yaklaşım sağlayan bu uygulama ile çok sayıda vergi düzenlemesi vergi harcaması olarak değerlendirilmektedir (Brix vd, 2004: 98).

- Gelir vergisinde kıyaslama yapabilmek için kabul edilen temel yapısal unsurlar;
  - Mevcut vergi oranları ve vergi dilimleri,
  - Vergi konusu olarak birey geliri,
  - Vergilendirme yılı takvim yılı olarak alınması,
  - Enflasyon düzeltmesi yapılmış vergi matrahı,
  - Devlet kuruluşlarının vergilelendirilmesi,
  - Çifte vergilendirmeyi önleyecek veya azaltacak vergi uygulamaları olarak belirlenmiştir. Böylece gelir vergisindeki bu belirlenen bu temel yapısal unsurlar haricindeki uygulamalar vergi harcaması olarak değerlendirilebilmektedir (Report on Federal Tax Expenditures, 2017: 10-12).

Uygulamada muafiyetler, kesintiler, krediler (geri ödemeli ve geri ödemesiz), indirim ve mükellefe iade edilen vergi, tercihli vergi oranı, ek vergi, zamanlama tercihi (timing preference) gibi araçlar vergi harcaması olarak kabul edilmektedir (Report on Federal Tax Expenditures, 2017: 53).

Vergi harcamaları konularına göre sınıflandırılmaktadır. Gelir vergisi içindeki vergi harcamaları;

- Kültür ve Eğence ( rn. Hediye edilen kültürel varlıkların değerinin vergiden muaf olması)
- Eğitim ( rn. Eğitim kredisi)
- İstihdam ( rn. Emeklilik primi kesintisi)
- Aile ( rn. Bakıcı kredisi)
- Tarım ve Balıkçılık ( rn.500.000 Kanada Doları vergi muafiyeti)
- Genel İŞletme ve Yatırım ( rn. Yatırım indirimi)
- Sağlık ( rn. Sağlık harcamaları kredisi)
- Gelir Devamı ve Emeklilik ( rn. Sosyal yardımların vergilendirilmemesi)
- Küçük İŞletme Muafiyet ( rn. İzin verilen işletme yatırım kayıplarının vergilendirilmemesi)
- Diğer Konular ( rn. Bağış kredisi, Siyasal destek kredisi gibi.) konulardan oluşmaktadır (Report on Federal Tax Expenditures, 2017: 126-127).

Kanada Federal Vergi Harcamalarına İlişkin Rapor (2017) vergi harcamalarının 1991-2015 dönemi gelişimi hakkında bilgiler sunmaktadır.

**Tablo 2.44. 2015 Yılı Kanada Vergi Harcaması (milyon Dolar)**

| Yıl  | Toplam Vergi Harcaması | Gelir Vergisinden Kaynaklanan Vergi Harcaması | Toplam Vergi Harcamaları İçindeki Gelir Vergisi Harcamalarının Payı (%) |
|------|------------------------|---|---|
| 2015 | 117,9                  | 84,2  | 71  |

**Kaynak:** Department of Finance Canada, (2017), Report on Federal Tax Expenditures - Concepts, Estimates and Evaluations, <https://www.fin.gc.ca/taxexp-depfisc/2017/taxexp1708-eng.asp> (erişim 03.01.2017).

Bu rapora göre:

- 2015 yılında federal gelir ve kurumlar vergisi ile Mal ve Hizmet Vergisi (GST) ile ilgili olarak 182 adet vergi harcaması yapılmıştır. Bunların toplam değeri 117,9 milyar Dolar olarak hesaplanmaktadır.

- Toplam vergi harcamalarının parasal tutarı 1991 yılından 2015 yılına %74 (50.1 milyar dolar) oranında artış göstermiştir.

- 2015 yılındaki toplam vergi harcamalarının %71'i (84,2 milyar Dolar) Gelir Vergisinden, %16'sı (18.6 milyar Dolar) Kurumlar Vergisinde ve %13'ü (15.1 milyar Dolar) ise Mal ve Hizmet vergilerinden kaynaklanmaktadır.

- 2015 yılında 182 olan vergi harcaması sayısının 85'i gelir vergisi, 61'i kurumlar vergisi ve 36'sı mal ve hizmet vergisinden oluşmaktadır.

- 2015 yılındaki toplam vergi harcamalarının GSYİH oranı %7,5 olarak gerçekleşmiştir.

#### **2.2.7.5. Kanada Gelir Vergisinde En Az Geçim İndirimi ve Ayırma İlkesi**

Kanada'da en az geçim indirimi mekanizması gibi işleyen ve her mükellef için geçerli vergiden muaf gelir miktarı (personal amount) mevcuttur. En az geçim indirimi uygulaması olan bu tutar eyaletlerde değişebilmektedir. 2016 yılında federal düzeyde bu miktar 11.474 dolarıdır. Ancak bu miktar mükellefin Kanada'da bulunduğu süreye göre değişiklik göstermektedir. Örneğin, mükellef 240 gün boyunca Kanada da bulunmuşsa 7.544 dolar  $((240 * 11.474) / 365)$  olarak hesaplanmaktadır ([http://www.dynamic.ca/eng/snapshots/newcomer/newcomer\\_taxsystem.html](http://www.dynamic.ca/eng/snapshots/newcomer/newcomer_taxsystem.html)) (20.11.2017).

Mükellef evli ise vergiden muaf miktarın aynısını isteyebilir. Yine mükellefin bakmakla yükümlü olduğu anne-baba, büyükanne-büyükbaba ve 18 yaşından küçük engelli çocuklar için de maksimum 11.474 \$ indirim talep etme hakkı vardır (<http://www.taxplanningguide.ca/tax-planning-guide/section-2-individuals/what-tax-credit/>) (20.11.2017).

#### **2.2.8. Seçilen Ülkelerdeki Gelir Vergisi Uygulamalarının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

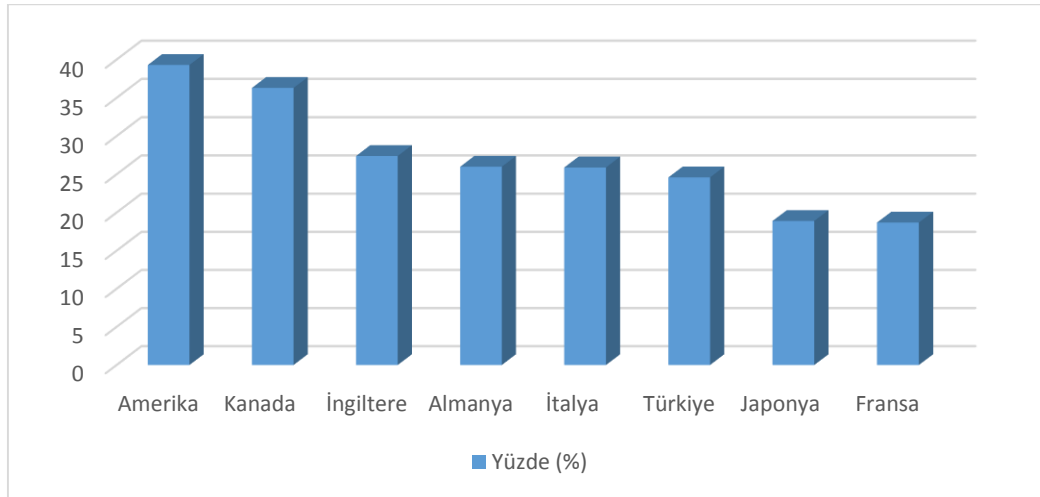
Seçilen ülkelerin vergi sistemlerinin vergi adaletini ne yönde etkilediği ile ilgili yapılacak olan bir değerlendirme için vergi yükü oranı, vergi sisteminin dolaylı-dolaysız yapısı ve gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının dikkate alınması bu konuda bir fikir verebilecektir. 2014 yılında OECD ortalama vergi yükü oranı %34

olarak gerçekleşmiştir. Buna göre Fransa (%45) ve İtalya (%43) vergi yükü ortalamının oldukça üzerinde olduğu görülmektedir. Almanya (%36) ise ortalamının biraz üzerindedir. Japonya (%32), İngiltere (%32) ve Kanada'da (%31) ise ortalamının hemen altında gerçekleşmektedir. ABD'de ise vergi yükü (%25,9) ortalamının oldukça altında gerçekleşmektedir.

Şüphesiz ki vergi yükünün ortalamının üzerinde veya altında olması vergi adaleti hakkında doğru bir yorum yapılmasına yeterli olmamaktadır. Bunun yanında vergi sisteminin dolaylı dolaysız vergi yapısının da göz önüne alınması gerekmektedir. OECD sistematığına göre ülkelerin toplam vergi gelirlerindeki dolaylı-dolaysız vergi yapısı bakımından istisnasız tüm ülkelerde dolaysız vergilerin payının dolaylı vergilere göre daha fazla olduğu görülmektedir. Öyle ki dolaysız vergilerin payı ABD 'de %82, Japonya'da ise %80 gibi oldukça yüksek oranda gerçekleşmiştir. Bu iki ülkeyi Kanada % 77, Fransa % 74, Almanya % 71, İtalya % 67 ve son olarak İngiltere % 66 ile takip etmektedir.

Ayrıca inceleme konusu itibariyle gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı Grafik 2.1'de gösterilmektedir.

**Grafik 2.1. Seçilen Ülkelerde Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2014 - %)**



Grafik 2.1'e göre Türkiye'de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı Amerika, Kanada, İngiltere, Almanya ve İtalya'dan sonra gelmektedir. Japonya ve Fransa'da ise vergi gelirlerinde ilk sırada yine dolaysız vergi kabul edilen sosyal güvenlik kesintileri yer almaktadır. Türkiye'de ise gelir vergisinin payı KDV'den sonra ÖTV ile birlikte ikinci sırada gelmektedir. Bu durum Türkiye'de gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının arttırılabileceği anlamına gelmektedir.

Dolaysız vergilerin dolaylı vergilere göre daha adil oldukları ve gelir vergisinin vergi adaletini sağlayan en önemli vergi olduğu kabulüyle birlikte seçilen ülkelerin vergi sistemlerinin dolaylı-dolaysız vergi yapıları ve gelir vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payları dikkate alındığında bu ülkelerde vergi sistemlerinin vergi adaletini olumlu yönde etkileyecek şekilde düzenlendiği sonucu çıkmaktadır.

Seçilen ülkelerdeki gelir vergilerinin geliri nasıl tanımladıkları, uygulanan vergi tarifesi, ödeme gücüne ulaşmak için kullanılan vergi harcaması ve en az geçim indirimi gibi uygulamaların bulunup bulunmadığı gelir vergisinin vergi adaletini sağlama fonksiyonuyla yakından ilgilidir.

İlgili ülkelerin gelir vergisi kanunlarında gelirin hangi teoriye göre tanımlandığına bakıldığında; ABD ve Kanada'da mali yılda elde edilen tüm gelirler gelir vergisinin konusuna dahil edilerek safi artış teorisinin benimsendiği, Japonya, Almanya, İngiltere ve İtalya'da ise "diğer kazanç ve iratlar" unsuruna yer verilerek safi artış teorisine ağırlık verilmeye çalışıldığı, Fransa'da ise daha çok kaynak teorisi ağırlıklı olmakla birlikte karma olarak uygulama yoluna gidildiği görülmektedir.

Vergi tarifeleri incelendiğinde istisnasız tüm ülkelerde artan gelir ile birlikte daha yüksek oranların uygulandığı dilimli artan oranlı tarifeler kullanılmaktadır. Vergi oranları itibarıyla en düşük gelire uygulanan oranın en yüksek olduğu ülke %23 ile İtalya dikkat çekmektedir. En üst gelir dilimine uygulanan oranlar bakımından %45 ile Japonya-Almanya-İngiltere-Fransa ön planda yer almaktadır. Dilim sayısına bakıldığında ABD ve Japonya 7 dilimli, Fransa-İtalya ve Kanada 5 dilimli, Almanya-İngiltere ise 4 dilimli tarife yapısı kullanılmaktadır. Ayrıca Alman gelir vergisi tarifesi mükellefleri bekar ve evli şeklinde iki kategoriye ayırmış ve vergi oranları ile dilim sayısı aynı kalmakla beraber dilimlerdeki başlangıç ve bitiş tutarlarında farklılaşmaya gidilmiştir. Amerikan gelir vergisi tarifesi ise mükellefleri medeni durumlarına ve ortak

veya ayrı beyanname vermelerine göre dörde ayırmıştır. Bu uygulanan dört farklı tarifinin dilim sayısı ve oranları aynı kalmakla beraber dilimlerdeki başlangıç ve bitiş tutarlarında farklılaştırmaya gidilmiştir.

Vergi harcamaları değerlendirildiğinde öncelikle seçilen ülkeler vergi harcaması kavramını genellikle “standart vergi sisteminden sapmalar” olarak tanımlasa da uygulamada vergi kredisi, istisna ve muafiyet bir ülkede vergi harcaması olarak değerlendirilirken diğer bir ülkede vergi harcamaları içinde hesaplanmayabilmektedir. Bununla birlikte seçili ülkelerin hepsi politika hedefleri doğrultusunda vergi harcamalarını vergi kanunlarında uygulamaktadırlar. Bu bağlamda ABD, İngiltere, Fransa, İtalya ve Kanada’nın Japonya ve Almanya’dan ayrıştığı görülmektedir. Japonya ve Almanya’da toplam vergi harcamalarının tutarı GSYİH’nin %1’inden az iken, diğer ülke grubunda bu oran %3,7 ile %10 arasında değişmektedir. Toplam vergi harcamalarının içinde gelir vergisinin payı ABD’de %88, Kanada’da %71, İtalya’da %53, Fransa’da %34 ve İngiltere’de %25 olarak gerçekleşmektedir.

Bilindiği gibi vergi harcamaları mükelleflerin ödeme gücüne ulaşarak vergi adaletine katkı sağlayabildiği gibi yatırımların ve istihdamın artırılması, belirli sektörlerin geliştirilmesi dolayısıyla ekonomik büyümenin artırılması gibi amaçlar doğrultusunda da kullanılmaktadır. Toplam vergi harcaması tutarı içinde gelir vergisinin payları göz önüne alındığında sırasıyla ABD, Kanada, İtalya ve Fransa’da vergi harcamalarının vergi adaletini sağlama fonksiyonu ön planda tutulduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

En az geçim indirimi uygulaması seçilen tüm ülke gelir vergilerinde farklı tekniklerle de olsa uygulanmaktadır. Bazı ülkeler matrahtan indirim tekniğini bazı ülkeler vergiden indirim tekniğini kullanırken bazı ülkelerde kişilerin hesaplanan vergiden maktu tutarlarda indirim isteme hakkı tanınmıştır (Kaplan, 2012: 380). Ayrıca tüm ülkelerde mükellefin engelli veya görme özürlü olması, çocuk sahibi olup olmaması veya çocuk sayısı, eş ve çocuktan başka bakmakla yükümlü olduğu akrabasının bulunup bulunmaması gibi durumlarda en az geçim indirimi miktarında değişikliğe gidilmektedir.

Ayırma ilkesinin uygulanması bakımından ABD, Almanya, İngiltere, Fransa ve Kanada’da uygulama söz konusu olmamakla birlikte özellikle Japonya ve İtalya’da

matrahtan indirilecek miktar göz önüne alındığında ücret gelirlerinde sermaye gelirlerinden daha fazla olması, bu ilkeye önem verildiğinin açık bir göstergesidir.



## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 1980 YILINDAN GÜNÜMÜZE TÜRK VERGİ SİSTEMİ'NİN VE 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU'NUN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi sistemi bir ülkede belirli bir zamanda uygulanan bütün vergilerin oluşturduğu bütünü ifade etmek için kullanılmaktadır. Vergi sistemleri her ülkenin sosyal, ekonomik, siyasal ve hukuki durumuna göre değişik yapıda olabilmektedir. Ülkelerin kendi ekonomik ve sosyal yapısı değiştikçe de vergi sisteminde değişiklikler yapılabilmektedir (Herekman, 1989: 121). Bu bağlamda vergi sistemi canlı, dinamik ve zaman içinde değişen bir yapıdadır.

Farklı amaçlar için zamanla vergi sistemlerinde yapılan değişiklikler vergi adaletini olumlu etkileyebildiği gibi olumsuz da etkileyebilmektedir.

Bu bölümde ilk olarak Türk vergi sistemi vergi adaleti açısından değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bu kapsamda ilk olarak Türkiye'de vergi adaleti algısını ölçmeye çalışan çalışmalara yer verilecektir.

Bir vergi sisteminin adil olup olmadığı şüphesiz çok sayıda faktöre bağlıdır. Bu çalışma kapsamında Türk vergi sisteminin vergi adaletini gözetip gözetmediği vergi yükü oranı, vergi gelirlerinin dolaylı-dolaysız vergi yapısı, vergi kaçakçılığı, vergi cezası, vergi denetimi ve vergi affı, gelir idaresinin gelişen teknolojiye uyum sağlayabilmesi gibi başlıklar 1980'lerden günümüze incelenerek bir sonuca varılmaya çalışılacaktır.

İkinci olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu vergi adaleti açısından değerlendirilmeye çalışılacaktır. Bu kapsamda ilk olarak günümüze kadar uygulanmış Anayasa'lardaki vergi adaleti ile ilgili maddeler incelenecektir.

Daha sonra vergide genellik ilkesi ve ödeme gücü ilkesi 193 sayılı GVK açısından değerlendirilecektir. Vergide ödeme gücüne ulaşabilmek için kullanılan teknikler olan en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi ve istisna ve muafiyetlerin ne kadarına yer verildiği, gelirin kanunda nasıl tanımlandığı 1980'lerden

günümüze incelenerek 193 sayılı GVK'nın vergi adaletini sağlama fonksiyonunu yerine getirip getiremediği değerlendirilecektir.

### 3.1. TÜRK VERGİ SİSTEMİNİN VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

Vergi, mükellefler tarafından gönüllü bir şekilde yerine getirilen bir ödev değildir. Bu nedenle mükelleflerin vergiye gönüllü katılımını sağlayacak en önemli unsur vergi yükünün adil bir şekilde dağıtıldığına olan inançlarıdır.

Mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını araştıran çalışmalarda vergi adaleti algısı mükelleflerin vergi yasalarına uygun hareket etme isteği olarak tanımlanan vergi uyumu ile ilişkilendirilmiştir (James ve Alley, 2002: 32).

Allingham ve Sandmo'nun (1972) öncü çalışması ile vergi uyumunun belirleyicileri üzerine geniş bir literatüre giriş yapılmıştır. Sonraki çalışmalar mükelleflerin vergiye uyumlarını etkileyen vergi oranları, cezalar ve denetim oranları gibi ekonomik faktörlere ek olarak, suçluluk, yurttaşlık görevliliği, adaleti algılama ve ahlaki tercih gibi ekonomik olmayan psikolojik, ahlaki ve sosyal faktörleri de ortaya koymuştur (Wu and Teng, 2005: 393). Jackson ve Milliron (1986) vergi uyumunun belirleyicileri üzerine yapıları çalışmada *vergi adaleti algısının* ekonomik olmayan değişkenler üzerindeki en önemli faktör olduğunu belirlemişlerdir (Richardson, 2006: 29).

Mükelleflerin vergi sistemini nasıl algıladıkları önemlidir. Çünkü adil bir vergi sistemi algısı mükelleflerin vergi uyumunu arttırmaktadır. Mükelleflerin davranışlarının vergi otoritesi tarafından doğru anlaşılması doğru vergi politikası ve stratejilerinin geliştirilmesini sağlamaktadır. Böylece idare için vergi gelirlerinin artırılması ve maliyetlerinin azaltılması gerçekleşmiş olacaktır (Azmi ve Perumal, 2008: 18). Ancak mükellefler vergi otoritesinin uygulamalarını adil bulmuyorlarsa bu defa vergiye karşı bir direnç gelişebilmektedir (Gberegbe vd., 2015: 1).

Dünyada mükelleflerin vergi sistemlerini nasıl algıladıklarıyla ilgili pek çok çalışma mevcuttur.

**Gerbing (1988)** hazırladığı “Vergi mükelleflerinin adalet algısıyla ilgili ampirik bir çalışma” isimli doktora teziyle mükelleflerin vergi adaleti algısıyla ilgili ilk önemli çok boyutlu model geliştirmiştir. Faktör analizi kullanılarak ABD’nin Dallas eyaletinde 225 vergi mükellefi üzerinde yapılan araştırmada beş adet faktör ile mükelleflerin vergi adaleti algısının ölçülebileceği tespit edilmiştir. Bunlar:

1) *Genel adalet faktörü* ile vergi yükünün mükellefler arasında adil dağılıp dağılmadığı, orta sınıf gelir elde eden mükelleflerin gelir vergisi yüküne gelirleri oranından fazla katlanıp katlanmadıkları, ortalama vergi mükelleflerinin vergi sistemini adil bulup bulmadıkları yargılarıyla ilgilidir.

2) *Devlet ile değişim faktörü* ile mükelleflerin ödedikleri vergilerin devletten aldıkları hizmetlerin karşılığı olup olmadığı, ödenen vergiye karşılık alınan hizmetlerin yeterli bulunup bulunmadığı algılarıyla ilgilidir.

3) *Kişisel çıkar faktörü* ile mükelleflerin ödedikleri vergilerin diğer mükelleflerle karşılaştırmaları, aynı geliri elde eden mükelleflerle ödenen vergi miktarı karşılaştırıldığında ödenen miktarın diğer mükelleflerden az veya çok olduğu algılarıyla ilgilidir.

4) *Zenginlerin vergilendirilmesine yönelik tutum faktörü* ile zenginlerin ödedikleri vergi miktarının adil olup olmadığı, vergi kanunlarındaki bazı vergi indirimlerinin sadece zenginler tarafından kullanılabilmesinin adil olup olmadığı, ödediği vergi ile zenginlerin ödedikleri verginin karşılaştırıldığında kendi ödedikleri miktarın adil olup olmadığı algıları ile ilgilidir.

5) *Tercih edilen vergi oranı faktörü* ile tüm mükelleflerin aynı vergi oranı ödemelerin adil olup olmadığı, çok kazananın yüksek vergi az kazananın düşük oranlı vergi alınmasının adil olup olmadığı, çok kazananların daha fazla ödeme gücüne sahip kabul edilip daha yüksek oranda vergilendirilmesinin adil olup olmadığı, kişilerin ödemesi gereken vergi miktarının devletten sağladıkları faydalar yerine ödeme güçlerine göre belirlenmesinin adil olup olmadığı algıları ile ilgilidir.

Gerbing (1988)’in araştırmasında ortaya koyduğu mükelleflerin vergi adaleti algısı boyutlarının geçerliliğini ilerleyen yıllarda bazı araştırmacılar test etmişlerdir (Christensen vd. 1994; Giligan ve Richardson 2006; Azmi ve Perumal 2008; Saad 2010; Thomas 2012; Benk vd. 2012, vs.).

**Gilligan ve Richardson (2005)** farklı ülkelerde vergi adaleti algısının mükelleflerin vergi uyumu davranışları üzerine etkisini karşılaştırmalı ölçmüşlerdir. Biri Avustralya'dan ikisi Hong Kong'dan olmak üzere toplam üç üniversiteden 407 yüksek lisans öğrencisiyle çalışmasını gerçekleştirmişlerdir. Buna göre Gerbing (1988)'in bireylerin vergi adaleti algısını ölçmek için belirlediği beş faktörden üçü (genel adalet, vergi yapısı ve kişisel çıkar) üzerinde katılımcılar arasında anlamlı görüş farklılıklarının olduğunu tespit etmiştir. Buna göre Avustralyalılar hem ödedikleri vergi miktarını hem de vergi oranlarını yüksek buldukları için Hong Konglu katılımcılara göre daha düşük vergi adaleti algısı ve daha az vergi uyumu göstermişlerdir. Bu sonuç ayrıca vergi adaleti algısını açıklayan faktörler ile vergi uyumu arasında evrensel boyutta tek bir kabul edilen bir ilişkinin olmadığını da göstermektedir.

**Richardson (2006)** yaptığı çalışmada Gerbing (1988)'in belirlediği vergi adaleti algısı faktörlerinin geçerliliğini Hong Kong için araştırmıştır. Hong Kong'daki iki üniversiteden 302 yüksek lisans öğrencisiyle yapılan anket çalışmasına göre Gerbing (1988)'in vergi adaleti faktörleri Hong Kong içinde anlamlı olmakla birlikte bazı kayda değer farklılıklar ortaya çıkmıştır. Buna göre, orta gelirliilerin vergi yükü dağılımına ilişkin ilave bir vergi adaleti boyutu ortaya çıkmıştır. “Orta gelirliilerin vergi yükü payı” şeklinde belirtilen bu yeni boyut “kişisel çıkar “ ve “zenginlerin vergilendirilmesine yönelik tutum” faktöründen daha önemli olduğu tespit edilmiştir. Richardson bunun nedenini Hong Kong ile ABD arasındaki kültürel farklılıklara bağlamıştır.

**Azmi ve Perumal (2008)**, Gerbing (1988)'in belirlediği vergi adaleti algısı faktörlerini Malezya için test etmiştir. Malezya Gelir İdaresinden rasgele seçilen 390 kişi üzerinde yapılan çalışmada kişisel çıkar (2,69) ve devlet ile değişim faktörü (2,92) hariç diğer faktörlerin değerleri (3,00) üzerinde çıkmıştır. Bütün sonuçlar göz önüne alındığında katılımcılar Malezya vergi sistemini makul (moderately) derecede adil bulmuşlardır. ABD ve Avustralya'ya göre beş faktörden üçünün (genel adalet, zenginlerin vergilendirilmesine yönelik tutum ve tercih edilen vergi oranı) anlamlı çıkmasını yazarlar Malezya ve diğer ülkeler arasındaki vergi kültürü farkına ve bazı vergisel düzenlemelerin tan anlaşılmasına bağlamaktadırlar.

**Saad (2010)** Malezya'da gelir vergisinde adalet algısının vergi uyumuna etkisini araştırmıştır. Çalışmada Azmi ve Paul (2008) Malezya için anlamlı bulduğu üç faktöre

değişim adaleti, yatay adalet, dikey adalet, ceza adaleti, kişisel çıkar adaleti ve idari adalet faktörlerini de ekleyerek genişletmiştir. 852 mükellefle yapılan anket sonucu hem adalet algısının çok boyutlu olduğu hem de adalet algısının vergi uyumu davranışını olumlu etkileyeceği sonucuna varılmıştır. Bu, adalet algılarının çok boyutlu olduğunu iddia eden önceki çalışmalarla da tutarlıdır (Gilligan & Richardson, 2005; Gerbing, 1988).

**Thomas (2012)** mükelleflerin vergi adaleti algısını ve Gerbing'in (1988) geliştirdiği vergi adaleti ölçeğini kullanarak gelişmekte olan küçük bir ülkede geçerli olup olmadığını test etmiştir. Çalışmada Gerbing'in (1988) ölçeğinin beş faktörden üçü olan genel adalet, devlet ile değişim ve kişisel çıkar faktörlerini Barbados'ta oy kullanan vergi mükellefleri içinden rastgele seçilen 302 kişi için test edilmiştir.

Ölçeğin genel adalet boyutun ortalama skoru 3.3 çıkmıştır. Bu katılımcıların önemli bir kısmının (%42,7) vergi sistemini oldukça adil bulduklarını göstermektedir. Ayrıca vergi yükünün büyük kısmının zenginler tarafından karşılanması durumunda gelir vergisinin daha adil olacağını düşünmektedirler.

Thomas analizinde devlet ile değişim ve kişisel çıkar boyutunun ortalaması düşük çıkmıştır (sırasıyla 2,9 ve 2,8). Bu sonuç mükelleflerin hem ödedikleri vergi ile hükümetten alınan hizmetlerin eşit olduğu noktasında kararsız olduklarını hem de zengin mükelleflerin ödedikleri vergi miktarıyla kendi ödedikleri miktarı karşılaştırdıklarında vergi sistemini nispeten (relatively) adaletsiz bulduklarını göstermektedir. Thomas bunun nedenini Barbadosluların vergi kültürünün farklılığından kaynaklanabileceğini belirtmiştir.

Vergi adaletine ilişkin çalışmalar incelendiğinde adaletin yaklaşık on boyutu olduğu ortaya konmaktadır. Bunlar; farklı ekonomik durumlara sahip mükelleflerin farklı oranlarda vergilendirilmesi gerektiğini iddia eden "dikey adalet" (Erich ve ark., 2006), aynı ekonomik durumda olanların aynı şartlarda vergilendirilmesi gerektiğini iddia eden "yatay adalet" (Michael, 1978), vergi yasalarının içeriğiyle ilgili olan "politika adaleti" ve dağıtım sonuçlarına ulaşmak için kullanılan süreçle ilgili olan "uygulama adaleti" (Bobek 1997), mükelleflerin ödediği vergi ile devletten sağladıkları faydaları ilişkilendiren "değişim adaleti" (Gilligan & Richardson, 2005; Gerbing, 1988), artan oranlı veya sabit artan oranlı vergi tercihi (Turman 1995), bireyin kendi

çıkarlarıyla ilgili olan “kişisel adalet”, “vergi oranı adaleti”, vergi sisteminin adil olup olmadığını noktasında mükelleflerin kararlarını ölçen “genel adalet” (Gilligan & Richardson, 2005; Richardson, 2005; Christensen & Weichrich, 1996; Christensen et al., 1994; Gerbing, 1988) ve verilen cezaların adilliği ile ilgili olan “ceza adaleti”dir (Aktaran, Saad, 2009: 34-35).

Mükelleflerin vergi adaletini nasıl algıladıkları ile ilgili yapılan çalışmalarda ortaya çıkan sonuç Porcano (1984), Richardson ve Sawyer (2001), ve Jackson ve Milliron (1986) vergi adaletinin çok boyutlu bir kavram olduğudur (aktaran: Azmi ve Perumal, 2008: 12). Christensen vd. (1994) adaleti tanımlanmasının dört problemten dolayı zor olduğunu belirtmiştir. Bunlar a) çok boyutlu bir kavram olması b) hem bireysel hem de toplumsal açıdan tanımlanabilir olması c) karmaşıklıkla içiçe geçmesi d) eksikliği bir gerekçe olarak gösterilebilmesi veya uyumsuzluğa sebep olabilmesidir. (Christensen vd., 1994: 70-80).

**Muter, Sakıncı ve Çelebi (1993)** Manisa’da anket yöntemiyle mükelleflerin vergi karşısındaki tutum ve davranışlarını 505 mükellefin katılımıyla gerçekleşen bir anketle araştırmışlardır.

Çalışmada sorulan “vergi sistemindeki uygulamalarda en çok şikâyetçi olduğunuz hususlar nelerdir?” sorusuna mükelleflerin %19,6’sı adaletsiz vergi sistemi, %18,5’i peşin vergi, %7,1’i vergi kanunlarının sık değişimi, %5,5’i bürokrasi, %3,6’sı vergi oranlarının yüksek olması, %2,8’i götürü vergilendirme, %2’si hayat standardı esaslı, %1,6’sı mükellefe ön yargılı bakılması, %0,1’i ortalama kar haddinin yüksek olması şeklinde cevaplarırken %39,2’si soruyu cevapsız bırakmıştır.

Yine çalışmada sorulan “toplam olarak katlanmak zorunda olduğunuz vergi yükünü (gelir vergisi + diğer vergiler) nasıl değerlendiriyorsunuz?” sorusuna mükelleflerin %22,6’sı çok ağır, %49’u ağır, %26,6’sı normal, %0,3’ü hafif, %0,6’sı çok hafif cevabını verirken %1,9’u soruyu cevapsız bırakmıştır. Buna göre ankete katılan mükelleflerin vergi sistemindeki en büyük sorunu adaletsiz yapıda olması olarak belirtmişlerdir. Ayrıca mükelleflerin yaklaşık %72’si de vergi yükünü yüksek bulmaktadır.

**Yüce ve Gerçek (1998)** Bursa Ticaret ve Sanayi Odasına kayıtlı 235 mükellefi kapsayan ve mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarını belirlemeyi amaçlayan anket

çalışması yapmıştır. Buna göre mükelleflere “vergi yükünün adil dağıtılıp dağıtılmadığının tespiti için sorulan soruya” mükelleflerin %62,1’i vergi yükü ağır, %34,5’i vergi yükü normal sadece %2,1’i vergi yükünün az olduğunu belirtmiştir. Yine aynı ankette vergi sisteminin adaletsiz olduğu varsayımı altında bunun nedeni olarak mükelleflerin %59,6’sı vergi kanunlarının yapısındaki bozukluğu, %25,4’ü vergi kaçakçılığının yaygın olmasını ve %4,7’si de vergi idaresinin yaklaşımını vergi adaletsizliğinin en önemli nedeni olarak görmektedir.

**Bayraklı, Saruç ve Sağbaş (2004)** vergi kaçırmaı etkileyen faktörlerin belirlenmesi ve vergi kaçaklarının önlenmesi hakkında 481 vergi mükellefi ile anket yöntemi kullanarak yaptığı araştırmada vergi adaleti ile ilgili şu sonuçlara ulaşmıştır. Ankette yatay vergi adaletini ölçmek için yöneltilen “ödediğim vergi benimle aynı düzeyde geliri olan mükelleflerle hemen hemen aynıdır” şeklindeki ifadeye %47’lik grup ödediği verginin kendisiyle aynı düzeyde geliri olan mükelleflerle hemen hemen aynı olduğunu düşünmektedir. %37’lik grup ise tersi yönünde görüş bildirmiştir.

Yine aynı çalışmada dikey vergi adaletini ölçmek için yöneltilen “geliri benden yüksek olanların benden daha fazla vergi ödemediğini düşünüyorum” ifadesine %75’lik grup geliri kendisinden yüksek olanların kendisinden daha yüksek vergi ödemediğini düşünmektedir. %13’lük grup ise tersi yönde görüş bildirmiştir. Bu durum dikey vergi adaletinin oldukça düşük algılandığını göstermektedir.

**Çiçek, (2006)** İstanbul’da yükümlülerin psikolojik ve sosyal yönden vergiye karşı tutum ve tepkilerini 502 vergi mükellefinin katıldığı yüz yüze anket çalışmasıyla araştırmıştır. Araştırmada “ülkemizde uygulanan vergilerin adaletli olup olmadığı” sorusuna %77,5 hayır adaletsiz yanıtı, %19,9 adaletli ama yeterince adaletli değil yanıtı, kalan %2,6 uygulanan vergilerin adaletli olduğu yanıtı verilmiştir.

Aynı çalışmada sorulan vergi adaletsizliğinin nedenlerinin ne olabileceği sorusuna cevap olarak %40,6’sı “devletin hala bazı kesimleri vergilendirememesi”, %31,3’ü “vergi kaçakçılığının yaygın olması”, %24,3’ü “vergi kanunlarının yapısını” ve %1,4’ü de “vergi idaresinin yaklaşımını” neden olarak belirtmiştir.

**Cansız (2006)** Afyonkarahisar’da 816 mükellef ile vergilerin nasıl algılandığının tespiti için çalışma yapmıştır. Buna göre mükelleflere iletilen “Türk Vergi Sistemi

adaletli bir yapıya sahiptir” ifadesine %25’i kısmen olmak üzere % 75’lik bir kesim, Türk Vergi Sisteminin adaletli bir yapısının olmadığını düşünmektedir.

**Saraçoğlu (2008)** toplam 494 mükellefin (367’si Ankara, 48’i İstanbul, İzmir ve Çankırı) adalet algısı ve vergi kaçakçılığı arasındaki ilişkinin tespitine yönelik anket çalışması yapmıştır. Bu çalışmada sorulan “vergi sistemi sizce adil midir?” sorusuna mükelleflerin %75,9’u hayır, kalan %24,2’si evet olarak yanıtlamıştır. Yine yatay adaletin sorgulandığı “aynı gelir grubunda olan diğer mükelleflere göre daha fazla vergi ödediğinizi düşünüyor musunuz?” şeklindeki soruya mükelleflerin %75,9’u evet, %20,4’ü hayır olarak yanıtlamıştır.

**Çelikkaya ve Gürbüz (2008)** Eskişehir’deki 1750 gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefi ile yüz yüze anket çalışmasında mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarını araştırmıştır. Buna göre katılımcılara sorulan “vergi yükünün adil dağılımını düşünüyor musunuz?” şeklindeki soruya mükellefler %95,4 ile vergi yükünün adil olmadığı, %4,6 tam tersi yanıt verilmiştir.

**Çiçek, Karakuş ve Yıldız (2008)** Güneydoğu Anadolu Bölgesinde (Şanlıurfa, Mardin, Diyarbakır, Gaziantep, Adıyaman) 1361 vergi mükellefi ile yüz yüze anket şeklinde vergi karşısındaki tutum ve davranışları araştırmıştır. Buna göre vergi yükümlülerinin vergiyi adil olarak algılayıp algılamamalarının tespiti için yöneltilen “ülkemizde vergilerin adaletli olup olmadığı” sorusuna %71,2 hayır adaletsiz yanıtı, %26,9 adaletli ama yeterince değil yanıtı, %27 beklenen adalet düzeyinde olmamakla birlikte adaletli yanıtı ve %1,8 adaletli yanıtı verilmiştir. Bu sonuç bölgede yaşayan mükelleflerin büyük çoğunluğunun vergilerin adaletli olmadığına inandıklarını göstermektedir.

**Demir (2008)** Ege Bölgesindeki altı ilde (İzmir, Denizli, Afyonkarahisar, Uşak, Aydın, Manisa) gelir vergisi mükelleflerinin vergi ahlakını belirleyen unsurları tespit etmek için anket yöntemiyle araştırma yapmıştır. Buna göre mükelleflerin vergi yükünü nasıl algıladıklarını ölçmek amacıyla üç farklı soru yöneltilmiştir.

- 1- Ödediğim vergiyi ağır buluyorum: 2,0016
- 2- Vergi benim için önemli bir yüküdür: 2,5188
- 3- Ülkemizde vergi oranları çok yüksektir: 1,8344

(1= Kesinlikle katılıyorum, 5= Kesinlikle katılmıyorum)

Bu sonuçlar mükelleflerin vergi yüklerini oldukça ağır hissettiklerini göstermektedir.

**İpek ve Kaynar (2009)** Çanakkale ilindeki yükümlülerin vergiye yaklaşımları ve vergilemeye ilişkin konulardaki tutum ve düşüncelerini analiz etmiştir. Ticari kazanç elde eden 410 mükellef ile yüz yüze anket yöntemi kullanılarak yükümlülerin vergi karşısındaki tutumları ölçülmüştür. Ankette yöneltilen “vergi sistemi adil değildir” şeklindeki önermeye mükelleflerin % 53,9’u kesinlikle katılıyorum, %33,9’u katılıyorum, %6,6’sı kararsızım, %2,9’u katılmıyorum, %2,7’si kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıtlamıştır. Bu sonuçlar ankete katılan mükelleflerin yaklaşık %88’inin vergi sistemini adil bulmadığını göstermektedir.

**İzgi (2011)**, 1351 Sakarya Üniversitesi öğrencisinin vergi ahlak düzeyleri üzerinde etkili olan faktörleri anket yöntemiyle araştırmıştır. “Vergi sistemimizin adil olduğunu düşünüyorum” ifadesine kullanıcıların %3,6’sı bu ifadeye katıldığını, %13,1’i katılmadığını, %30,1’i kararsız olduğunu, %28,6’sı katılmadığını ve %24,6’sı ise tamamen katıldığını belirtmiştir. Buna göre ankete katılan üniversite öğrencilerinin %53,2’si vergi sistemini adaletsiz olarak algılamaktadır.

**Şahin (2011)**, Doğu Karadeniz Bölgesi’nde (Giresun, Gümüşhane ve Trabzon) ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden 400 mükellefin anket yöntemiyle vergi ahlaki düzeyini etkileyen içsel ve dışsal faktörleri inceleyen bir çalışma yapmıştır. Buna göre “vergi sisteminin adil olduğu” parametresi 2,117 puan olarak Likert Ölçeği ortalaması (3,00) altında bir değer almıştır. Bu sonuç katılımcıların vergi sisteminin adil bulmadığı anlamındadır.

**Benk vd. (2011)** Zonguldak ilindeki 399 vergi mükellefi ile vergi eşitliği (yatay adalet, dikey adalet, karşılıklı adalet), normatif beklentiler (sosyal ve ahlaki normlar) ve yasal yaptırımların (algılama riski, cezanın büyüklüğü) vergi uyumu üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Ortaya çıkan sonuçlardan biri normatif beklentilerin ve yasal yaptırımların vergi uyumu niyetinin belirlenmesinde etkili olmasıdır. Dolayısıyla, vergi politikaları belirlenirken, gönüllü vergi uyumu artırmak amacıyla ahlaki ve sosyal normlar dikkate alınmalıdır. Ayrıca, yürürlükteki vergi uyumu sağlamak için uygulanan vergi ceza sisteminin etkinliği de artırılmalıdır.

Ortaya çıkan bir diğer sonuç ise yaş, cinsiyet, medeni hal, eğitim, kültür ve meslek gibi demografik değişkenlerin vergi adaleti algılamasında etkili olduğudur.

**Sağlam (2013)** Hitit Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğrencilerinde vergi algısını ve bilincini ölçmek için 330 öğrenci ile anket çalışması yapmıştır. Buna göre vergi adaleti algısının ölçülmesi için yöneltilen “ülkemizde vergi sistemi adaletsizdir” ifadesine 4,04 değeri çıkarken, “ülkemizde vergi yükü yüksektir” ifadesinde değer 4,11 çıkmıştır. Çıkan sonuçlara göre (1.Kesinlikle Katılmıyorum 5. Kesinlikle Katılıyorum) katılımcılar Türkiye’deki vergi yüklerinin hem yüksek hem de vergi sistemini adaletsiz bulmuşlardır.

**Demir ve Gülten (2013)** yedi coğrafi bölgeyi dikkate alarak her bölgeden iki il olmak üzere toplam 14 ilde ve 1597 vergi mükellefi ile yüz yüze anket tekniği uygulayarak vergi adaletinin Türkiye’de hangi düzeyde olduğunu ölçmeye çalışmışlardır. Çalışmada “vergi adaleti algısını” ölçmek için “ülkemizde vergi yükü adaletli ve dengeli bir şekilde dağıtılmaktadır” ifadesine katılım düzeylerini 5’li likert ölçeğine göre belirtmeleri istenmiştir. Buna göre ankete katılan mükelleflerin %27,1’i Türkiye’de vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtıldığını düşünmekte, %56,8’i ise bu ifadeye katılmadıklarını belirtmişlerdir. Bu hususta net bir kararı olmayanların dağıtılması durumunda mükelleflerin yaklaşık üçte ikisi Türkiye’de vergilemede adil davranılmadığını ifade etmişlerdir.

Bu sonucun nedenleri araştırıldığında ise medeni durum, vergi yükü, ekonomik baskı, rekabet, kayıt dışı ekonomi, diğer mükellefler ve vergilendirme tekniğinin vergi adaleti üzerinde negatif etkisi bulunan faktörler olduğu tespit edilmiştir. Bunun yanında vergi adaleti üzerinde olumlu etki yaratan faktörler ise vergi cezalarının caydırıcılığı, vergi bilinci, vergi ahlakı, kamusal hizmetler ve kurumsal kalite faktörleridir.

**Topal (2016)** mükelleflerin vergi adaleti algısının boyutlarını belirlemek amacıyla Gümüşhane ilinde 199 küçük esnaf ile yüz yüze anket yöntemiyle çalışma yapmıştır. Çalışmada Gerbing (1988) ile Gilligan ve Richardson (2005)’in vergi adaleti, Saad (2010)’ın ceza adaleti ve Murphy (2011)’in prosedür adaleti<sup>6</sup> ölçekleri

---

<sup>6</sup> Prosedür adaleti, vergi makamlarının vergileme konusunda yaptıkları uygulama ve işlemler konusunda mükelleflerin adalet algılamalarıdır. Yapılan araştırmalar mükellefler ne kadar vergi otoritesinin vergileme sürecinde kendilerine adil davranmaya çalıştığını düşünürlerse hem o kadar otoriteyi meşru

kullanılmıştır. Faktör analizi sonucunda vergi adaleti algısının prosedür adaletini de kapsayacak şekilde dokuz boyutunun olduğu tespit edilmiştir.

Türkiye’de mükelleflerin vergi algısı ve vergi karşısındaki durumlarını belirlemeye yönelik yapılan anket çalışmalarının çoğunda vergi adaletinin olup olmadığı da test edilmiştir. Yapılan çalışmaların sonuçlarına göre anket yapılan kesim ister işveren ister normal vergi mükellefi isterse de maliye eğitimi almış öğrenciler olsun sonuç vergi sisteminin adaletsiz yapıda olduğudur. Bu sonuç farklı şehirlerinde ve/veya farklı bölgelerinde de değişmemektedir.

### **3.1.1. Türk Vergi Sisteminde Vergi Yüğü**

Bireylerin harcanabilir gelirlerinde bir azalmaya neden olduğu için bir yük olarak algılanan vergi yükünün sosyal bilimlerde çok sayıda kavram ve tanımı yer almaktadır. Türkiye’deki vergi yükü oranları ortaya konulurken ödenen vergi ile gelir ilişkisini ortaya koyan objektif vergi yükü kavramından yola çıkılmaktadır.

En basit şekliyle, ödenen verginin gelir içindeki payı olarak tanımlanan vergi yükü, kişi ve kuruluşların ekonomik anlamda katlanmaları zorunlu olan bir yük olarak algılanabilmektedir. Ekonomik bir yük olması nedeniyle, öncelikle ekonomik bir takım etkileri ortaya çıkan vergi yükünün, değişen boyutlarına paralel olarak bir takım sosyal ve kültürel etkilerinin de ortaya çıktığı görülebilmektedir (Demir, 2013: iii).

Vergi yükü, insanların kişisel gelirlerinde, tasarruflarında veya harcamalarında vergi kadar bir azalma meydana getirmesi sonucunda bireysel veya toplumsal bir takım tutum ve davranışların şeklini de etkileyebilecektir (Demir, 2013: 83). Mükellefler öncelikle vergi yükünün büyüklüğüne göre bu yükten kurtulmak için verginin yansıtılması, vergiden kaçınma gibi kanuni yollara başvururken, vergi kaçakçılığı gibi kanunen suç sayılan işleme de başvurabilmektedirler.

Mükelleflerin vergi yükünden kurtulmak için başvurdukları tüm bu işlemler toplumda vergi yükünün belli kesimlerin üzerinde toplanmasına neden olabilmektedir. Bunun bir sonucu olarak da vergi adaleti olumsuz yönde etkilenebilmektedir.

---

gördükleri hem de otoritenin uygulamalarını daha kolay kabullendiklerini ortaya koymaktadır (Murphy, 2004: 3-4).

Türkiye’de vergi yükü, ilk defa 1937 yılında J. Picharles’in vergi sistemimiz hakkında hazırlanmış olduğu raporda hesaplanmış, daha sonra Maliye Tetkik Kurulu tarafından yapılan bir çalışmada 1948 yılına ilişkin olarak vergi yükü hesaplamaları yapılmıştır (Anıl, 1973: 7). Tablo 3.1’de 1980-2016 yılları arasında vergi yükü oranları verilmiştir.

**Tablo 3.1. Türkiye’de GSYİH, Genel Bütçe Vergi Geliri ve Vergi Yükü (1980-2016) (Bin TL)**

| Yıllar | GSYİH      | Vergi Geliri** | Vergi Yükü % | Yıllar | GSYİH         | Vergi Geliri (1) | Vergi Yükü % |
|--------|------------|----------------|--------------|--------|---------------|------------------|--------------|
| 1980   | 5.303      | 750            | 14,1         | 1998   | 70.203.147    | 9.228.596        | 12,8         |
| 1981   | 8.023      | 1.190          | 14,8         | 1999   | 104.595.916   | 14.802.280       | 13,8         |
| 1982   | 10.612     | 1.305          | 12,3         | 2000   | 166.658.021   | 26.503.698       | 15,5         |
| 1983   | 13.933     | 1.934          | 13,9         | 2001   | 240.224.083   | 39.735.928       | 16,2         |
| 1984   | 22.168     | 2.372          | 10,7         | 2002   | 350.476.089   | 59.631.868       | 16,6         |
| 1985   | 35.350     | 3.829          | 10,8         | 2003   | 454.780.659   | 84.316.169       | 18,0         |
| 1986   | 51.185     | 5.972          | 11,7         | 2004*  | 559.033.026   | 111.335.368      | 17,5         |
| 1987   | 75.019     | 9.051          | 12,1         | 2005*  | 673.702.943   | 119.250.807      | 17,7         |
| 1988   | 129.175    | 14.232         | 11           | 2005** | 673.702.943   | 131.948.778      | 19,6         |
| 1989   | 230.370    | 25.550         | 11,1         | 2006** | 789.227.555   | 151.271.701      | 19,2         |
| 1990   | 397.178    | 45.400         | 11,4         | 2007** | 880.460.879   | 171.098.466      | 19,4         |
| 1991   | 634.393    | 78.643         | 12,4         | 2008** | 994.782.858   | 184.800.355      | 19,1         |
| 1992   | 1.103.605  | 141.602        | 12,8         | 2009** | 999.191.848   | 196.313.308      | 19,6         |
| 1993   | 1.997.323  | 264.273        | 13,2         | 2010** | 1.160.013.978 | 235.714.637      | 20,3         |
| 1994   | 3.887.903  | 587.760        | 13,8         | 2011** | 1.394.477.166 | 284.490.017      | 20,4         |
| 1995   | 7.854.887  | 1.084.351      | 13,8         | 2012** | 1.569.672.115 | 317.218.619      | 20,2         |
| 1996   | 14.978.067 | 2.244.094      | 15           | 2013** | 1.809.713.087 | 367.517.727      | 20,3         |
| 1997   | 29.393.262 | 4.745.484      | 16,1         | 2014** | 2.044.465.876 | 401.683.956      | 19,6         |
|        |            |                |              | 2015** | 2.337.529.940 | 464.886.790      | 19,9         |
|        |            |                |              | 2016** | 2.590.517.030 | 529.263.765      | 20,4         |

**Not:**1980-1987 GSMH’sı Alıcı fiyatlarıyla hesaplanmış iken 1998-2016 GSYİH’sı 2009 Bazlı hesaplanmıştır.

1998-2005 vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları hariç red ve iadeler dahil tutarlardır.

(1) Yalnız genel bütçedeki vergi gelirlerini kapsar, sosyal güvenlik katkı payları hariçtir.

\*Önceki yıllarla aynı baza getirmek için, rakamlara red ve iadeler dahil edilmiştir.

\*\*2006 - 2016 yılları bütçe kanunu’nda mahalli idare ve ve fon payları ile red ve iadeler dahil olduğundan, aynı baza getirmek için rakamlara mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahildir.

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesi,  
[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG1.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm)

Tablo 3.1'e göre, 1980 yılında %14 olan vergi yükü, aynı yıllarda uygulanmaya başlanan liberal politikaların etkisiyle vergi oranlarındaki indirimlerle birlikte 1994'e kadar genel olarak düşüş eğiliminde olmuştur.

1994 yılında %13,8 olan oran 1996 ve 1997 yıllarında artarak önce %15'e sonra %16'ya yükselmiştir. Vergi yükünü bu şekilde artması yaşanan 1994 ekonomik krizinin etkisinin atlatılabilmesi için uygulamaya konulan 5 Nisan Kararları ile birlikte kamu harcamalarını kısıtlayıcı önlemlere ek olarak Ekonomik Denge, Net Aktif, Ek Motorlu Taşıtlar ve Ek Gayrimenkul Vergileri yürürlüğe konulması ve Damga Vergisi ile harç miktarlarında da artışa gidilmesinin etkisi olduğu anlaşılmaktadır (Doğan, 2002: 156).

1998 yılı ile birlikte GSYİH hesaplamaları 2009 bazlı olarak tekrar hesaplanmıştır. Bu nedenle vergi yükü oranı 1997 yılına göre çok düşük görülmektedir. Yorumlamada hata yapılmaması için 1998 yılından günümüze vergi yükü rakamları kendi içinde değerlendirilecektir.

1998 yılı ve sonrasında da 1994 sonrası vergi yükünün yükseliş trendi 2004 yılına kadar devam etmektedir. 1998'de %12,8 oran 2003'de %18'e kadar yükselmiştir. Vergi yükünün bu derece artışında 1999 yılında yaşanan Marmara depremi sonrasında ortaya çıkan gelir ihtiyacının karşılanması için kabul edilen Özel İletişim Vergisi uygulaması, Kasım 2000 ve Şubat 2001 Krizlerinin etkilerinin ortadan kaldırılması için 15 Nisan 2001 tarihinde uygulamaya konan ve temel hedefleri arasında vergi gelirlerini arttıracak önlemlerin de olduğu Güçlü Ekonomiye Geçiş Programı'nın etkisi olduğu söylenebilir.

2010 yılında ilk defa %20,3'e yükselen oran, 2014 ve 2015 yıllarında çok az düşse de 2016 yılında %20,4 olarak gerçekleşmiştir. Yapılacak karşılaştırma 1980-2016 yılları arasında yapıldığında vergi yükü yaklaşık %45 oranında artarken, 1998-2016 yılları arasındaki artış yaklaşık %60 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Daha anlamlı yorum yapılabilmesi için Türkiye'nin vergi yükü oranlarının OECD<sup>7</sup> ülkeleriyle karşılaştırılması gerekmektedir.

---

<sup>7</sup>OECD ülkeleri ortalamaları ve Türkiye vergi yükü değerlendirilmesinde; sosyal güvenlik katkıları vergi yüküne dahil edilmiştir. Ülkeler sosyal güvenlik sistemlerinde iki genel eğilimi izlemektedir. Kıta Avrupa'sında yaygın olan Bismarkcı yaklaşımda, faydaların katkılarla finanse edilmesi hedeflendiğinden sosyal güvenlik katkıları vergiden ziyade bir nevi zorunlu sigorta işlevi görür. İskandinav refah devleti yaklaşımında ise sosyal güvenlik katkıları diğer vergilerin yanı sıra finanse etmek için gelir yaratmanın bir aracı olarak görülür. Bu açıdan vergi yükünün

OECD vergileri; gelir ve karlar üzerinden alınan vergiler (1000), ücret üzerinden alınan vergiler (3000), servet üzerinden alınan vergiler (4000), tüketim (5000 ) ve diğer vergiler (6000) başlıkları altında sınıflandırılmıştır. Devlete ödenen zorunlu sosyal güvenlik primleri vergi olarak kabul edilmekte ve (2000) başlığı altında yer almaktadır (OECD, 2015, 24).

**Tablo 3.2. OECD Ülkelerinde Vergi Yüğü (Toplam Vergi Gelirleri/GSYH)**

|                  | 1980        | 1985        | 1990        | 1995        | 2000        | 2005        | 2010        | 2014        |
|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Avustralya       | 26,2        | 27,8        | 28,1        | 28,2        | 30,4        | 29,9        | 25,6        | 27,8        |
| Avusturya        | 38,7        | 40,5        | 39,4        | 41,1        | 42,1        | 40,9        | 40,8        | 42,8        |
| Belçika          | 40,6        | 43,5        | 41,2        | 42,6        | 43,6        | 43,1        | 42,4        | 45          |
| Kanada           | 30,5        | 31,9        | 35,3        | 34,9        | 34,9        | 32,3        | 30,4        | 31,2        |
| Şili             | **          | **          | 17          | 18,4        | 18,8        | 20,7        | 19,5        | 19,8        |
| Çek Cum.         | **          | **          | **          | 34,9        | 32,5        | 34,5        | 32,5        | 33,1        |
| Danimarka        | 41,3        | 43,9        | 44,4        | 46,5        | 46,9        | 48          | 45,3        | 49,6        |
| Estonya          | **          | **          | **          | 36,2        | 31          | 29,9        | 33,2        | 32,4        |
| Finlandiya       | 35,3        | 39,1        | 42,9        | 44,5        | 45,8        | 42,1        | 40,8        | 43,8        |
| Fransa           | 39,4        | 41,9        | 41          | 41,9        | 43,1        | 42,8        | 41,6        | 45,5        |
| Almanya          | 36,4        | 36,1        | 34,8        | 36,2        | 36,2        | 33,9        | 35          | 36,6        |
| Yunanistan       | 20,7        | 24,5        | 25,1        | 27,7        | 33,2        | 31,2        | 32          | 35,8        |
| Macaristan       | **          | **          | **          | 41          | 38,7        | 36,8        | 37,3        | 38,2        |
| İzlanda          | 28,8        | 27,4        | 30,1        | 30,4        | 36,2        | 39,4        | 33,3        | 38,9        |
| İrlanda          | 30,1        | 33,7        | 32,4        | 31,8        | 30,9        | 29,2        | 27,5        | 28,7        |
| İsrail           | **          | **          | **          | 35,5        | 34,9        | 33,8        | 30,4        | 31,2        |
| İtalya           | 28,7        | 32,5        | 36,4        | 38,6        | 40,6        | 39,1        | 41,8        | 43,7        |
| Japonya          | 24,8        | 26,7        | 28,5        | 26,4        | 26,6        | 27,3        | 27,6        | 32          |
| Kore             | 16,9        | 15,8        | 18,8        | 19,1        | 21,5        | 22,5        | 23,4        | 24,6        |
| Letonya          | **          | **          | **          | 29,7        | 29,1        | 28,2        | 27,9        | 28,9        |
| Lüksemburg       | 33,8        | 37,4        | 33,8        | 35,2        | 37,1        | 38,3        | 38,1        | 38,4        |
| Meksika          | **          | 15,2        | 13,8        | 11,4        | 13,6        | 13,2        | 13,6        | 15,2        |
| Hollanda         | 40,3        | 39,8        | 40,2        | 38,9        | 36,8        | 36,1        | 36,2        | 37,5        |
| Yeni Zelanda     | 29,6        | 29,5        | 36,2        | 35,6        | 32,5        | 36          | 30,6        | 32,5        |
| Norveç           | 41,9        | 41,9        | 40,2        | 40          | 41,9        | 42,6        | 41,9        | 38,7        |
| Polonya          | **          | **          | **          | 37,7        | 33,1        | 33,3        | 31,4        | 32,1        |
| Portekiz         | 21,9        | 24,1        | 26,5        | 29,4        | 31,2        | 30,9        | 30,6        | 34,2        |
| Slovak Cum.      | **          | **          | **          | 39,6        | 33,6        | 31,2        | 28,1        | 31,2        |
| Slovenya         | **          | **          | **          | 38,4        | 36,6        | 38          | 36,9        | 36,5        |
| İspanya          | 22          | 26,8        | 31,6        | 31,3        | 33,4        | 35,3        | 29,9        | 33,8        |
| İsveç            | 43,7        | 44,8        | 49,5        | 45,6        | 49          | 46,6        | 43,2        | 42,8        |
| İsviçre          | 23,3        | 23,9        | 23,6        | 25,5        | 27,6        | 26,5        | 26,5        | 27          |
| <b>Türkiye</b>   | <b>13,4</b> | <b>11,5</b> | <b>14,9</b> | <b>16,8</b> | <b>24,2</b> | <b>24,3</b> | <b>26,2</b> | <b>28,8</b> |
| İngiltere        | 33,4        | 35,1        | 32,9        | 31,9        | 34,7        | 33,8        | 32,8        | 32,1        |
| ABD              | 25,5        | 24,6        | 25,9        | 26,4        | 28,2        | 25,9        | 23,2        | 25,9        |
| <b>OECD Ort.</b> | <b>30,1</b> | <b>31,5</b> | <b>32,1</b> | <b>33,6</b> | <b>34,2</b> | <b>33,9</b> | <b>32,8</b> | <b>34,2</b> |

**Kaynak:** OECD, Revenue Statistics, 1965-2015, 2016 Edition;

karşılaştırılmasında sosyal güvenlik katkıları dahil yükün değerlendirilmesi daha anlamlı olmaktadır (TASAV, 2014, 3-4).

Tablo 3.2’de 1980-2014 döneminde OECD üyesi ülkelerin vergi yükleri verilmektedir. OECD 1965 yılından itibaren belli aralıklarla yayınladığı raporlarda OECD üyesi ülkelerin vergi yüklerini hesaplamaktadır.

Tablo 3.2. incelendiğinde çıkarılabilecek ilk sonuç OECD üyesi ülkelerin vergi yükü oranlarının yükselme eğiliminde olduğudur. 1980 öncesi tüm OECD ülkelerinde 1973-74 ilk petrol şokuna kadar neredeyse kesintisiz bir şekilde artan devlet gelirleriyle birlikte vergi gelirlerinde de artışlar görülmüştür (OECD, 2016: 31).

1970’lerin ortasından sonra ise gelir artışının yavaşlaması yüksek işsizlik seviyesiyle birleşirken 1980’deki ikinci petrol şokuyla birlikte girilen resesyon süreci sonrasında Avrupa devletleri artan gelir ihtiyacı ve bütçe açıklarını kapatmak için vergi oranlarında artışa gitmişlerdir (OECD, 2016: 32).

1985-1995 dönemi OECD ortalama vergi yükü 2,1 puan artmıştır. 1980’lerin ortasından sonra çoğu OECD ülkesi gelir ve kurumlar vergisi oranlarını önemli ölçüde düşürmesi ve yapılan kapsamlı vergi reformları vergi gelirlerinin düşürmesine neden olmuştur. Ancak sonrasında vergi indirim ve istisnaların azaltılması ya da ortadan kaldırılması yoluna gidilmesi nedeniyle vergi yükünde tekrar bir miktar yükseliş yaşanmıştır (OECD, 2016: 33).

2000 yılında vergi yükü o zamana kadar ki en yüksek oran olan %34,2 seviyesinde gerçekleşmiştir. 2000-2010 döneminde bir miktar gerileyen OECD ortalama vergi yükü 2014 yılında tekrar yükselerek %34,2 seviyesine gelmiştir.

1980 ve 2014 yılları arasında OECD ülkeleri ortalama vergi yükü oranı % 30’dan % 34,2’ye (4 puanlık bir artış) yükselmiştir. 1980-2014 yılı verileri göz önüne alındığında 20 ülkenin vergi yükünde artış yaşanırken, 5 üyeninde de düşüş yaşanmıştır.

Ülke örneklerine bakıldığında 2014 yılı itibarıyla sırasıyla en fazla vergi yüküne sahip olan ülkelerin %49,6 Danimarka, %45 Fransa, %45,5 Belçika, % 43,8 Finlandiya, %43,7 İtalya, %42,8 Avusturya ve %42,8 İsveç olduğu görülmektedir. Bu ülkelerin hepsi Avrupa Birliği ülkeleri olması ve vergi yüklerinin hepsinin %40’ın üzerinde

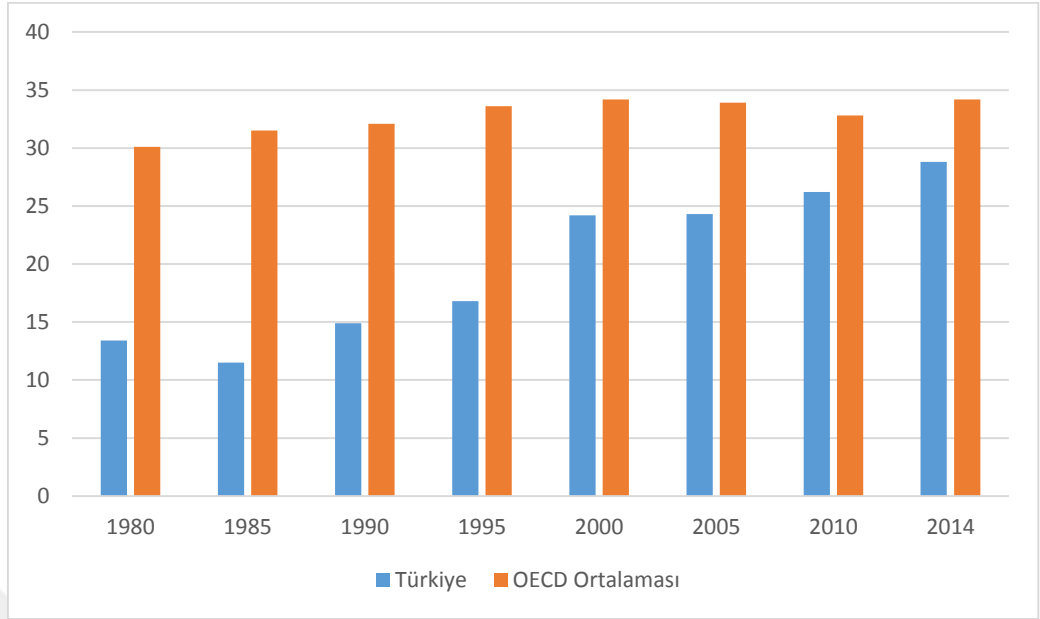
olduğu dikkat çekmektedir. AB ülkelerinde vergi yükünün bu derece yüksek olması 2008 Küresel Krizi sonrası AB üyesi ülkeler tarafından kabul edilen mali politika önlemleri ile birlikte 2012 yılında vergi gelirlerinde üç yıl arka arkaya önemli derecede artışlar yaşanması etkileyen nedenlerin başında gelmektedir (GİB, 2014: 5). Ayrıca bu ülkelerin vergi politikalarını oluştururken AB'nin kurucu antlaşması olan Roma Antlaşmasından bağımsız davranamamaları, ülkelerdeki kayıtdışı ekonominin seviyesi, vergi denetim mekanizmalarının etkinliği gibi başlıklarda vergi yükünü diğer OECD ülkelerine göre yüksek olmasında etken olmaktadır.

OECD ülkeleri arasında en düşük vergi yüküne sahip ülkeler ise %15,2 Meksika, %19,8 Şili, %24,6 Kore, %25,9 ABD ve % 27 ile İsviçre olduğu görülmektedir.

Danimarka'da %49 olan vergi yükü oranı Meksika'da %15 olarak hesaplanmaktadır. Vergi yükündeki farklılıklar, temelde ülkelerin sosyal güvenlik, eğitim ve savunma gibi alanlardaki politikaları ile bu alanlardaki harcamalarını finanse etme yöntemlerindeki farklılıklardan ortaya çıkmaktadır. Ayrıca vergi dışı mali kaynakların varlığı da vergi yükünün boyutunu etkilemektedir (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2014: 22).

2014 yılı itibariyle Türkiye OECD ülkeleri arasında en düşük sekizinci vergi yüküne sahip olan ülke konumundadır. Ayrıca ilgili tüm yıllarda Türkiye'nin vergi yükü OECD ortalamalarının altında gerçekleştiği görülmektedir. Ancak aynı zamanda Türkiye'nin vergi yükünün 1980-2014 dönemindeki artışı 15,4 puan ile tüm OECD ülkelerinden fazla olduğu da görülmektedir. Aynı artış Yunanistan'da 15,1 İtalya'da ise 15 puan olarak gerçekleşmiştir.

**Grafik 3.1. 1980-2014 Döneminde Türkiye ve OECD Vergi Yükü Ortalaması**



**Kaynak:** Tablo 3.2'den yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Bununla beraber Türkiye ile OECD ortalaması arasındaki fark en fazla 1985 yılında 20 puan, en az 2014 yılında 5 puan olduğu görülmektedir. Bu bağlamda ileriki yıllarda Türkiye vergi yükünün OECD ortalamasını yakalayıp geçebileceği öngörülebilmektedir.

Türkiye'nin vergi yükünün OECD ortalamalarının altında olması vergi adaleti açısından olumlu bir algı yaratsa da bu yükün nasıl paylaşıldığı önemli bir sorundur. İleride açıklanacağı üzere toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının %70'e dayandığı Türkiye'de vergi yükünün gelirinin tamamını veya büyük bir kısmını tüketime ayırmak zorunda kalan alt ve orta gelir grubu üzerindeki vergi baskısı artmaktadır.

### **3.1.2. Türk Vergi Sisteminde Dolaylı-Dolaysız Vergi Gelirleri Ayrımı**

Bir ülkenin vergi sistemindeki dolaylı-dolaysız vergi yapısı o ülkedeki vergi adaleti hakkında ipucu verebilmektedir. Daha önce de değinildiği gibi dolaysız vergilerin ağırlıkta olduğu bir vergi sistemi vergi adaletini sağlamada daha etkin olduğu kabul edilir. Çünkü dolaylı vergiler vergi ödeyenin ödeme gücüne karşı kayıtsızdırlar.

Hangi gelir düzeyinde olunursa olunsun aynı mal ve hizmet üzerindeki vergiler aynı miktar ve oranda ödenir. Dolaylı vergiler ödeme gücüne göre artan oranlı bir yapıya dönüştürülememektedir. Tablo 3.3'de 1980-2015 yılları arasında dolaylı ve dolaysız vergilerin toplam vergi hasılatındaki yüzde payları verilmiştir.

**Tablo 3.3. Türkiye'de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Hasılatındaki Payı (1980-2017)**

| Yıllar | Dolaysız (%) | Dolaylı (%) | Yıllar | Dolaysız (%) | Dolaylı (%) | Yıllar | Dolaysız (%) | Dolaylı (%) |
|--------|--------------|-------------|--------|--------------|-------------|--------|--------------|-------------|
| 1980   | 63           | 37          | 1992   | 50           | 50          | 2005   | 34           | 66          |
| 1981   | 60           | 40          | 1993   | 49           | 51          | 2006   | 31           | 69          |
| 1982   | 60           | 40          | 1994   | 48           | 52          | 2007   | 33           | 67          |
| 1983   | 57           | 43          | 1995   | 41           | 59          | 2008   | 35           | 65          |
| 1984   | 57           | 43          | 1996   | 39           | 61          | 2009   | 36           | 64          |
| 1985   | 47           | 53          | 1997   | 41           | 59          | 2010   | 33           | 67          |
| 1986   | 52           | 48          | 1998   | 47           | 53          | 2011   | 33           | 67          |
| 1987   | 50           | 50          | 1999   | 45           | 55          | 2012   | 34           | 66          |
| 1988   | 50           | 50          | 2000   | 41           | 59          | 2013   | 32           | 68          |
| 1989   | 53           | 47          | 2001   | 40           | 60          | 2014   | 33           | 67          |
| 1990   | 52           | 48          | 2002   | 34           | 66          | 2015   | 32           | 68          |
| 1991   | 52           | 48          | 2003   | 33           | 67          | 2016   | 32           | 68          |
|        |              |             | 2004   | 31           | 69          |        |              |             |

**Kaynak:** www.gib.gov.tr

Tablo 3.3. incelendiğinde ortaya çıkan ilk sonuç, dolaylı ve dolaysız vergi bileşiminde büyük ve hızlı bir değişimin yaşandığıdır. Toplam vergi gelirleri içindeki genel eğilim dolaysız vergilerden dolaylı vergilere geçiş yönündedir. 1980'den 2016'ya dolaysız vergiler ile dolaylı vergilerin payı yer değiştirmiştir. 1980 yılında % 63 olan dolaysız vergilerin payı 2016 yılında % 32'ye inerken, aynı yıllarda dolaylı vergilerin payı % 37'den %68'e çıkmıştır.

1980'li yıllar ile ortaya çıkan toplam vergi gelirleri içinde dolaysız vergilerin payının düşmeye başlamasının iki temel sebebi bulunmaktadır; bunlardan ilki 1985 yılında KDV ile ülkemizde çağdaş anlamda dolaylı vergilerin uygulanmaya başlanması<sup>8</sup>

<sup>8</sup> KDV kanunu ile birlikte Dahilde ve İthalde Alınan İstihsal Vergileri, PTT Hizmet Vergisi, Nakliyat Vergisi, İlan ve Reklam Hizmetleri Vergisi, Şeker İstihlak Vergisi, Spor-Toto Vergisi ve İşletme Vergisi gibi 8 vergi uygulamadan kalkmıştır (Mutlu ve Çelen, 2012: 46).

(Mutlu ve Çelen, 2012: 46) diğeri ise fon uygulamalarının kamu maliyesinde yoğun bir biçimde uygulanmaya başlanmasıdır (Susam ve Oktayer, 2007: 116).

Toplam vergi gelirlerinin dolaylı-dolaysız vergi yapısındaki değişimi 1990'larda da aynı yönde devam etmiş ve 1992 yılında %50-%50 olarak gerçekleşen oran, 1993 yılı ile birlikte dolaylı vergi oranının dolaysız vergi oranını geçmesiyle devam etmiştir.

Türkiye ekonomisinde 1990'lı yıllardan itibaren kamu kesimi açıklarının hızla artması, vergi gelirlerinin iç borç servisine bile yetmemesi, kamu kesiminin nakit açığını iç borçlanma ile finanse eder duruma düşmesi gibi yaşanan ekonomik gelişmeler bütçe büyüklüklerini de etkilemiştir (Susam ve Oktayer, 2007: 105).

Türkiye ekonomisinde yaşanan 1994-1999-Kasım 2000 ve Şubat 2001 Krizleri ve 1999 Marmara depremi ile birlikte artan borç faizlerinin finanse edilebilmesi ve kamu geliri ihtiyacının giderilebilmesi için dolaylı vergilere daha da yönelmişlerdir. 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi, önce geçici olarak çıkarılan 2003 yılında ise kalıcı hale gelen Özel İletişim Vergisi bu ihtiyacı karşılamak için çıkarılan dolaylı vergilerdendir.

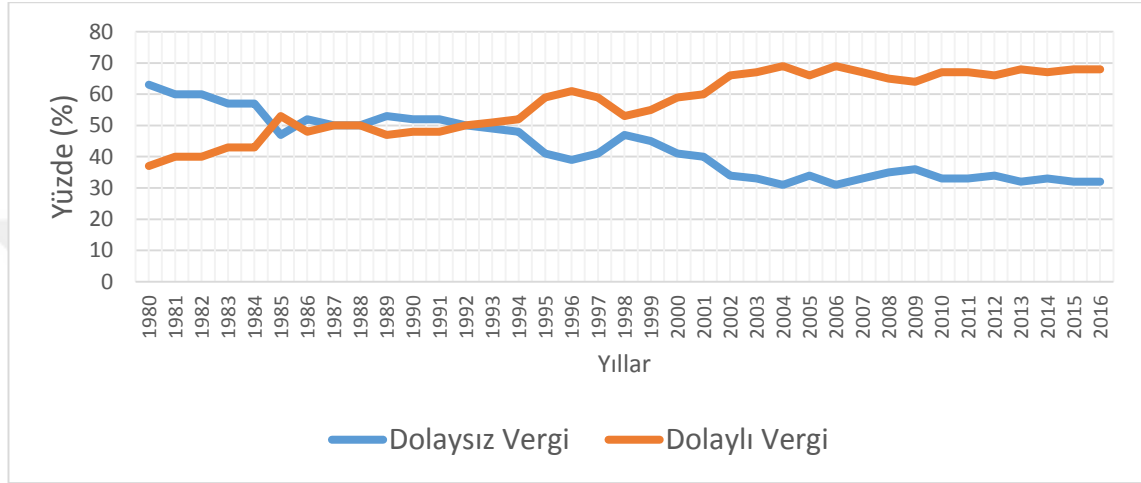
2008 Küresel Krizi öncesi ve sonrasına denk gelen 2007-2009 döneminde ise süreç ters işlemiştir. Bu dönemde dolaylı vergilerin payı azalırken dolaysız vergilerin payı artmıştır. Bilindiği gibi dünyada 2008 Küresel Krizi bankacılık krizi olarak ABD ekonomisinde ortaya çıkmış fakat Türkiye ekonomisine reel sektör krizi olarak yansımıştır. Bu bağlamda hükümet daralan tüketim miktarını arttırmak için başta KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergi oranlarında süreli indirim gitmiştir. İlgili dönemde toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı vergilerin azalan payı krizin atlatılması için alınan önlemler neticesinde olduğu söylenebilir.

2009 yılından itibaren trend tekrar eski haline dönmüş dolaylı vergilerin payı yükselmeye buna karşılık dolaysız vergilerin payı düşmeye başlamıştır. 2016 yılı itibariyle dolaylı vergilerin payı %68 iken dolaysız vergilerin payı %32 olarak gerçekleşmektedir.

Dolaylı-dolaysız vergi kompozisyonundaki bu değişim Grafik 3.2'de açıkça görülmektedir. Dolaylı vergilerin sistemde bu kadar ağırlıklı olması alt gelir grubundaki kişiler için büyük önem taşımaktadır. Gelire göre tersine artan oranlı olan bu vergiler vergi yükünün düşük gelirli kişiler üzerinde kalmasına neden olmaktadır. Daha öncede

ifade edildiği gibi bu tip vergilerin şahsileştirilememesi vergi adaletini bozucu yönde etkilemektedir. Dolaylı vergilerin toplam vergi hasılatı içinde artış göstermesi genel olarak vergi sisteminin adaletsiz hale gelmesine sebep olmaktadır.

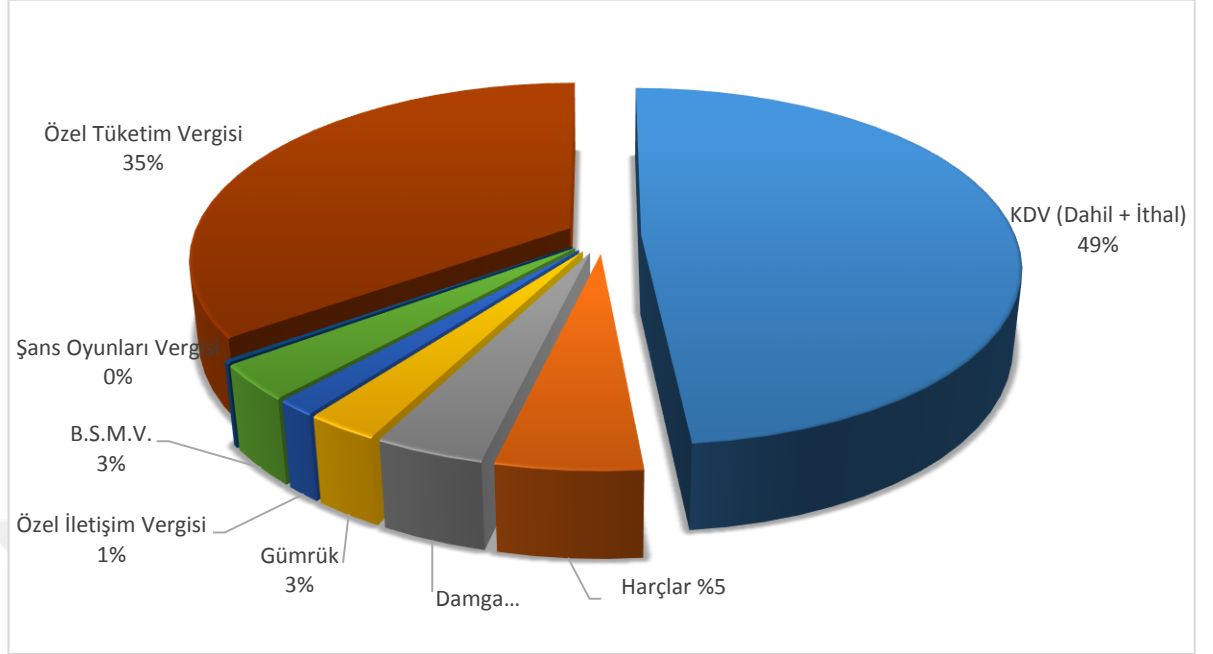
**Grafik 3.2. Türkiye’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergi Hasılatı İçindeki Payı (1980-2016)**



**Kaynak:** Tablo 3.3'ten yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Grafik 3.3’de 2016 yılında toplam dolaylı vergi gelirlerinin kendi içindeki yüzde dağılımları verilmektedir. Buna göre en büyük pay %49 ile hem dahilde hem de ithalde alınan KDV’ye aittir. Bunu %35 ile ÖTV takip etmektedir. Görüldüğü gibi KDV ve ÖTV’den sağlanan gelir dolaylı vergilerin yaklaşık %84’ünü oluşturmaktadır. Daha sonra sırasıyla %5 ile harçlar, %4 ile damga vergisi, %3 ile gümrük vergisi ve B.S.M.V., %1 ile Ö.İ.V. gelmektedir.

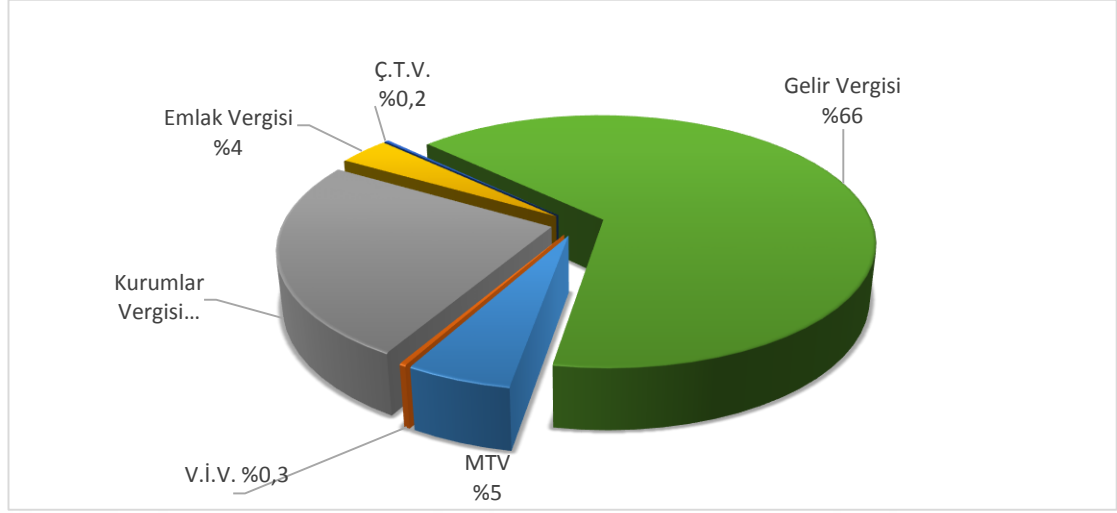
**Grafik 3.3. Türkiye’de Dolaylı Vergilerin Kendi İçindeki Yüzde Dağılımı (2016)**



**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_22.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm) adresindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Grafik 3.4’de 2016 yılında toplam dolaysız vergi gelirlerinin kendi içindeki yüzde dağılımları verilmektedir. Buna göre en büyük pay % 66 ile gelir vergisine aittir. Bunu %25 ile kurumlar vergisi takip etmektedir. Görüldüğü gibi bu iki vergiden elde edilen gelir dolaysız vergilerin yaklaşık %91’ini oluşturmaktadır. Daha sonra sırasıyla %5 ile MTV, %4 ile emlak vergisi, %0,3 ile Veraset ve İntikal Vergisi ve %0,2 ile ÇTV gelmektedir.

**Grafik 3.4. Türkiye’de Dolaysız Vergilerin Kendi İçindeki Yüzde Dağılımı (2016)**



**Kaynak:** [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG/Tablo\\_22.xls.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_22.xls.htm) tablo ve <https://www.muhasibat.gov.tr/content/genel-yonetim-mali-istatistik-detayi?tabId=1&pageId=4> adresindeki verilerden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 3.4’de OECD ülkelerindeki vergi yapıları, dolaylı ve dolaysız vergi ayırımına dayalı olarak verilmiştir. OECD kategorizasyonuna göre dolaysız vergiler kişisel ve kurumsal gelir vergileri, mülkiyet üzerinden alınan vergiler, istihdam vergileri ve sosyal güvenlik kesintilerinden oluşmaktadır. Dolaylı vergiler ise, genel tüketim vergileri, özel tüketim vergileri ve diğer vergilerden (çeşitli harç ve benzeri yükümlülükler) meydana gelmektedir.

**Tablo 3.4. OECD Ülkelerinde Temel Vergi Kategorilerinin (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil) Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)**

|                                  | 1980      | 1985      | 1990      | 1995      | 2000      | 2007      | 2008      | 2009      | 2010      | 2011      | 2012      | 2013      |
|----------------------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Kişisel Gelir Vergisi            | 31        | 30        | 30        | 27        | 25        | 25        | 25        | 25        | 25        | 24        | 25        | 25        |
| Kurumlar Vergisi                 | 8         | 8         | 8         | 8         | 10        | 11        | 10        | 8         | 9         | 8         | 9         | 9         |
| Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri   | 22        | 22        | 22        | 24        | 24        | 25        | 25        | 27        | 25        | 26        | 26        | 26        |
| İstihdam Vergileri               | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         | 1         |
| Mülkiyet Üz. Alınan Vergiler     | 6         | 5         | 6         | 6         | 6         | 5         | 5         | 5         | 6         | 6         | 6         | 6         |
| <b>Dolaysız Vergiler Toplamı</b> | <b>67</b> | <b>66</b> | <b>67</b> | <b>66</b> | <b>66</b> | <b>67</b> | <b>66</b> | <b>66</b> | <b>66</b> | <b>65</b> | <b>66</b> | <b>66</b> |
| Genel Tüketim Vergileri          | 13        | 16        | 18        | 19        | 19        | 20        | 20        | 20        | 20        | 20        | 20        | 20        |
| Özel Tüketim                     | 18        | 16        | 13        | 12        | 12        | 10        | 10        | 11        | 11        | 11        | 11        | 11        |

|                                 |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |
|---------------------------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Vergileri                       |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |            |
| Diğer Vergiler                  | 2          | 2          | 2          | 3          | 3          | 3          | 4          | 3          | 3          | 3          | 2          | 3          |
| <b>Dolaylı Vergiler Toplamı</b> | <b>33</b>  | <b>34</b>  | <b>33</b>  | <b>34</b>  | <b>34</b>  | <b>33</b>  | <b>34</b>  | <b>34</b>  | <b>34</b>  | <b>34</b>  | <b>34</b>  | <b>34</b>  |
| <b>Toplam</b>                   | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> | <b>100</b> |

**Kaynak:** OECD, 2015, Revenue Statistics 1965-2013, Paris: OECD Publishing

Tablo 3.5’de toplam vergi gelirleri içinde dolaylı-dolaysız vergilerin OECD ortalaması ile Türkiye’deki yapısı verilmiştir. Öncelikle OECD ülkeleri ve Türkiye arasında yapılacak dolaylı-dolaysız vergi karşılaştırılmasının daha sağlıklı olması için sosyal güvenlik yükümlülüklerini Türkiye için dolaysız vergilere ilave edilmesi gerekmektedir. Çünkü Türkiye sosyal güvenlik yükümlülüklerini vergi olarak algılamamakta ve sosyal güvenlik kurumu bütçesi içinde takip etmektedir. Buda dolaylı-dolaysız vergi yükü dağılımında Türkiye’de dolaysız vergilerin payını olması gerekenden daha az görünmesine yol açmaktadır.

**Tablo 3.5. Türkiye ve OECD’de Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı (Sosyal Güvenlik Yükümlülükleri Dahil)**

| Yıl  | Dolaysız Vergiler (%) |                 | Dolaylı Vergiler (%) |                 |
|------|-----------------------|-----------------|----------------------|-----------------|
|      | Türkiye               | OECD (Ortalama) | Türkiye              | OECD (Ortalama) |
| 1980 | 71                    | 67              | 29                   | 33              |
| 1990 | 56                    | 66              | 44                   | 34              |
| 2000 | 51                    | 66              | 49                   | 34              |
| 2011 | 53                    | 65              | 47                   | 35              |
| 2012 | 53                    | 66              | 47                   | 34              |
| 2013 | 52                    | 66              | 48                   | 34              |

**Kaynak:** OECD, 2015, Revenue Statistics 1965-2013, Paris: OECD Publishing

OECD ülkelerindeki vergi yapılarına baktığımızda ilgili tüm yıllarda dolaysız vergilerin dolaylı vergilerden daha ağırlıklı olduğu görülmektedir. OECD ülkeleri ortalaması 1980 yılında %67 olan dolaysız vergilerin payı 2013 yılında %66 olarak gerçekleşirken, aynı yıllar dolaylı vergiler %33 ve %34 olarak gerçekleşmiştir. Bu bağlamda 1980-2013 döneminde OECD ülkeleri dolaylı-dolaysız vergi yapılarında önemli bir değişiklik görünmemektedir.

Türkiye’de ise 1980 yılında %71 olan dolaysız vergilerin payı 2013 yılında %52’ye düşerken, aynı yıllarda dolaylı vergilerin payı %29’dan %48’e çıktığı görülmektedir. Bu oranlar Türkiye’de vergi yapısının dolaysız vergilerden dolaylı vergilere kaydığını göstermektedir. Ayrıca bilindiği gibi sosyal güvenlik kesintileri Türkiye’de vergi olarak kabul edilmekten ziyade sosyal güvenlik kurumu bütçesinde toplanmaktadır. Bu bağlamda sosyal güvenlik kesintileri çıkarıldığında oluşacak toplam vergi gelirleri içindeki dolaylı-dolaysız vergi yapısı dolaylı vergilerin payının daha da yükseleceği bir yapıya dönüşecektir.

### **3.1.3. Türk Vergi Sisteminde Vergi Adaletini Etkileyebilecek Diğer Faktörler**

Bir vergi sisteminin vergi adaletini sağlayıp sağlamadığı şüphesiz çok sayıda faktör ile yakından ilgilidir. Bu bağlamda vergi kaçakçılığı, vergi denetimi, vergi cezası, vergi affı ve gelir idaresinin teknolojiyi yakından takip edebilmesi başlıkları Türk vergi sisteminin vergi adaletini ne ölçüde sağlayabildiğinin tespiti için incelenecek diğer faktörler olarak belirlenmiştir.

#### **3.1.3.1. Vergi Kaçakçılığı**

Ülkemizde vergi reformu adı altında çok sayıda düzenleme yapılmıştır. Her düzenlemeden sonra vergi kanunlarının sistematigi, tutarlılığı biraz daha bozulmuş, vergilemede çarpıklık ve adaletsizlik artmış, kayıt dışı ekonomi daraltılamamış ve istenen sonuçlar bir türlü alınamamıştır. Yapılan düzenlemeler göstermektedir ki, yeni vergi kanunları yapmak ve/veya mevcut vergi kanunlarını değiştirmek o denli önemli değildir. Önemli olan ekonomi açısından toplanması gerekli olan vergiyi ilgisinden alabilmektir. Toplanmayan, toplanamayan vergi en büyük adaletsizliği yaratmaktadır (Arslan, 2000: 5).

Ülkedeki vergi yükünün dengeli ve adil dağılımını engelleyen en önemli faktörlerden biri de vergi kaçakçılığıdır. Türkiye’de vergi kaçakçılığının meydana gelebildiği alanlar şunlardır (TASAV, 2014: 23):

- Tütün ürünleri üzerinden alınan tüketim vergileri,

- Akaryakıt ürünleri üzerinden alınan tüketim vergileri ve düşük vergilenen alanlarda (hava, deniz ulaşımı gibi) suiistimaller,
- Yüksek ÖTV'ye konu lüks motorlu araçların ülkeye sokulmasında ve ülke içinde satışında suiistimal ve kaçaklıklar,
- Gayrimenkullerin satışında gerçek değerler ile tapu harcına konu edilen değerler arasındaki farklılıklar; inşaat sektöründe yaygın gelir ve kurumlar vergisi kayıpları,
- Kayıtdışı istihdam dolayısıyla gelir vergisi ve sosyal güvenlik primlerinde kayıplar,
- Belgesiz tüketim faaliyetlerinin gelir üzerinden alınan vergilerde yarattığı kayıplar,
- Gelir vergisinde bildirilmeyen gayrimenkul sermaye iratları, değer artış kazançları ve arazi kazançlar,
- Nakit ödemelerin yaygın olduğu çoğu serbest meslek faaliyetinde gelir vergisi kayıpları,
- Tam mükelleflerin yurtdışı faaliyetlerinden gelirlerin ve çok uluslu faaliyetlerde transfer fiyatlarının manipülasyonu,
- İlişkili kişi ve firmalarla ekonomik ilişkilerde örtülü sermaye ve örtülü kazanç dağıtımından kaynaklanan gelir ve kurumlar vergilerinde kayıplar,
- İnternette yürütülen online faaliyetlerin ve elektronik ticaretin vergilendirilmesinde gelir ve tüketim vergisi kayıpları.

Türkiye'de vergi kaçakçılığının önlenmesi için tarihsel süreçte ilk olarak o zaman faaliyet gösteren Vasıtasız Vergiler ile Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri 1946 yılında kaldırılmış ve *Gelirler Genel Müdürlüğü* oluşturulmuştur. 2005 yılında ise 5345 sayılı Kanun ile gerçekleştirilen yeniden yapılanma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı *Gelir İdaresi Başkanlığı*'na dönüştürülmüştür. 2011 yılında ise vergi inceleme görevinin tek elden yürütülebilmesi için *Vergi Denetim Kurulu* kurulmuştur.

**Tablo 3.6. Denetim Birimleri Tarafından Gerçekleştirilen Vergi İnceleme Sonuçları**

| Yıl  | İncelenen Mükellef Sayısı | İncelenen Matrah (Milyon TL) | Bulunan Matrah Farkı (Milyon TL) | Bulunan Matrah Farkı /İncelenen Matrah (%) |
|------|---------------------------|------------------------------|----------------------------------|--|
| 1985 | 66.681                    | 299.632                      | 294.345                          | 98,2                                       |
| 1990 | 108.57                    | 9.969.063                    | 6.257.501                        | 62,7                                       |
| 1995 | 56.096                    | 169.827.303                  | 71.167.159                       | 41,9                                       |
| 2000 | 60.335                    | 3.621.021.663                | 1.987.099.014                    | 54,8                                       |
| 2005 | 104.578                   | 32.548.467.217               | 38.715.354.165                   | 118,9                                      |
| 2009 | 47.787                    | 125.603.952.419              | 97.972.236.203                   | 78   |

**Kaynak:** Sarılı, 2004: 176-177; Gelir İdaresi Başkanlığı ilgili yılların faaliyet raporlarından derlenmiştir. <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (erişim 15.11.2017)

Tablo 3.6’da Gelirler Genel Müdürlüğü ve Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesindeki Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı, Gelirler Kontrolörleri, Vergi Denetmenleri ve Vergi Dairesi Müdürlerince 1985-2009 yılları vergi inceleme sonuçları verilmektedir. Tabloda incelemeye tabi tutulan matrah ile bulunan matrah arasındaki farklar verilmekte ve bulunan matrah farklarında azalma var ise denetimde etkinlik sağlanmış, fark azalmamışsa denetimde etkinlik sağlanamamıştır sonucuna varılabilmektedir. Ayrıca bulunan matrah farkı incelenen matrah farkına oranlanmıştır. Hesaplanan oranın yüksek olması yapılan denetimin de etkin olduğu anlamını taşımaktadır.

Tablo 3.6. incelendiğinde 1995 yılı ile 2005 yılı diğer yıllardan ayrılmaktadır. 1995 yılı incelenen matrah ile bulunan matrah farkı arasındaki farkın en fazla olduğu yıldır. 2005 yılı ise bu farkın en az olduğu yıl olarak görünmektedir. Bulunan matrah farkının incelenen matrah farkına oranlanmasında ise 1995 yılı için %42 ile denetimde etkinliğin en az olduğu yıl olarak değerlendirilebilmektedir. 2005 yılı ise aynı oran %118 ile etkinliğin en fazla olduğu yıl olarak kabul edilebilmektedir.

Tablo 3.7’de Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından Türkiye’de 2011-2016 dönemi vergi inceleme sonuçları yer almaktadır. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın yayınladığı faaliyet raporlarına göre incelenen mükellef sayısı 2011 yılında 16.267 kişi iken 2013’de yaklaşık %340 artarak 71.352 kişi olmuştur. 2014 yılında vergi inceleme elemanlarının önemli bir kısmının eğitime gönderilmesi nedeniyle azalan sayı 2015 yılında 58.676 olarak gerçekleşirken 2016 yılında ise 49.877

kişiyeye düşmüştür. 2016 yılındaki söz konusu düşüşün temel nedeni 19.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun hükümlerine uygun olarak matrah ve/veya vergi artırımı başvurusunda bulunan 82.807 mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemelerine devam edilmemesi olarak gösterilmektedir (VDK, 2016: 44).

**Tablo 3.7. Türkiye’de 2011-2016 Dönemi Vergi İnceleme Sonuçları**

| Yıllar | İncelenen Mükellef Sayısı | Bulunan Matrah Farkı (TL) | Tarhi İstenilen Vergi Tutarı (TL ) | Kesilmesi Önerilen Ceza* (TL) |
|--------|---------------------------|---------------------------|------------------------------------|-------------------------------|
| 2011   | 16.267                    | n/a                       | 3.926.153.961                      | 6.540.331.412                 |
| 2012   | 46.845                    | 131.000.851.812           | 4.535.523.091                      | 8.776.095.415                 |
| 2013   | 71.352                    | 53.674.958.984            | 8.561.313.250                      | 19.086.884.477                |
| 2014   | 55.284                    | 39.378.004.491            | 7.939.389.423                      | 16.582.633.968                |
| 2015   | 58.676                    | 46.749.981.122            | 9.803.999.983                      | 18.843.082.627                |
| 2016   | 49.877                    | 32.641.061.353            | 7.234.873.130                      | 15.904.492.736                |

\*Bu tutarlar, VUK uyarınca kesilmesi istenilen vergi ziyai cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarının toplamından oluşmaktadır.

n/a: ilgili yıl açıklanmamıştır.

**Not:** Vergi Denetleme Kurulu web sitesinde 2012 yılından itibaren faaliyet raporlarını yayınlamaktadır.

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012-2013-2014- 2015 ve 2016 Faaliyet Raporlarından tarafımızca derlenmiştir.

Tablo 3.7’ye göre 2012 yılı hariç diğer yıllarda incelenen mükellef sayısı ile bulunan matrah farkı paralellik göstermektedir. İncelenen mükellef sayısı arttıkça bulunan matrah farkı da artmaktadır. 2012 yılında bulunan 131 milyar TL’lik matrah farkının bu yıla özel olarak yaklaşık 114 milyar TL’lik kısmı Damga Vergisinin’den kaynaklanmaktadır.

İncelenen mükellef sayısındaki artış miktarı ile gizlenen matrah farkının paralellik göstermesi vergi kaçakçılığı suçu sayılan fiillerin arttığı anlamına gelmektedir.

**Tablo 3.8. 2012-2016 Dönemi Tarhı İstenen Vergi Tutarı İçindeki Gelir Vergisinin Payı**

| Yıllar | Tarhı İstenilen Vergi Tutarı | Tarhı İstenilen Gelir Vergisi Tutarı | %   |
|--------|------------------------------|--------------------------------------|-----|
| 2016   | 7.234.873.130                | 112.173.299                          | 1,5 |
| 2015   | 9.803.999.983                | 146.704.285                          | 1   |
| 2014   | 7.939.389.423                | 170.145.501                          | 2,1 |
| 2013   | 8.561.313.250                | 223.582.299                          | 3   |
| 2012   | 4.535.523.091                | 266.109.047                          | 4   |

**Kaynak:** Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012-2013-2014- 2015 ve 2016 Faaliyet Raporlarından tarafımızca derlenmiştir.

Tablo 3.8’de Vergi Denetim Kurulu’nun yaptığı incelemeler sonucunda tarhı istenen toplam vergi tutarı, bu tutarın içindeki gelir vergisi miktarı ve oranı verilmektedir. Buna göre vergi incelemeleri sonucunda tarhı istenen vergi tutarı içinde gelir vergisinin payı oldukça düşüktür. 2012 yılında %4 olan oran 2015 yılına kadar sürekli düşmüş ve 2016 yılında ise %1,5 olarak gerçekleşmiştir. Şüphesiz oranın bu kadar düşük çıkmasının nedenlerinin başında gelir vergisinin kaynakta kesinti yoluyla tahsil edilmesi yer almaktadır. Tarhı istenen vergi tutarı içinde en büyük payı her sene KDV oluşturmaktadır. İlgili yıllarda en düşük oran %43 ile 2014 yılında hesaplanmakta iken 2015 ve 2016 yıllarında tarhı istenen vergi tutarı içinde KDV’nin payı %53 olarak gerçekleşmiştir.

Türkiye’deki vergi kaçakçılığının miktarının tarhı istenen vergi tutarı kadar olduğunu söylemek mümkün değildir. Ancak incelenen mükellef sayısı (2016 için 49.877 kişi) toplam mükellef sayısının (yaklaşık 10 milyon kişi) oldukça düşük bir kısmına tekabül etmesi, vergi kaçakçılığının boyutlarını hakkında bir takım değerlendirmeler yapılmasını sağlayabilmektedir. Yine de vergi incelemesi sonucu ortaya çıkan verilerden hareketle yapılacak tutar hesaplamasında dikkat edilmesi gereken noktalar aşağıdaki gibidir (Kızılot ve Çomaklı, 2004: 128,129):

- Vergi inceleme oranı tüm mükelleflerin %2’si oranındadır. İncelemeye alınanlar, vergi dairesinde özellikle dosyaların seçimi ya da ihbar nedeniyle alındığı için vergi inceleme sonuçlarının tüm mükellefleri kapsayacak şekilde yaygınlaştırılması hatalı olacaktır.

- Toplanan vergilerin bazılarında örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi'nde beyan dışı bırakma, vergi kaybı ve kaçağı gibi durumlar söz konusu değildir. Bu nedenle, toplam vergilere yönelik kıyaslama hatalı olmaktadır.
- Vergi incelemesi sonucu bulunan matrah farkı ile tahsil edilen tutar aynı değildir. Bu nedenle bulunan fark üzerinden salınan vergi ve cezaların ne kadarının tahsil edildiği önemlidir.

Vergi kaçakçılığı nedeniyle vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılmasının gerçekleştirilememesi vergi sistemi açısından önemli bir sorundur. Dolayısıyla vergi kayıp ve kaçaklarını azaltıcı önlemlerin daha etkin kullanılması ve geliştirilmesi gerekmektedir.

### **3.1.3.2. Vergi Denetimi**

Vergi toplanması devlet açısından ne kadar haklı gerekçelerle toplanırsa toplansın kişinin ödeme gücünü ve harcanabilir gelirini azalttığı için mükellef açısından bir o kadar gönülsüz olarak yerine getirilen bir yükümlülüktür. Bu nedenle mükellef tarafından yapılacak vergi ile ilgili bildirimlerin güvenilirlik ve doğruluk derecesinin vergi idaresi tarafından mutlaka denetlenmesi gerekmektedir (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 21).

Beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde mükellefler kasten yanlış bildirimde bulunabilecekleri gibi istemeyerek de bu hataya düşebilirler. Nitekim vergi yasaları hata yapmaya (yoruma) elverişli düzenlemelerle doludur. Dolayısıyla yapılacak bildirimlerin kasten ya da hata eseri olsun gerçeğe aykırı olabileceği ihtimali göz önünde bulundurularak yapılan bildirimlerin/beyanların denetlenmesinde yarar bulunmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 21).

Vergi denetiminin kamu gelirlerinde artış sağlamak, kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmek gibi amaçlarının yanında tüm mükelleflerin vergi kanunlarına uymasını sağlayarak ödeme güçleriyle orantılı vergi ödemelerini de amaçlamaktadır. Bu bağlamda vergi yükünün dengeli ve adil dağıtılmasının bir yolu da etkin bir vergi denetim mekanizmasının geliştirilebilmesidir.

Etkili bir denetim mekanizmasının gerçekleştirilebilmesi için ilk olarak 2005 yılında 5345 sayılı Kanun ile Maliye Bakanlığına bağlı “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurulmuştur. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) kurulması ile vergi denetiminde bir bütünleşme sağlanamamıştır. Bunun en büyük nedeni olarak vergi denetiminden sorumlu farklı birimlerin Maliye Bakanlığı ve GİB bünyesinde bulunmasının yanında, vergi denetiminde GİB’in vergi denetiminin planlanmasından sorumlu olmamasıdır (Bakır, 2012: 95).

2011 yılında Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile etkin bir vergi denetim sistemi oluşturulması, vergi inceleme görevinin tek elden yürütülmesi, uzmanlaşma ve iş bölümü göz önünde bulundurularak,

- Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı,
- Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı,
- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı,

şeklinde örgütlenen Vergi Denetim Kurulu (VDK); vergi incelemesi, teftiş, denetim ve soruşturma görev ve yetkileriyle kayıt dışılık ve yolsuzlukla mücadelede etkin bir rol üstlenmektedir.

Günümüzde Vergi Denetim Kurulu 29 ilde bulunan 45 Grup Başkanlığındaki toplam 10.790 çalışanı ile faaliyetini sürdürmektedir. Bu çalışanların 239’u vergi başmüfettişi, 3.018’i vergi müfettişi, 5.244’ü ise vergi müfettiş yardımcısı olmak üzere 8.501 tane vergi müfettişinden oluşmaktadır (VDK, 2016: 11).

Vergi denetiminde etkinliğin ölçülmesine ilişkin olarak pek çok analize tabi veri ortaya konulabilir. Bu analizlerden en çok kullanılan yöntemlerden biri olan “Vergi Mükelleflerinin Denetim Oranı” hesaplanarak denetimin etkinliği hakkında yorum yapılabilmektedir.

Vergi mükelleflerinin denetim oranı, yapılan denetim sayısının toplam gerçek usulde vergilendirilen mükellef sayısına oranı dikkate alınarak vergi denetiminde etkinlik ölçülmeye çalışılmaktadır. Toplam vergi mükelleflerinin denetime tabi tutulma oranı ne kadar yüksek ise denetimde etkinlik o ölçüde yüksektir yargısına ulaşılabilecektir (Acar ve Merter, 2004: 16).

**Tablo 3.9. Türkiye’de 1985-2016 Vergi Dönemi Denetim Oranı**

|                    | <b>Mükellef Sayısı*</b> | <b>Denetim Sayısı</b> | <b>Denetim Oranı (%)</b> |
|--------------------|-------------------------|-----------------------|--------------------------|
| 1985               | 2.029.051               | 66.681                | 3,29                     |
| 1991               | 2.116.737               | 78.803                | 3,72                     |
| 1995               | 2.149.693               | 56.096                | 2,61                     |
| 2000               | 2.388.850               | 60.335                | 2,52                     |
| 2005               | 2.284.665               | 104.578               | 4,50                     |
| 2010               | 2.345.325               | N/A                   | N/A                      |
| 2011               | 2.367.721               | 16.267                | 0,68                     |
| 2012               | 2.422.975               | 46.845                | 1,93                     |
| 2013               | 2.460.281               | 71.352                | 2,90                     |
| 2014               | 2.472.658               | 55.284                | 2,24                     |
| 2015               | 2.527.084               | 58.676                | 2,32                     |
| 2016               | 2.541.016               | 49.877                | 1,96                     |
| <b>1985-2016**</b> |                         |                       | <b>2,6</b>               |

\*Mükellef sayıları ilgili yıllar için Gelir Vergisi faal mükellef sayısı ve Kurumlar Vergisi faal mükellef sayısı toplamı olarak alınmıştır.

\*\* 2010 yılı ortalamaya dahil edilmemiştir.

N/A: Veriye Ulaşılamamıştır.

**Kaynak:** Sarılı, 2003:176; Acar ve Merter, 2004: 16; Vergi Denetim Kurulu 2012-2013-2014-2015-2016 Faaliyet Raporları; <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>.

Tablo 3.9. incelendiğinde 1985 yılı denetim oranının %3,29 olduğu görülmektedir. Bu her 100 mükelleften 3’ünün denetlendiği anlamını taşımaktadır. Bu oran en yüksek 2005 yılında GİB kurulmasıyla artan denetim sayısı ile birlikte %4,5’e kadar yükselmiştir. Denetim oranının en düşük çıktığı yıl ise VDK’nın kuruluş çalışmalarının yapıldığı 2011 yılı olarak gerçekleşmiştir. 2010 yılında ise GİB 2010 faaliyet raporunda denetim sayısına yer verilmemektedir. 2010 yılı hariç 1985-2016 dönemi ortalama vergi denetimi oranı %2,6 olarak hesaplanmaktadır.

1985-2016 dönemi ortalama vergi denetim oranı düşük olarak algılansa da Amerikan Gelir İdaresi (IRS) yayınladığı raporlarda denetim oranını 2015 yılında %0,84 ve 2016 yılında ise %0,70 olarak açıklamıştır (<https://www.wsj.com/articles/chances-of-an-irs-audit-are-low-and-getting-lower-1490582326>). Bu bağlamda Türkiye’deki oran düşük bir oran değildir.

Ödenecek verginin hesaplanmasında bizzat mükelleflerin elde ettikleri gelirleri beyan etmeleri üzerine kurulan modern vergi sistemlerinde söz konusu beyanların doğruluğu vergi adaleti açısından büyük önem arz etmektedir. Mükelleflerin doğru

beyanda bulunmalarını etkileyen bir çok faktör bulunmakla birlikte dünya genelinde yapılan ampirik çalışmalar denetim ile doğru beyanda bulunma eğilimi arasında bir paralellik olduğunu ortaya koymaktadır. Diğer bir ifade ile denetim oranının yüksekliği vergi mükelleflerinin doğru beyanda bulunma eğilimlerini de arttırmaktadır (Tekin ve Çelikkaya, 2013: 5).

Vergi inceleme sonuçlarına karşı mükelleflerin, “uzlaşma”, “cezalarda indirim”, ya da “dava açma” hakları bulunmaktadır.

Vergi inceleme sonuçlarına göre mükellefler vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren 30 gün içinde uzlaşma ya da cezalarda indirim talebinde bulunmaz ya da tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açmaz iseler söz konusu vergi ve cezalar kesinleşmektedir.

Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılan tarhiyatı yargı yoluna gitmeden önce, vergi idaresi ile tahakkuk edecek vergi ve ceza hususunda anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Kamu alacağının kısa sürede tahsilini sağlayan uzlaşma yolu, aynı zamanda mükellefin yargı sürecinde katlanacağı maliyetleri ve bürokratik işlemleri de ortadan kaldırmaktadır. Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilmektedirler (GİB, 2007b: 7).

VUK'nin 359'uncu maddesinde sayılan “kaçakçılık” suçları dolayısıyla kesilen vergi ziyayı cezalarına karşı hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşma imkanı bulunmamaktadır.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce kullanabileceği bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşmanın kapsamına; vergi incelemeleri sonucunda bulunan matrah veya matrah farkları üzerine salınacak vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyayı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir (GİB, 2007b: 9).

Tarhiyat Sonrası Uzlaşma; verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra başvurulabilecek bir yol olduğundan Tarhiyat Sonrası Uzlaşma olarak adlandırılmıştır (GİB, 2007b: 17).

Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamına; vergi daireleri tarafından mükellef adına ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen ve vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu

bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyai cezaları (usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları ile kaçakçılık suç ve cezalarından dolayı vergi ziyasına sebebiyet verilmesi durumunda kesilecek ceza uzlaşma kapsamı dışındadır) girmektedir (GİB, 2007b: 17).

**Tablo: 3.10. Türkiye’de 1996-2006 Dönemi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor ve Uzlaşılan Rapor Sayıları**

| Yıl              | Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı | Uzlaşılan Rapor Sayısı | Uzlaşılan Rapor Sayısının Toplam Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısına Oranı (%) |
|------------------|---|------------------------|--|
| 2006             | 21.431                                  | 19.231                 | 89,7   |
| 2005             | 15.745                                  | 14.465                 | 91,9   |
| 2004             | 9.624                                   | 8.665                  | 90,0   |
| 2003             | 10.020                                  | 8.536                  | 85,2   |
| 2002             | 19.339                                  | 16.700                 | 86,4   |
| 2001             | 15.437                                  | 13.437                 | 87,0   |
| 2000             | 20.504                                  | 18.675                 | 91,1   |
| 1999             | 14.793                                  | 13.288                 | 89,8   |
| 1998             | 23.854                                  | 21.797                 | 91,4   |
| 1997             | 19.587                                  | 17.854                 | 91,2   |
| 1996             | 15.115                                  | 13.116                 | 86,8   |
| <b>1996-2006</b> |   |                        | <b>89,1</b>  |

Not: Uzlaşma Talebine Konu Olan Rapor Sayısı ve Uzlaşılan Rapor Sayısı Gelir İdaresi Başkanlığının Mahalli Denetim Elemanlarınca Yapılan İncelemeler Sonucunda ortaya çıkan rakamlardan oluşmaktadır.

**Kaynak:** Acar ve Merter, 2004: 11; GİB 1996-2006 Dönemi faaliyet raporları, <http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari> (erişim 16.11.2017).

Tablo 3.10’da 1996-2006 dönemi tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu olan rapor sayısı ve uzlaşılan rapor sayısı ve oranları verilmektedir. GİB’nin 2007 yılı öncesi yayınladığı faaliyet raporlarında tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinde uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza miktarı yerine uzlaşmaya konu olan rapor sayısını vermektedir. Uzlaşılan rapor sayısının uzlaşmaya konu olan rapor sayısına oranı tarhiyat öncesi uzlaşma mekanizması hakkında bir fikir verebilmektedir.

Uzlaşmaya konu olan rapor sayısı ilgili yıllarda dalgalı bir seyir izlese de uzlaşma oranları en düşük 2003 yılında %85 en yüksek 2005 yılında %91,9 olarak gerçekleşmiştir. 1996-2006 dönem ortalaması ise %89,1 olarak hesaplanmaktadır.

**Tablo 3.11. Türkiye’de 2007-2015 Dönemi Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Sonuçları**

| Yıllar | Uzlaşmaya Konu Olan |                | Uzlaşılan   |             |
|--------|---------------------|----------------|-------------|-------------|
|        | Vergi               | Ceza           | Vergi       | Ceza        |
| 2015   | 2.464.222.476       | 3.563.887.588  | 973.203.569 | 138.749.157 |
| 2014   | 1.742.391.255       | 1.841.132.397  | 529.738.390 | 60.234.417  |
| 2013   | 1.549.420.358       | 2.373.432.278  | 725.155.936 | 90.813.677  |
| 2012   | 578.870.442         | 971.494.358    | 443.628.715 | 56.223.245  |
| 2011   | 1.027.751.978       | 1.428.300.738  | 83.309.115  | 1.133.700   |
| 2010   | 1.417.067.338       | 1.155.440.771  | 160.276.030 | 1.135.436   |
| 2009   | 744.938.534         | 11.133.246.740 | 379.359.601 | 34.584.042  |
| 2008   | 316.031.030         | 502.100.252    | 215.487.089 | 21.840.980  |
| 2007*  | 1.155.842.922       | 1.161.987.121  | 411.168.869 | 15.354.382  |

\*2007 yılı Merkezi Uzlaşma Komisyonu ve Koordinasyon Uzlaşma Komisyonu rakamları dikkate alınmıştır.

Not: GİB 2007 yılından itibaren tarhiyat öncesi uzlaşma müessesesinde uzlaşmaya konu olan vergi ve ceza miktarı vermektedir.

**Kaynak:** GİB Faaliyet Raporları 2007-2008-2009-2010-2011 ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2012-2013-2014-2015 yılları Faaliyet Raporlarından derlenmiştir.

2007 yılından itibaren GİB uzlaşmaya konu olan ve uzlaşılan vergi ve ceza miktarlarını yayınlamaktadır. Buna göre Tablo 3.11 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma konusunda gerçekleşen uzlaşma sonuçları aşağıdaki gibi özetlenebilmektedir.

2007 yılında; kesilen verginin yaklaşık %64’ü, söz konusu cezanın 97,8’i,  
2008 yılında; kesilen verginin yaklaşık %31,8’i, söz konusu cezanın %95,6’sı,  
2009 yılında; kesilen verginin yaklaşık %49’u, söz konusu cezanın %96,8’i,  
2010 yılında; kesilen verginin yaklaşık %88,6’sı, söz konusu cezanın %99,9’u,  
2011 yılında; kesilen verginin yaklaşık %91,8’i, söz konusu cezanın %99,9’u,  
2012 yılında; kesilen verginin yaklaşık %77’si, söz konusu cezanın %94’ü,  
2013 yılında; kesilen verginin yaklaşık %47’si, söz konusu cezanın %96’sı,  
2014 yılında; kesilen verginin yaklaşık %30’u, söz konusu cezanın %97’si,  
2015 yılında; kesilen verginin yaklaşık %47’si, söz konusu cezanın %96’sının indirilmesine karar verilmiştir.

İlgili yıllarda tarhiyat öncesi uzlaşma mekanizmasının %94 ve üzeri oranlarda vergi cezalarının affedildiği bir mekanizma olarak çalıştığı görülmektedir. Dolayısıyla bu tür uzlaşmaları genellikle kesilen cezalara yönelik ceza indirim ağırlıklı bir uygulama olduğu söylenebilir (Armağan, 2007: 174).

Vergi idaresi bir taraftan vergi kayıp ve kaçakları önleyip vergi adaleti sağlamak için vergi denetimini etkin hale getirmeye çalışırken diğer taraftan tarhiyat öncesi uzlaşma mekanizması ile kesilen cezaların %94 ve üzerinde indirilmesi vergi yükünün adil ve dengeli dağıtılmasını olumsuz etkileyeceği sonucuna varılabilmektedir.

Uzlaşma müessesesi mevcut hali ile vergi adaletine zarar veren bir uygulama halini almıştır. Öncelikle uzlaşma hükümlerinden faydalanma şartlarının ağırlaştırılması, uzlaşmaya alınan mükellefin vergi aslı üzerinden herhangi bir indirim yapılmaması vergi adaletini arttıracak düzenlemeler olacaktır (Aktaş, [https://www.muhasabenet.net/makale\\_ramazan%20aktas-vergi%20adaleti%20ile%20uzlasma.html](https://www.muhasabenet.net/makale_ramazan%20aktas-vergi%20adaleti%20ile%20uzlasma.html), (erişim 03.01.2017)).

### **3.1.3.3. Vergi Cezası**

Vergi suç ve cezaları, vergi ödevlerinin kanunlarda öngörülen kurallara uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak ve kamunun vergi ziyaından dolayı uğradığı ya da uğraması muhtemel vergi kayıplarını önlemek amacıyla tüm vergi hukuku sistemlerinde kabul edilmiştir. Vergi suç ve cezalarının temel amacı ise vergi alacağının zamanında ve eksiksiz olarak tahsilini sağlamak suretiyle devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasını sağlamaktır (Akbal, 2015).

Ülkemizde Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş suç ve cezaların önemli bir bölümü yalnız vergi hukukunu ilgilendirmekte ve bunlarda suç sayılan fiil ve karşılığında uygulanacak yaptırım idari usullerle belirlenmektedir. Vergi idaresi tarafından suç olarak belirlenen fiil için, hiçbir mahkeme kararına gerek olmadan, yine vergi dairesince ceza kesilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 341'inci maddesinde belirtilen vergi ziyayı ve 351'inci maddede belirtilen usulsüzlük suçları ile bunlar karşılığında uygulanacak vergi cezaları yer almaktadır (Öncel vd, 2002: 211).

Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen başka bazı fiiller ise, ceza hukuku anlamında suç oluşturmaktadırlar. Bunların belirlenmesi ve yaptırım uygulanması, ceza mahkemelerinin görev alanına girmektedir. Bu suçlarda idari nitelikli para cezası ile birlikte ya da yalnız başına hürriyeti bağlayıcı ceza uygulanabilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde belirtilen kaçakçılık suçları, 362-363'üncü

maddelerdeki vergi mahremiyetini ihlal ve yükümlülerin özel işlerini yapma suçları bu kategori içinde yer almaktadır (Karakoç, 2004: 343).

Yukarıdaki bilgiler ışığında Türkiye’deki vergi suç ve cezaları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- 1) Vergi Kabahat ve Cezaları (İdari Nitelikli)
  - a. Vergi Ziyayı (Kaybı) Suçu ve Cezası
  - b. Usulsüzlük Suçu ve Cezası
- 2) Vergi Suç ve Cezaları (Adli Nitelikli)
  - a. Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu ve Cezası
  - b. Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu ve Cezası

Genel ceza hukuku hükümlerine göre, cezanın niteliği ve müeyyideyi uygulayacak makama göre; suç ve kabahatler birbirinden ayrılmaktadır. Buna göre, kanuna aykırı fiiller hapis cezasını gerektiriyor ise suç; para cezasını gerektiriyor ise kabahat olarak nitelendirilmektedir (Bilici, 2011: 83).

VUK madde 341’e göre vergi ziyayı, “*mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder*” şeklinde belirtilmiştir.

Vergi ziyayı kabahatinin cezası para cezasıdır ve bu cezanın miktarı VUK 344’üncü maddede açıklanmıştır. Buna göre, 341 inci maddede yazılı hallerde vergi ziyasına sebebiyet verildiği takdirde mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Yine aynı maddenin ikinci fıkrasında “*vergi ziyasına 359 uncu maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır*” ve üçüncü fıkrada ise “*kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır*” şeklinde açıklanmıştır.

Vergi kabahatlerinden bir diğeri olan usulsüzlük VUK’un 351-352-353 ve 355’inci maddelerinde belirtilmektedir. VUK 351’e göre “*usulsüzlük vergi kanunlarının şekle ve usule mütaallik hükümlerine riayet edilmemesidir*” şeklinde tanımlanmıştır.

Usulsüzlük suçları; genel usulsüzlük suçları (birinci derece usulsüzlük-ikinci derece usulsüzlük) ve özel usulsüzlük suçları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Birinci derece usulsüzlük suçlarına neden olan fiiller VUK 352’de, ikinci derece usulsüzlük suçlarına neden olan fiiller VUK 352. maddenin ikinci fıkrasında ve özel usulsüzlük suçlarına neden olan fiiller ise VUK 353. maddesinde düzenlenmiştir.

VUK’un 352’nci maddesinde genel usulsüzlük kabahatinin kanuna bağlı cetvellere göre cezalandırılacağı belirtilmiştir. Bu cetvel VUK’un ekinde yer almakta olup, burada yer alan ceza miktarları, kabahatin birinci derecede veya ikinci derecede usulsüzlük olması ve usulsüzlüğü yapan kişinin kimliği göz önünde tutularak belirlenmiştir. VUK’un 352. maddesinde ifade edilen bir diğer hüküm ise, usulsüzlük fiili re’sen takdiri gerektirirse bağlı cetvellerde yazılı cezalar iki kat olarak kesilmektedir. Özel usulsüzlük fiileri için ise büyük ölçüde maktu para cezaları öngörülmüştür. (Çiçek ve Herek, 2012: 319).

Adli nitelikteki vergi suçları, idari nitelikteki vergi suçlarından farklı olarak mahkemelerce uygulanır. Bu suçların karşılığında öngörülen yaptırım hürriyeti kısıtlayıcı cezalar şeklinde olabilir (Altundiş, 2007: 176).

Bu suçlardan vergi kaçakçılığı suçu VUK’un 359. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddede yazılı fiilleri işleyen mükellef vergi ziyana yol açmasa bile vergi kaçakçılığı suçu işlemiş sayılmaktadır.

Kaçakçılık suçlarını oluşturan fiillerden bazıları şunlardır:

Madde 359/a ya göre,

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapmak,
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açmak,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif etmek veya gizlemek veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.

Bu fiilleri işleyenler hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunmaktadır. (VUK madde 359/a-2).

Madde 359/b ye göre,

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok etmek veya defter sahifelerini yok ederek yerine başka yapraklar koymak veya hiç yaprak koymamak,

- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak.

Bu fiilleri işleyenler hakkında üç yıldan beş yıla kadar hapis cezasına hükmolunmuştur. (VUK madde 359/b).

Madde 359/c ye göre; ancak Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır.

Bir diğer adli nitelikteki vergi suçu olan vergi mahremiyetinin ihlali VUK'un 362'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; *“vergi mahremiyetine uymaya mecbur olan kimselerden bu mahremiyeti ihlal edenler, Türk Ceza Kanununun 239 uncu maddesi hükümlerine göre cezalandırılır”* şeklinde belirtilmiştir.

Aynı kanunun 5. maddesinde ise vergi mahremiyetine uymak zorunda olanların kimler olduğu ve mahremiyetin kapsamı açıklanmaktadır. Buna göre:

- 1- Vergi muameleleri ve incelemesi ile uğraşan memurlar,
- 2- Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görevli olanlar,
- 3- Vergi yasalarına göre kurulan komisyonlara katılanlar,
- 4- Vergi işlerinde görev alan bilirkişiler,

Bu kişiler görevleri dolayısı ile yükümlünün ve yükümlü ile ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine ve işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine ilişkin olarak öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazım gelen diğer hususları ifşa edemezler, kendilerinin ve üçüncü kişilerin yararına kullanamazlar.

TCK'nın 239. maddesi vergi mahremiyetinin ihlali suçunu aşağıdaki gibi düzenlemiştir.

Ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgelerin açıklanması;

*“Sıfat veya görevi, meslek veya sanatı gereği vakıf olduğu ticarî sır, bankacılık sırrı veya müşteri sırrı niteliğindeki bilgi veya belgeleri yetkisiz kişilere veren veya ifşa eden kişi, şikâyet üzerine, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır.”* (TCK mad. 239).

Adli nitelikli vergi suçlarından sonuncusu olan mükelleflerin özel işlerini yapma fiili ise VUK'un 6'ncı maddesinin son fıkrasına göre, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini yapmaları yasak edilen memurlardan bu yasağa aykırı harekette bulunanlar Türk Ceza Kanununun 257'inci maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre cezalandırılmaktadır. Bu hareketlerle vergi ziyana neden olunması halinde, kişiye ayrıca bu Kanunun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası kesilir.

TCK'nın 257. maddesi mükelleflerin özel işlerini yapma suçunun cezasını görevi kötüye kullanma başlığı altında aşağıdaki gibi düzenlemiştir.

*“Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan hâller dışında, görevinin gereklerine aykırı hareket etmek suretiyle, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır.”* (TCK mad.257).

Toplumda verginin adil ve dengeli bir şekilde dağılması için gereken şartlardan biri de vergi kabahat ve suçlarının mümkün olduğunca azaltılabilesidir. Bu açıdan vergi kabahat ve suçu işleyenlere uygulanacak cezalar caydırıcı nitelikte olması beklenir. Vergi cezalarının caydırıcı olup olmadığının tespit edilmesi için diğer bazı suçlara verilen cezalarla karşılaştırmak bir kriter olabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nda yanıltıcı belge kullanan, defter ve belge ibraz etmeyene verilecek ceza, fiil vergi ziyana yol açmasa dahi iki yıldan başlarken ceza kanununda bir kimseyi vücut ve cinsel dokunulmazlığı aleyhine bir saldırı gerçekleştirmekle tehdit fiiline verilen ceza altı aydan, bir kişinin hürriyetini tahdit etme fiiline verilecek ceza bir yıldan, cebir ve tehdit kullanarak devletin okullarında eğitim faaliyetine engel olma fiiline verilecek ceza bir yıldan, bir kimsenin konut dokunulmazlığı fiiline verilecek ceza altı aydan başlamaktadır (Doğrusöz, 2010)

Vergi Usul Kanunu'nda sahte belge kullanan veya defter yapraklarının bir sayfasını yok edene verilecek ceza fiil vergi ziyana yol açmasa dahi üç yıldan başlarken, ceza kanununda taksirle bir kişiyi öldürene verilecek ceza iki yıldan, içme suyuna zehir katarak kişilerin hayatını tehlikeye düşürme fiiline verilecek ceza iki yıldan, sahte Türk Lirası veya döviz basan yahut piyasaya sürene verilecek ceza iki yıldan başlamaktadır (Doğrusöz, 2010).

Uygulanan vergi cezalarının caydırıcı olup olmadığını tespit edebilmek için başka ülkedeki vergi cezalarıyla da karşılaştırmak faydalı olacaktır. ABD’de uygulanan vergi cezaları, ülkemiz uygulamalarında yer alan cezalara önemli ölçüde benzerlik göstermektedir. Dünyanın en gelişmiş ülkesi kabul edilen ABD uygulanan oransal ceza tutarlarının ülkemizdeki cezaların dörtte biri oranında olması, maktu usulsüzlük cezalarının bile ülkemiz uygulamalarının altında olması, yüksek ceza uygulamasının cezai yaptırımlarının etkinliğini artırmayacağını göstermesi bakımından önemlidir (Aslan, 2008: 356).

Ayrıca cezaların uygulanabilmesi için önce vergi kabahat ve suçlarının tespit edilebilmesi gerekmektedir. Tespit edilemeyen suçların cezalandırılması mümkün olmayacağına göre, vergi cezalarının yüksekliğinden önce iyi işleyen bir vergi denetim mekanizması kurulması gerekmektedir.

#### **3.1.3.4. Vergi Affı**

Hükümetlerin kısa dönemde gelir artışı sağlamak için başvurdukları vergi aflarının uzun dönemde vergi uyumu üzerindeki etkileri net değildir. Bu etki vergi yükümlülerinin vergi aflarını nasıl algıladıkları ile ilgilidir. Vergi affını savunanlar, affın ardından kapsamlı yaptırımların uygulanması ve vergisini öde(ye)meyen mükelleflere ulaşılmasının vergi uyumunu arttıracaklarını savunurken eleştirenler vergisini düzenli ödeyen mükelleflerin cezalandırıldığını ve ileride tekrar af beklentisi içine girileceği için vergi uyumunu azalttığı yönünde görüş bildirmektedirler (Alm and Beck, 1953: 53)

1982 Anayasasının 87’nci maddesine göre Türkiye Büyük Millet Meclisi üye tamsayısının beşte üç çoğunluğunun kararı ile genel ve özel af ilânına karar vermeye yetkilidir.

Türkiye’de Cumhuriyetten günümüze kadar çok sayıda vergi affı düzenlemesine gidildiği görülmektedir. Bu vergi afları kapsamına göre vergi aslını, vergi cezasını, gecikme faizini ve zammını kısmen veya tamamen ortadan kaldıran ve bunlara ödeme kolaylığı sağlayan veya bunlardan daha hafif nitelikte yeni mali yükümlülükler getiren uygulamalar olmuştur. Özellikle 1980’li yıllardan sonra çıkarılan vergi aflarıyla ilgili

düzenlemelerde kullanılan yöntemlerin farklılaştığı gözlenmektedir. Bu dönemde yapılan düzenlemelerin sadece vergi borç ve cezalarının affedilmesinden oluşmayan geniş bir çeşitlilik gösterdiği görülebilmektedir (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 113).

İlk vergi affının çıkarıldığı 1924 yılından Ağustos 2016' de çıkarılan 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun da dahil olmak üzere toplam 34 adet düzenlemeye gidilmiştir. Bunlardan 1980 yılından sonra yapılanlar aşağıda sıralanmaktadır (Yurdakul, 2013, 79).

- 2431 Sayılı Tahsilatın Hızlandırılması ve Beyan Dışı Kalmış Servet Unsurlarıyla Vesikasız Emtianın Beyanına İlişkin Kanun (20 Mart 1981)
- 2801 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Özel Uzlaşma Yolu ile Tahsili Hakkında Kanun (22 Şubat 1983)
- 3239 Sayılı Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Getirilen Af Uygulaması (11 Aralık 1985)
- 3505 Sayılı Kanun ile Getirilen Af Uygulaması, (Geçici Birinci Madde - 10 Aralık 1988)
- 3512 Sayılı 1989 Mali Mali Yılı Bütçe Kanunu ile Getirilen Af Uygulaması (28 Aralık 1988)
- 3571 Sayılı Kanun ile Getirilen Af Uygulaması
- 3689 Sayılı Kanun ile Getirilen Af Uygulaması (Geçici Birinci Madde -20 Aralık 1990)
- 3787 Sayılı Bazı Kamu Alacaklarının Tahsilatının Hızlandırılması ve Matrah Artırımı Hakkında Kanun ile Getirilen Af Uygulaması (03.04.1992)
- 400 Sayılı Tahsilat Genel Tebliğ Çerçevesinde Yapılan Vergi Affı Uygulaması (05.09.1997)
- 4369 Sayılı Vergi Reformu Kanunu ile Getirilen Vergi Affı Uygulaması (29.07.1998)
- 414 Sayılı Tahsilat Genel Tebliği Çerçevesinde Yapılan Vergi Affı Uygulaması (06.02.2001)
- 4746 (4748) sayılı Kanun ile Emlak Vergisi ile İlgili Af Düzenlenmesi (Emlak Vergisi Kanununun Geçici Madde 21) (07.03.2002)

- 4811 Sayılı Vergi Barışı Kanunu ile Getirilen Vergi Affi Uygulaması (27.02.2003)
- 5811 Sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanunun Uygulaması (13.11.2008)
- 6111 Sayılı Kanun ile Getirilen Vergi Affi Uygulaması (25.02.2011)
- 6486 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'u da (2. Varlık Barışı) (29.05.2013).
- 6552 Sayılı İş Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun (11.9.2014)
- 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun (19.08.2016)

Türkiye'de yapılan afların çoğu idari yargıdaki ihtilafli dosyaları azaltma ve gelir elde etme amacı gütmekte iken, 2431 ve 4811 sayılı af yasaları bu amaca ilaveten kriz sonrası borçlarını ödeyemeyen mükellefleri rahatlatmak, krizin zararlı etkilerini giderme amacına da hizmet etmektedir. 5811 sayılı Kanun da Hazine'ye gelir sağlama amacı ile değil, daha çok ekonomik amaçlara hizmet için gündeme gelmiştir. 4369 sayılı yasa vergi sistemimizdeki içsel faktörleri göz önüne alırken, 5811 sayılı Af Kanunu daha çok 2008 küresel krizinin etkilerinin hafifletilmesini dikkate almaktadır (Ferhatoğlu ve Gümüş, 2009: 7).

Cumhuriyet tarihinin en büyük mali yapılandırılması olarak nitelendirilen ve 2011 yılında çıkarılan 6111 sayılı Kanun 216 ana madde ve 18 geçici maddeden oluşmaktadır. Yasa matrah artırımına da yer vererek ülkemizdeki en geniş kapsamlı af yasası olmuştur. Yapılandırma sonucunda 39,4 milyar TL'yi aşan bir kamu borcu yeniden yapılandırılmıştır (Yaraşır, 2013: 185).

Yapılacak basit bir hesaplama ile Türkiye'de yaklaşık her 2,7 yılda vergi affi düzenlemesi yapıldığı görülmektedir. 2000 yılından sonra bu vergi affi ile daha da sık karşılaşmıştır. Oysa ki bu düzenlemeler getirilirken hemen hemen her defasında, bu düzenlemenin son düzenleme olduğu, bir daha böyle bir düzenleme yapılmayacağı belirtilmekte, borçlu yükümlüler için yapılan düzenlemelerin son fırsat olduğu

vurgulanmakta ancak hemen ardından yeni bir af kanunu ile durumun sürekli hale gelmesine neden olmaktadır (Öz ve Çubukçu, 2011: 249).

Vergi aflarının bu kadar sık çıkarılması 1982 Anayasasının "vergi ödevi"ni düzenleyen 73'üncü maddesinde vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtildiği dikkate alındığında vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına ne kadar hizmet ettiği tartışmalarını da beraberinde getirmektedir (Öz ve Çubukçu, 2011: 251).

Özellikle son 5 yılda hemen hemen her yıl vergi affıyla ilgili düzenlemeler yapılması vergisini zamanında ödemeyen mükellefleri her dönem sonunda af beklentisi içine sokarak vergi ödeme mükellefiyetlerini yerine getirmeme alışkanlığı yaratmaktadır. Ayrıca bu durum, vergisini zamanında ödeyen mükelleflerin kendilerinin mağdur edildiğini düşünmelerine neden olarak vergi mükellefiyeti üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013: 116).

### **3.1.3.5. Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri**

Devlet ile birey arasındaki en önemli bağlardan biri olan verginin bireyler tarafından adil olarak algılanması birçok faktörün yanında devletin vergileme sürecindeki uygulamalarıyla yakından ilgilidir. Bu bağlamda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmeleri yakından takip etmesi bireyin vergi adaleti algısıyla paralellik arz etmektedir. Bu doğrultuda Gelir İdaresi Başkanlığı 1990'lı yıllarla birlikte çeşitli otomasyon projeleri hayata geçirmeye başlamıştır.

***Vergi Kimlik Numarası Uygulamaları;*** "vergi kimlik numarası" tabiri, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesi uyarınca gerçek ve tüzel kişilere verilen vergi numarasını ifade etmektedir.

1995 yılında başlatılan Vergi Kimlik Numarası Uygulaması ile vergi idarelerinin etkili bir vergi denetimini yerine getirebilmesi için mükellef dışındaki kaynaklardan mükellefin işlemleriyle ilgili bilgi toplamasına, topladığı bilgilerle mükellefin beyanlarını karşılaştırmasına imkân sağlayan bir uygulamadır.

Yapılan düzenlemelerle vergi mükellefi olup, olmadığına bakılmaksızın, belirli ekonomik faaliyetlere taraf olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin bu faaliyetlerde vergi

kimlik numarası kullanımları ve söz konusu faaliyetlere aracılık eden kamu veya özel sektör kuruluşlarının kayıt ve belgelerini bu numarayı esas alarak düzenlemeleri uygulaması getirilmiştir. 31/12/2015 tarihi itibarıyla 45.408.221 vergi kimlik numarası verilmiştir (GİB, 2015; 78).

**Vergi Dairesi Uygulama Yazılımları (VEDOP/e-VDO)**, vergi dairesi işlemlerinin tümünün bilgisayarlarla yapılarak iş yükünün azaltılması, vergi dairesi çalışmalarında etkinlik ve verimliliğin artırılması ve bilgisayar ortamında toplanan bilgilerden sağlıklı bir karar destek ve yönetim bilgi sisteminin oluşturulması hedeflenerek, ilk kez 1998 yılında uygulanmaya başlanılan VEDOP (Vergi Dairesi Otomasyon Projesi), 2004-2006 yıllarında VEDOP-2 ile otomasyon ağını yaygınlaştırarak merkezi bir yapıya kavuşturulmuştur. Üçüncü aşama olarak 2007 yılında başlayan VEDOP-3 ve e-VDO (İnternet Tabanlı Vergi Dairesi Otomasyonu) uygulamalarının; otomasyon kapsamında olmayan vergi daireleri ile mal müdürlüğü gelir birimlerinin tümüne yaygınlaştırılması, eski yazılımlar ile çalışan vergi dairelerinin otomasyon sisteminin değiştirilmesi çalışmaları tamamlanmıştır.

**İnternet Vergi Dairesi;** 1999 yılında başlatılan internet vergi dairesi uygulamaları, Türkiye’de kamu idarelerinin saydamlığı ve e-devlet uygulamaları konusunda atılan ilk ve önemli adımlardan birini oluşturmaktadır. Mükellefler, bağlı buldukları vergi dairesinden kullanıcı kodu, şifre ve parola almak suretiyle vergi dairesine gitmeksizin bir çok beyan, sorgulama, talep, ödeme, hesaplama ve sonuç izleme işlemlerini daha hızlı ve kolay yapma imkanına kavuşmuştur. Böylece hem mükellefler hem de vergi daireleri bakımından zaman ve kaynak tasarrufu sağlanmaktadır.

**Vergi İletişim Merkezince Verilen Hizmetler (VİMER);** mükelleflerin vergi ile ilgili konularda güncel ve doğru bilgiye telefon aracılığıyla ulaşmalarını sağlamak amacıyla 2007 tarihinde faaliyetlerine başlamıştır. VİMER yıllar itibarıyla danışmanlık hizmetinin yanı sıra “Telefonla ve İnternet Ortamında İhbar Bildirimlerinin Alınması”, “Motorlu Taşıtlar Vergisi Plaka Tescil Tarihi Sorgulama”, “İngilizce e-Posta Yanıt Sistemi”, “Gayrimenkul Sermaye İradı Beyannamesine İlişkin Randevu Taleplerini Alma”, “Mükellefi Geri Arama” ve “Borç Bildirim Hizmeti” ile hizmet alanını genişletmiştir (GİB, 2015; 61).

**Veri Ambarı (VERIA) çalışmaları,** Beyan dışı kalan vergisel olayların tespiti, mükellef beyanlarının doğruluğunun kontrolü ve denetim birimlerine bilgi desteği sağlamak amacıyla yürütülen proje kapsamında; bilgi kaynaklarının araştırılması, tespit edilen bilgi kaynaklarından veri toplanabilmesi için faaliyetlerin yürütülmesi, bilgilerin toplanması ve analizi, vergi incelemelerinde yararlanılmak üzere iç ve dış kaynaklardan alınan bilgilerin veri ambarına aktararak değerlendirilmesi, alınan çıktılarının incelenmek üzere denetim birimlerine gönderilmesi ve veri ambarındaki bilgilerin tüm denetim birimlerinin kullanımına sunulması için veri ambarı (VERiA) oluşturularak bilgilerin değerlendirilmesi ve denetim birimlerinin kullanımına sunulması çalışmasıdır (GİB, 2008, 28).

**Denetim Bilgi Sistemi (VEDOS),** Vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi kapsamında denetim kapasitesinin artırılmasına imkan verecek VEDOS projesi ile etkin denetim planlarının yapılabilmesi eş zamanlı olarak yürütülebilmesi, Vergi Denetmenleri tarafından yapılacak çalışmalarda uygulama birliği ve Vergi Denetmenlerinin daha verimli çalışmalarının sağlanması amaçlanmıştır. Bu sistem ile mükellefin yasal kayıtlarının ve Merkezi Risk Analizi Sistemi çerçevesinde elde edilen verilerin elektronik ortamda vergi denetim elemanlarına aktarılması sağlanarak vergi incelemelerine hız ve etkinlik kazandırılacaktır. Bu bağlamda, ilgili birimlerce yapılan risk analizleri sonucu incelenmesinde veya gönüllü uyum projesi kapsamında gönüllü uyuma teşvik edilmesinde yarar görülen mükellefler VEDOS üzerinden Vergi Dairesi Başkanlıklarına gönderilmiş, yapılan incelemelere veya matrah artırımlarına ilişkin çalışmaların istatistikî sonuçlarının alınması sağlanmıştır (GİB, 2008; 31).

**Özelge Otomasyon Sistemi,** Mükelleflerce vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından tereddüte düşülen ve açıklanması istenilen hususlar hakkında vergi dairesi başkanlıklarına/deftardarlıklara yapılan başvuruların elektronik ortamda alındığı “e-Özelge Sistemi” ile başvuru sahibine kısa zamanda doğru ve net cevap vermek, başvuruları ve cevapları bir standarda kavuşturmak, vergi mahremiyetini de gözönünde bulundurarak internetten yayın yoluyla şeffaflık sağlamak, mükellefin uyum maliyetini azaltmak, idarenin iş yükünü hafifletmek, bürokrasi ve kırtasiyeciliği azaltarak kaynakların verimli kullanılmasını sağlamak amaçlanmaktadır (GİB, 2015; 65).

**E- Beyanname,** Bir e-devlet uygulaması olan e-beyanname uygulaması kapsamında beyanname ve bildirimler, 01/10/2004 tarihinden bu yana internet üzerinden alınmaktadır. Uygulamaya 8 çeşit beyanname ile başlanılmış olup, Ocak 2015 itibarıyla 41 beyanname ve bildirim, e-beyanname sisteminden alınmaktadır. Vergi mevzuatı değişiklikleri ile Başkanlığının ve mükelleflerin ihtiyaçları doğrultusunda beyannameler sürekli geliştirilmektedir (GİB, 2015; 68).

**E-Fatura Uygulaması,** belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesini öngören e-fatura uygulaması 2010 yılından itibaren uygulamadadır. E-fatura yeni bir belge türü olmayıp, kâğıt fatura ile aynı hukuki niteliklere sahiptir. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yönetilen e-fatura uygulamasında amaç tek format ve standarda göre satıcı ve alıcı arasında güvenli, zaman ve maliyet tasarrufu sağlayan bir sistem oluşturmaktır. 2015 yılı sonu itibarıyla e-fatura düzenleyen mükellef sayısı 46.800'e ulaşmış bulunmaktadır (GİB, 2015; 72).

**E-Arşiv Fatura Uygulaması,** elektronik arşiv fatura (e-arşiv fatura) uygulaması; çok sayıda fatura düzenleyen ve faturaların ikinci nüshalarını kâğıt ortamında saklamaları kendileri için ağır yük oluşturan mükelleflerin, elektronik ortamda fatura oluşturmalarına, iletmelerine, muhafaza ve ibraz etmelerine olanak sağlamak amacıyla geliştirilmiş sistemdir. E-arşiv fatura uygulamasına 31/12/2015 tarihi itibarıyla kayıtlı kullanıcı sayısı 1.915'e ulaşmıştır (GİB, 2015; 73).

**E-Defter Uygulaması,** 2012 yılında başlayan elektronik defter (e-defter) çalışmaları ile Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu kapsamında kâğıt üzerinde tutulması zorunlu olan yevmiye defteri ve defteri kebirin elektronik ortamda tutulması, muhafaza ve ibraz edilebilmesi ile açılış ve kapanışlarına ilişkin tasdik işlemlerinin elektronik ortamda yapılması imkanının sağlanması, bu defterlerin değişmezliğinin, bütünlüğünün ve kaynağının garanti altına alınması hedeflen sistemdir. 2015 yılı sonu itibarıyla e-defter uygulaması kullanmak amacıyla başvuru yapan ve e-defter izni verilen mükellef sayısı 45.321 olarak gerçekleşmiştir (GİB, 2015; 74-75).

**E-Yoklama Sistemi,** e-devlet uygulamaları çerçevesinde yoklama ve denetim faaliyetlerinin mobil teknolojilerden yararlanarak gerçekleştirilmesi amacıyla "Elektronik Yoklama" projesi hayata geçirilmiştir. 2013 yılında pilot uygulamasına ve 2014 yılında test çalışmalarına başlanılan proje, test çalışmaları tamamlandıktan sonra

tüm vergi dairesi başkanlıklarında ve defterdarlıklarda 01/09/2015 tarihinden itibaren 3.500 mobil cihaz (tablet) ile fiili olarak uygulamaya başlanılmıştır. e-Yoklama sistemi ile Mükelleflere ilişkin istenilen bilgilere her noktadan anlık olarak ulaşabilmenin yanı sıra, elektronik yoklama talebinde bulunan birimlere de doğrudan yoklama sonuçlarına yönelik bilgi aktarımı yapılabilmektedir. GPS ile personelin hangi noktada olduğu görülerek denetim ve koordinasyonda etkinlik sağlanabilmekte, denetim kanıtı niteliğindeki görsel verilerin dijital ortamda (resim, video vs.) temini ve sisteme aktarılması söz konusu olabilmektedir (GİB, 2015; 75-76).

***E-Haciz Projesi;*** 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 79 uncu maddesine istinaden düzenlenen haciz bildirimlerinin, Gelir İdaresi Başkanlığının alacaklı vergi daireleri adına e-haciz uygulamasına katılan bankalara elektronik ortamda tebliğ edilmesi ve bu tebligatlara elektronik ortamda bankalar tarafından cevap verilmesi, bu kapsamda haczedilen menkul mallar ile her türlü alacak ve hakların paraya çevrilmesi ve vergi dairesi hesaplarına aktarılmasını kapsamaktadır (GİB, 2015; 87).

***Bankalar Aracılığıyla Tahsilat ve e-Tahsilat Sistemi;*** bu sistem ile vergi tahsilatı, vergi daireleri dışında anlaşmalı bankaların vergi daireleri adına mevzuata uygun olarak vergi tahsilatı yapmaları, yapılan tahsilatların hızlı ve hatasız olarak mükellef hesaplarına işlenmesi sağlanmaktadır. Ayrıca, e-tahsilat sistemi kapsamında; banka şubeleri, Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesi üzerinden de sanal pos yöntemi ile tahsilat işlemleri gerçekleştirmektedirler (GİB, 2015; 89).

1990'lı yıllar ile birlikte gelişen teknolojinin yardımıyla kamu kurumlarında yeniden yapılanma çalışmaları başlatılmıştır. Bu bağlamda Türk Gelir İdaresi de vergi mevzuatının daha adil, etkin, anlaşılır ve kolay ulaşılabilir bir yapıya sahip olması ve vergi tabanının genişletilmesi için bir dizi otomasyon projesi hayata geçirmiş ve bazılarını da uygulamaya devam etmektedir. Uygulamaya konan projeler mükellefleri vergisel yükümlülükleri konusunda etkin bir biçimde bilgilendirmekte, mükelleflerin vergiye uyum maliyetlerini düşürmekte ve vergi adaleti algısını pozitif etkilemektedir.

### **3.2. 193 SAYILI GELİR VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI VE VERGİ ADALETİ**

Vergi sistemimizde gelirin vergilendirilmeye başlanmasından günümüze kadar yüzlerce düzenleme yapılmıştır. Günün koşullarına ayak uydurabilmek için yapılan bu düzenlemeler bazen Anayasal metinler düzeyinde bazen de kanunlar düzeyinde gerçekleşmiştir. Geline noktada bazı düzenlemeler vergi adaletini olumlu yönde etkilerken bazıları da olumsuz yönde etkide bulunmuştur. Bu bağlamda önce günümüze kadar uygulanan anayasalardaki vergi adaleti ile ilgili maddeler incelenecektir. Daha sonra uygulamadaki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi adaletini ne ölçüde sağlayabildiği vergileme ilkeleri ve gelir vergisi düzenlemeleri temel alınarak irdelenmeye çalışılacaktır.

#### **3.2.1. Anayasal Çerçeve ve Vergi Adaleti**

Vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler ve adil bir vergi düzeninin sağlanmasında başlangıç noktası Anayasa'dır (Yavaşlar, 2012: 397).

Vergileme ilkeleri çoğu vergi hukuku ve kamu maliyesi kitaplarında genel bir şekilde sayılan ve tanımlanan ilkeler gibi görünse de her birinin benimsenmesi ve uygulanabilmesi çok uzun yüzyıllara yayılmıştır. Bu bağlamda vergileme ilkeleri tüm dünyada aynı şekilde ve içerikte uygulandığını düşünmemek gerekir. "Temsilsiz vergi olmaz" ilkesi Magna Carta Libertatum ile başlayan batı demokrasilerinin vazgeçilmez ana unsuru olmuştur. Bu sebeple vergilendirmeye ilişkin temel ilkeler genellikle tüm Anayasalarda her zaman yer bulmaktadır (Küçük, 2012: 50).

Ülkemizde vergilemeye ilişkin temel anayasal düzenlemeler 1876 yılında çıkarılan Kanun-i Esasi, 1921 Anayasası, 1924 Anayasası ve 1961 Anayasa'sından günümüze evrilerek 1982 Anayasası'nda yer almaktadır.

##### **3.2.1.1. Kanun-i Esasi ve Vergi Adaleti**

"Temel Kanun" veya Anayasa anlamına gelen Kanuni Esasi, Osmanlı'nın ilk ve son anayasası olarak 1876 yılında ilan edilmiştir. Kanuni Esasi, Türk tarihindeki ilk anayasa olması, halka ilk kez padişahın yanında yönetime iştirak etme, yine halka ilk

kez seçme, seçilme ve temsil edilme hakkı verilmesi, devletin şekli, yasama, yürütme, yargılama ilkeleri ve vatandaşlık haklarını düzenleyen ilk kanun olmasının yanında vergileme ile ilgili genellik, yasallık ve mali güç ilkeleri de yer alması bakımından Türk Anayasa tarihi açısından oldukça önemlidir.

119 maddeden oluşan Kanuni Esasi’de Madde 20-25 ve 96 vergileme ilkeleriyle ilgilidir. Buna göre:

**Madde 20:** “*Tekalifi mukarrere nizamati mahsusasuna tevkikan kaffei tebaa beyninde herkesin kudreti nispetince tarh ve tevzi olunur*”.

Bu maddeye göre, uygulanacak olan vergilerin, kanunlara dayanarak, tüm halktan ve mali gücüne göre alınması öngörülmüştür. Böylece, vergide kanunilik, genellik ve ödeme gücü ilkelerinin dikkate alındığı anlaşılmaktadır. Ödeme gücü ilkesinin özellikle bulunması Kanuni Esasi’nin vergide adaleti sağlamaya çalışan yapıda olduğunun kanıtıdır.

**Madde 25:** “*Bir kanuna müstenit olmadıkça vergi ve rüsumat nâmiâherle hiç kimseden bir akçe alınamaz*”.

Bu maddeye göre: Bir kanuna dayanmadıkça başka adlar altında olsa da kimseden bir akçe bile alınamayacağı öngörülmüştür. Bu madde de vergide kanunilik ilkesine atıfta bulunulmuştur.

**Madde 96:** “*Tekâlifi Devletin hiçbir bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz*”.

Bu maddeye göre: devletin aldığı hiçbir vergi kanuna dayanmadan toplanamayacağı öngörülmüştür. Bu maddede de verginin kanuniliğine atıf yapılmıştır.

### **3.2.1.2. 1921 Anayasası (Teşkilât-ı Esasiye) ve Vergi Adaleti**

TBMM’de 1921 yılında yapılan oylamayla kabul edilen Teşkilât-ı Esasîye Kanunu, 1876 Kanun-u Esasîsini yürürlükten kaldırmamıştır. Ancak, 1876 Kanun-u Esasînin 1921 Teşkilât-ı Esasîye Kanununun hükümleri ile çatışan hükümlerinin yürürlükten kalktığı, çatışmayan 1876 Kanun-u Esasînin hükümleri ise geçerliliklerini koruduğu kabul edilmektedir.

1921 Anayasası 23 madde ve bir ayrık maddeden oluşan, Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk en kısa metinli ve en kısa ömürlü anayasasıdır. İlgili maddelerde vergi ve vergileme ilkeleriyle ilgili bir madde bulunmamaktadır. Vergi ile ilgili düzenlemeler Kanuni Esasi'de yer alan ilgili maddelere göre uygulanmıştır.

### 3.2.1.3. 1924 Anayasası ve Vergi Adaleti

20 Nisan 1924'te yürürlüğe giren **1924 Anayasası**, Teşkilât-ı Esasîye Kanunu'nu yürürlükten kaldırmıştır. Devletin dininin İslam olduğuna dair ibarenin kaldırılması, laiklik ilkesinin getirilmesi, kadınlara milletvekili seçme ve seçilme hakkının verilmesi gibi önemli maddeleri içermesi ile 1961'e dek yürürlükte kalmıştır.

5 kere değişiklik yapılan ve 105 maddeden oluşan Anayasa'da Madde 84 ve 85 vergi ile ilgilidir. Buna göre:

**Madde 84:** *“Vergi, Devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esaslara aykırı olarak gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır”.*

Bu maddede verginin tanımı yapılmakla birlikte verginin sadece devlet tarafından alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

**Madde 85:** *“Vergiler ancak **kanunla** salınır ve alınır. Devletçe, illerin özel idarelerince ve belediyelerce alınagelmekte olan resimler ve yüklemeler, kanunları yapılmıncaya kadar alınabilir”.*

Bu maddede vergilerin kanunla uygulanabileceği belirtilerek verginin kanuniliği ilkesine atıf yapılmıştır. Görüldüğü gibi 1924 Anayasası'nda vergi adaleti ile ilgili açık bir madde bulunmamaktadır.

### 3.2.1.4. 1961 Anayasası ve Vergi Adaleti

1960 hükümet ihtilalinden sonra hazırlanarak 9 Temmuz 1961'de kabul edilen **1961 Anayasası**, 1924 Anayasası'nı yürürlükten kaldırmıştır. 157 maddeden oluşan Anayasada vergilendirmeye ilişkin hükümler II. Kısım VI. Bölümünde Vergi Ödevi başlıklı 61. Maddede belirtilmiştir. Buna göre:

**Madde 61:** “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur*”.

Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartı ile, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nisbet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmaya, Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

Öncelikle 1924 Anayasası’nda olduğu gibi açık bir vergi tanımı yapılmamakla birlikte, vergilemede uyulması gereken ilkelere atıfta bulunulmuştur. İlgili maddede yer alan “herkes” kelimesi ile vergide genellik ilkesine, “malî gücüne göre” denerek vergide adalet ilkesine ve “kanunla” kelimesi ile verginin kanuniliği ilkelerine atıfta bulunulmuştur.

### **3.2.1.5. 1982 Anayasası ve Vergi Adaleti**

Türkiye Cumhuriyeti'nin 1982'den bu yana geçerli olan anayasasıdır. 12 Eylül 1980 ihtilali sonrasında askeri yönetim tarafından hazırlanmış ve 18 Ekim 1982 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. *Başlangıç, Genel Esaslar, Temel Haklar ve Ödevler, Cumhuriyetin Temel Organları, Mali ve Ekonomik Hükümler, Çeşitli Hükümler, Geçici Hükümler ve Son Hükümler* olmak üzere toplam yedi bölümden oluşmaktadır.

Anayasa’da vergileme ile ilgili hükümleri “Temel Hak ve Ödevler” başlıklı II. Kısım, “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı IV. bölümünün “Vergi Ödevi” adını taşıyan 73. Maddesinde açıklanmıştır. Bu hüküm devlet açısından vergilendirme yetkisinin nasıl kullanılacağını düzenlemektedir. Buna göre:

**Madde 73:** “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”.

“*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır*”.

“*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.

İlgili maddeden çıkarılacak ilk sonuç, ödeme gücü ilkesine dayalı bir vergileme anlayışının benimsendiğini göstermektedir. Verginin anayasada bir bedel ya da bir fiyat olarak değil, zora dayalı bir karşılıktan bağımsız bir yükümlülük ya da görev olarak tanımlandığı anlaşılmaktadır (Tavşancı, 2007: 166-167).

73. Madde baştan sona okunduğunda verginin kanuniliği, verginin genelliği, vergilemede adalet, vergilemede eşitlik gibi temel vergileme ilkelerinin benimsendiği görülmektedir. Birbirlerinden ayrı görünen bu ilkeler sosyal hukuk devleti ve eşitlik ilkelerinden türeyen ilkeler olmakla çoğu zaman birbiri ile bütünleşmektedirler. Özellikle genellik, eşitlik ve adalet ilkeleri birbirleriyle içi içe geçen ilkelere dendir (Soydan, 1998: 100-101).

Birinci fıkradaki “herkes” kelimesi ile gerçek, tüzel, yerli ve yabancı vergi ödemekle yükümlü olanları kastederek verginin genelliği ilkesine, “mali gücüne göre” ifadesi ise verginin ödeme gücüne göre alınabileceğini ifade ederek vergide adaletin sağlanmasına atıfta bulunmaktadır. Üçüncü fıkradaki “kanunla” kelimesi verginin kanuniliği ilkesine atıfta bulunmaktadır.

Ayrıca, mali güç ölçütünün Anayasa’da yer alması, verginin kanuniliği ilkesini ağır vergiyi önleme açısından yönlendirmektedir. Böylelikle verginin kanuniliği ilkesi yalnızca şekli anlamda keyfi vergilendirmeyi değil aynı zamanda mali güç ölçütünün işleviyle ağır ve adaletsiz vergilendirmeyi de vergi yasalarının bu ilkeyi barındırması zorunluluğu ile önlemeye çalışmaktadır (Tavşancı, 2007: 166-167).

73/1. Fıkrasında “kamu giderlerini karşılamak üzerine” ifadesinin kullanılması verginin mali amacına atıfta bulunmaktadır.

73/2. Fıkrasına göre, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtımı, maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilerek devletin vergi adaletinin gerçekleştirilmesi yolu ile sosyal adaleti, sosyal yararı sağlamak, ekonomik ve sosyal dengeyi oluşturmak görevi vurgulanmaktadır (Güneş, 1998, 99-100).

73/3 Fıkrasında mali yükümlülüklerin konulması, değiştirilmesi ve kaldırılmasını kanuna bağlayarak takdire dayalı keyfî uygulamaların da önüne geçmektedir (Budak, 2007: 213).

1982 Anayasası'nda vergileme ilkelerini barındıran temel düzenlemeler 73. Madde'de karşımıza çıkmaktadır. Bu madde irdelendiğinde vergileme ilkelerinden vergide kanunilik, vergide genellik ve vergi adaleti ilkeleri ön plana çıkmaktadır.

Bu ilkelerden vergi adaletinin sağlanabilmesi için vergi yükünün adaletli ve dengeli dağıtılabilmesi için herkesin mali gücüne göre kamu giderlerine katılmaları belirtilmiş ayrıca bu maliye politikasının sosyal amacı olarak belirlenmiştir.

Gök<sup>9</sup> ve arkadaşları 2013 yılında yaptıkları seçilmiş OECD ülkelerinin yürürlükteki anayasalarında vergi adaleti ve mali gücün kavranması ile ilgili maddelere ne kadar yer verdikleri çalışmaya göre ilgili ülkelerin anayasaları üç gruba ayrılmıştır (Gök vd, 2013: 274-279):

- a) Vergilemede adalet ilkesi ve mali güç ölçütünü anayasalarında açıkça belirleyen ülkeler: Fransa, İtalya, İspanya, İsviçre, Macaristan, Portekiz, Yunanistan, Şili ve Türkiye'dir
- b) Vergilemede adalet ilkesi ve mali güç ölçütünü anayasal anlamda genel eşitlik, sosyal refah devleti ve adil gelir dağılımı ilkelerini veya bunlardan en az birini gerçekleştirmeye çalışan ülkeler: Almanya, ABD, Avustralya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Güney Kore, Hollanda, İrlanda, İsveç, Japonya, Kanada, Slovenya, Meksika ve Polonya'dır .
- c) Anayasalarında vergilendirmeye ilişkin veya vergilemede adaletin gerçekleştirilmesine yönelik herhangi bir hüküm bulunmayan ülkeler: İngiltere, Slovakya ve Yeni Zelanda'dır. Bununla birlikte Çek Cumhuriyeti, Finlandiya ve Estonya'da sadece verginin yasallığı ilkesi düzenlenmiştir.

---

<sup>9</sup> Çalışmada OECD üyesi ABD, Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Güney Kore, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İtalya, İspanya, İsveç, İsviçre, İzlanda, Japonya, Kanada, Macaristan, Meksika, Polonya, Portekiz, Slovakya, Slovenya, Şili, Türkiye, Yeni Zelanda ve Yunanistan anayasalarında vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik ilkeler incelenmiştir.

Buna göre Türkiye Anayasa'sında vergilemede adalet ilkesinin yanında vergilemede yasallık, genellik ve eşitlik ilkelerinin açıkça yer aldığı ülkelerden biridir.

### 3.2.2. Vergide Genellik İlkesi ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

Vergide genellik ilkesi daha önce açıklandığı üzere toplumdaki tüm gerçek ve tüzel kişilerin hukuki tabiyet, mevki, sınıf, din ırk v.s. gibi unsurlara bakılmaksızın vergiye tabi tutulmasıdır.

Anayasa'mızda bununla ilgili 10.ve 73. maddeler dikkat çekmektedir.

Anayasa'nın 10. Maddesi; "Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir." şeklinde düzenlenmiştir.

Anayasa'nın 73. Maddesi; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." şeklinde düzenlenmiştir. Verginin genelliği ilkesi bu maddedeki "herkes" sözcüğü ile ifadesini bulmuştur. Genellik ilkesinin yansıması olarak, vergi yükümlüsü sıfatını taşımak açısından, kişiler arasında bir ayırım yapılması mümkün değildir (Çomaklı ve Gödekli, 2011: 47).

Verginin genel olması prensibi günümüzde herkesin geliri, serveti ve harcamaları üzerinden vergi ödemesi suretiyle gerçekleşmektedir (Öncel vd, 2007: 40). Burada dikkat edilmesi gereken husus herkesin vergi yüküne katlanırken mali güç unsurunun göz önünde bulundurulması gereğidir. O halde genellik ilkesi uygulamada mutlak suretle uygulanmak zorunda olan bir ilke olarak algılanmamalıdır. Nitekim kişinin genellik ilkesi doğrultusunda vergi mükellefi sıfatına uygun hareket etmesi için ödeme gücüne sahip olması gerekmektedir (Mutluer vd., 2004: 24). Ödeme gücüne sahip olmayan kişilerin vergi yüküne katılmaları vergi adaletine ters düşmektedir.

Devlet sosyal, ekonomik, mali ve idari nedenlerle vergi kapsam ve sınırlarında ayarlamalara gidebilmektedir. İstisna ve muafiyet uygulamaları ile bazı kişi ya da konular vergi kapsamı dışına çıkarılabilmeleri genellik ilkesinin tam uygulama alanı bulamaması sonucunu yaratabilir (Akdoğan, 2014: 207).

Muafiyet ve istisna uygulamaları kişilerin ödeme güçlerine ulaşmak için verilmişse bu noktada verginin genelliği ilkesinden sapıldığı söylenemez. Ancak

amacından saptırarak şekilde nitelik ve miktar bakımından çoğaltılarak muafiyet ve istisna hükümlerine kanunlarda yer verilmesi hem verginin genellik ilkesini zedeleyecek hem de vergi yükünün kişiler arasında adaletli dağılımını bozacaktır (Mutluer vd, 2013: 244). Bu bağlamda vergi ödeme güçlerine göre herkesin vergi ödemesi vergide genellik ilkesinin özünü oluşturmaktadır (Akdoğan, 2014: 207).

Bu ilkeden ne anlaşıldığı ve anlaşılması gerektiği şu şekilde özetlenebilir (Kaneti, 1989: 34):

- Sadece belli bireyleri kapsayacak şekilde vergi konamaz,
- Vergi yükü, toplumun belirli kesimleri üzerinde yoğunlaştırılmaz,
- Vergi istisna ve muafiyetlerinin, verginin yapısına ve Anayasal ilkelere uygun olarak ve nesnel gerekçelere dayanması gerekir,
- Vergi oranlarının –mali güçle orantılılık ilkesi hariç olmak üzere mükelleflerin bir bölümünün vergi yükü dışında kalacak şekilde belirlenmemesi gerekir.

Genellik ilkesinin iyi bir şekilde uygulanması gelir idaresinin etkinliğinin de göstergesidir. Mali gücü olan herkesin vergi yüküne katılmamasının arkasında yasal faktörler olarak vergi muafiyet ve istisnaları gelirken yasal olmayan faktörlerin başında kayıtdışı ekonominin varlığı gelmektedir (Söyler, 2005: 127).

Kayıt dışı ekonominin tespitinde Elgin ve Öztunalı 161 ülkenin kayıt dışı ekonomi haritası çıkartmışlardır. Söz konusu çalışma, 1950-2009 yılları arasında ülkelerin kayıt dışı ekonomilerinin Gayri Safi Milli Hasıla içindeki yerinin nasıl bir seyir izlediğini ortaya koymaktadır (Elgin ve Öztunalı, 2012).

Buna göre Türkiye’de 1950’lerden günümüze kayıt dışılıkta hızlı bir küçülme olduğunu belirtmekle birlikte geçen 10 yıla bakıldığında kayıt dışı ekonominin büyüklüğünün %28-30 diliminde sabitlendiği görülmektedir. Aynı çalışmada diğer bazı ülkelerin kayıt dışı ekonomilerinin durumu ABD %8, İngiltere %12, Almanya %15, Fransa %14, Avusturya %9, Hollanda %13, İspanya %21, Portekiz %22, İtalya %26, Meksika %28, Brezilya %36 olarak tespit edilmiştir.

Schneider ve Buehn (2012) 39 OECD ülkesinde 1999-2010 döneminde kayıt dışı ekonominin tespiti için çalışma yapmıştır. Buna göre ilgili dönemde OECD ortalaması %20 iken Türkiye’nin ortalaması %31’dir. 2010 yılı için OECD ortalaması

%18, Türkiye %29, ABD %9, İngiltere %12, Almanya % 15, Fransa %15, Avusturya %11, Hollanda %14, İspanya %23, Portekiz %22, İtalya %27, Meksika %29, Romanya %31, Bulgaristan %32 olarak tespit edilmiştir. Oranlara bakıldığında Türkiye'nin 39 OECD üyesi içinde Meksika ile beraber en yüksek kayıt dışı ekonomiye sahip üçüncü ülke olduğu görülmektedir (Schneider ve Buehn, 2012: 18-19).

Medina ve Schneider (2017) 158 ülkenin 1991-2015 döneminde kayıtdışı ekonomi boyutlarını diğer yöntemlere üstünlüğü olan ve literatürde sıkça kullanılan MIMIC (the Multiple Indicators, Multiple Causes, çoklu neden, çoklu gösterge) model yöntemini kullanarak ölçmeye çalışmışlardır. Buna göre ilgili dönemde 158 ülkenin kayıtdışı ekonomisinin ortalama büyüklüğünün resmi GSYİH'nın % 32,5'i olduğunu göstermektedir. Bu ortalama oran 1991 yılında %34,2 iken 2015 yılında %30,6'ya düşmüştür. Türkiye'nin kayıtdışı ekonomi rakamı ise ilgili dönemde ortalama %31,3, 2015 yılında ise %27,4 olarak hesaplanmaktadır. Yine aynı çalışmaya göre Türkiye'nin kayıtdışı oranı 1991 yılında %35,9 olarak hesaplanmaktadır. Bu durum kayıtdışılığın günümüze gelinceye kadar ki süreçte gittikçe azaldığını göstermekle birlikte son 5 yıldır yaklaşık %27 seviyesinde gerçekleşmesi de çalışmadan çıkarılacak bir başka sonuç olarak karşımıza çıkmaktadır (Medina ve Schneider, 2017: 49).

Vergilemede genellik ilkesini zedeleyen vergi muafiyet ve istisnalar değerlendirildiğinde ileride *vergi harcaması* başlığı altında değerlendirileceği gibi GVK'nda oldukça fazla yer bulmaktadır. Bunlardan bazıları; bireylerin ödeme güçlerine ulaşmak için (asgari geçim indirimi, esnaf muafiyeti gibi), bazıları ise ekonomik etkinliğin sağlanması, uluslararası sermayenin yurt içine çekilmesi gibi (menkul sermaye iratlarında istisnalar, gayrimenkuller ve haklarda istisnalar) amaçlar doğrultusunda verilmektedir. Dolayısıyla gelir vergisi genellik ilkesi açısından değerlendirildiğinde kanunda yer alan istisna ve muafiyetlerin uyanış amaçları göz önüne alınmalıdır.

### **3.2.3. Vergide Ödeme Gücü İlkesi ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**

Vergi yükünün topluma adaletli bir şekilde dağıtılabilmesi için kimden ne kadar vergi alınacağına tespit edilmesi gerekmektedir. Kişilerden ne kadar vergi alınacağına

belirlenmesinde de kişilerin ödeme güçlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Kişilerin vergi ödeme güçlerine ulaşılabilmesi için en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma ilkesi, istisna-muafiyet gibi vergileme tekniklerinden faydalanılmaktadır.

### 3.2.3.1. En Az Geçim İndirimi Uygulaması

Anayasamızın 73'üncü maddesi herkesin mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğunu belirtmiştir. Ülkemizde en az geçim indirimi uygulaması ilk olarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile matrahtan indirim yöntemi çerçevesinde uygulama alanı bulmuştur. Ancak 1967 tarihli ve 980 sayılı Kanun ile matrahtan indirim yerine vergiden indirim yöntemi uygulanmaya başlanmışsa da 1981 yılı başından itibaren ise tekrar matrahtan indirim yöntemine dönmüştür. En az geçim indirimi yapılan bu düzenleme sonucu genel indirim olarak adlandırılmış, 1986 yılında bu uygulama da sona ermiştir. Uygulama tekrar 01.01.2008 tarihi 5615 sayılı Kanun ile "asgari geçim indirimi" şeklinde uygulamaya konulmuştur (Akdoğan, 2014: 233-239).

Buna göre, 193 sayılı Kanunun mülga 32. Maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

"Asgari geçim indirimi"

Madde 32- "Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır".

*"Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5, üçüncü çocuk için %10, diğer çocuklar için % 5'idir."*

*"Asgarî geçim indirimi, bu fıkra göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz."*

“İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.”

Asgari Geçim İndirimi Tutarı = Asgari Brüt Ücret x 0.15 x Asgari Geçim İndirimi Oranı olarak formüle edilir.

**Tablo 3. 12. 01.01.2017 Tarihinden İtibaren Uygulanacak Asgari Geçim İndirimi Tablosu**

| Ücretlinin Medeni Durumu        | Aylık Tutar |
|---------------------------------|-------------|
| - Bekar                         | 133,31 TL   |
| - Evli Eşi Çalışmayan           | 159,98 TL   |
| - Evli Eşi Çalışmayan 1 Çocuklu | 179,97 TL   |
| - Evli Eşi Çalışmayan 2 Çocuklu | 199,97 TL   |
| - Evli Eşi Çalışmayan 3 Çocuklu | 226,63 TL   |
| - Evli Eşi Çalışmayan 4 Çocuklu | 226,63 TL   |
| - Evli Eşi Çalışmayan 5 Çocuklu | 226,63 TL   |
| - Evli Eşi Çalışan              | 133,31 TL   |
| - Evli Eşi Çalışan 1 Çocuklu    | 153,31 TL   |
| - Evli Eşi Çalışan 2 Çocuklu    | 173,31 TL   |
| - Evli Eşi Çalışan 3 Çocuklu    | 199,97 TL   |
| - Evli Eşi Çalışan 4 Çocuklu    | 213,30 TL   |
| - Evli Eşi Çalışan 5 Çocuklu    | 226,63 TL   |

Uygulama tespitleri:

Sermaye kazançlarında, gelirin elde edilmesi için yapılan kanunen kabul edilen giderler matrahtan düşülebilirken, emek gelirlerine bu tür bir indirim imkanı tanınmamıştır. Buradan kaynaklanan indirim ihtiyacını karşılamak için sisteme dahil edilen asgarî geçim indiriminin belirli bir eksikliği giderdiği söylenebilir (Özel, 2015: 72)

Uygulama tekniği olarak vergiden indirim tekniği benimsenmiştir. Bu tekniğe uygun olarak önce mükellefin ödemesi gereken vergi miktarı bulunmakta sonra bu vergi

miktarından mükellefin durumuna uygun düşen asgari geçim indirimi miktarına göre hesaplanan vergi düşülmektedir.

Asgari geçim indirimi, sadece gerçek usulde vergilendirilen ücretliler açısından geçerlidir. Yukarıda da belirtildiği gibi indirim miktarı, asgari ücretin tutarına ve ücretlinin medeni ve ailevi durumuna bağlı olarak farklı düzeylerde uygulanmaktadır (Kaplan, 2012: 382). Bu durumda ücret dışı gelir elde eden bir kişi ücretliden daha az gelir elde etse de bu indirimden faydalanamayacaktır.

Asgari geçim indirimi yalnızca ücretliler için getirildiğinden vergi ödeme gücüne ulaşma araçlarından ayırma ilkesinin bir uygulaması niteliğinde gibi görünmektedir. Ancak uygulamanın kapsamına, ücret elde eden birey yanında eşi ve çocuklarının da alınması düzenlemenin ücretlilere yönelik asgari geçim indirimi uygulaması niteliği kazanması sonucunu ortaya çıkartmaktadır (Akdoğan, 2014: 239).

Eşlerin her ikisi de çalışıyorsa, çocuklar için indirim eşlerden yalnızca birisinin gelirin e uygulanır. Ücretli birden fazla işverenden ücret alıyorsa asgari geçim indirimi, en yüksek ücreti aldığı işveren tarafından yerine getirilecektir ([http://www.verginet.net/dtt/4/Asgari\\_Gecim\\_indirimi.aspx](http://www.verginet.net/dtt/4/Asgari_Gecim_indirimi.aspx), (erişim 14.05.2016)).

Uygulamada kişinin medeni durumu, çocuk sayısı vb. şahsi ve ailevi durumların dikkate alınması vergi ödeme gücünün daha iyi kavranmasını sağlamaktadır.

Asgari geçim indiriminin tutarının belirlenmesinde çalışanın beyanı esas alınırken sorumluluk da beyanı esas eden çalışana aittir. Yanlış beyan edilmesi durumunda yersiz ödenen AGİ tutarı yasal faizi ile birlikte çalışandan alınır. Örneğin evli ve eşi çalışan bir şahıs beyanında evli olduğunu eşinin çalışmadığını bildirirse ödenecek AGİ tutarı artacaktır. Bu gibi durumlarda aradaki fark beyan eden şahıstan faizi ile birlikte geri alınır (Muhasebex, 2016).

AGİ, asgari ücret üzerinden hesaplanır, örneğin bekar 5000 TL maaş alan kişi ile bekar asgari ücret alan kişinin asgari geçim indirim tutarı aynıdır (Muhasebex, 2016). Yani gelir kaç lira olursa olsun, medeni durumu aynı olan bütün ücretliler için indirim tutarı aynıdır. Bu durumda asgari geçim indiriminin sağladığı vergi avantajı ücret seviyesinden etkilenmemektedir (Saraçoğlu, 2007: 129).

Asgari geçim indirimi oranı % 85'i geçemez. Örneğin eşi çalışmayan 3 çocuklu bir kişinin asgari geçim indirimi: %50 + %10 + %7,5 + %7,5 + %10 toplam %85'dir.

Eğer bu kişinin 4 çocuğu olsaydı yine değişen bir durum söz konusu olmayacak asgari geçim indirimi oranı %85 olarak kalacaktır.

Türkiye’de asgari geçim indirimi uygulaması değerlendirildiğinde varılacak en önemli sonuç; uygulamadan sadece ücret geliri elde edenlerin faydalanabildiğidir. Ancak Kanada, Avusturya, Fransa, İtalya, İngiltere, ABD gibi ülkelerde asgari geçim indirimi sadece belli gelir türü elde eden mükellefler için değil bütün gelir vergisi mükellefleri için geçerlidir (Kaplan, 2012: 380). Bu bağlamda Türkiye’de asgari geçim indiriminin sadece ücret geliri elde edenler için uygulanması vergi adaletine ters gibi görünse de ileriki bölümlerde açıklanacağı gibi ücret üzerindeki vergi yükü hesaplandığında aslında asgari geçim indiriminin ücret geliri elde edenler lehine vergi adaletini sağlamaya yönelik bir uygulama olduğu sonucuna varılabilmektedir. Ayrıca sayılan ülkelerde ücretliler beyannameye tabi olduklarından beyanname üzerinden kanunun izin verdiği giderlerini indirme imkânına sahiptirler.

### **3.2.3.2. Artan Oranlılık Uygulaması**

Vergi borcunun hesaplanması için matraha uygulanan ölçü olan vergi tarifesi, vergilemede adaletin sağlanması için önemli bir unsurdur. Türk gelir vergisi artan oranlı bir tarifeye sahiptir ve vergi matrahı belli dilimlere ayrılmıştır. Her dilim içindeki matrah kısmı bir üst dilim sınırına kadar belli bir oranda vergilenmekte, sınırı aşan kısım, yeni bir üst sınıra kadar yeni ve yüksek bir oranda vergiye tabi tutulmaktadır (Giray, 1995, 91).

Vergilerde artan oranlı tarife uygulanması esas olarak marjinal fayda ilkesine dayandırılmaktadır. Buna göre, vergiye kaynak oluşturan gelir veya servet miktarı arttıkça, gelir veya servetin marjinal biriminin (son biriminin) öneminin azaldığı düşüncesine dayandırılmıştır. Böylece vergi adaletini sağlamak için büyük vergi matrahlarının daha yüksek oranlarda vergilendirilmesi gerekir. Sonuçta gelir ve servetleri yüksek olanların az olanlara oranla daha fazla vergilendirilmeleri suretiyle dikey adalet gerçekleştirilmiş olacaktır (Mutluer vd, 2013: 209).

Türk gelir vergisi uygulamasında, gelir dilimleri (matrahlar) ve bunlara karşılık gelen oranlar, artan oranlı yerleştirilmek suretiyle gelir vergisi tarifesi düzenlenmekte ve

her yıl Bakanlar Kurulu Kararı ile gelir dilimlerinin enflasyonun aşındırıcı etkisini bertaraf edecek kadar arttırılmasına devam olunmaktadır (Öz ve Rakıcı, 2004: 24).

Esas olarak artan oranlı bir tarifeye sahip olan gelir vergisi, tarihi süreç içerisinde çeşitli değişikliklere uğrayarak günümüzdeki halini almıştır. Tablo 3.13’de 1950-1980 yılları arasında uygulanan gelir vergisinin dilim sayısı-en düşük oran ve en yüksek oranları verilmiştir.

**Tablo 3.13. Türkiye’de 1950-1980 Dönemi Gelir Vergisi Tarife Yapısı**

| Yıllar    | Dilim Sayısı | En Düşük Oran % | En Yüksek Oran % | Belli Bir Gelir Diliminin Üzerine Uygulanan Oran |
|-----------|--------------|-----------------|------------------|--|
| 1950-1957 | 7            | 15              | 45               | 100.000 TL yi aşan gelirler %35                  |
| 1958-1961 | 10           | 15              | 60               | 500.000 TL’yi aşan gelirler %60                  |
| 1962      | 7            | 10              | 70               |  |
| 1963-1980 | 10           | 10              | 68               | 1.000.000.TL yi aşan gelirler %60                |

**Kaynak:** Yılmaz, G.A., (2006), “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 11, Sayı 1, s 257.

1950-1957 yılları arasında gelir vergisi tarifesinde bir değişiklik olmamıştır. Yedi gelir diliminden oluşan tarifede, en düşük gelir dilimi 2500 TL ve buna uygulanan en düşük vergi oranı da %15 olarak belirlenmiştir. Tarife her gelir diliminde vergi oranı beş puan artarak en yüksek %45 olarak uygulanmıştır. Yıllık gelirin tutarı 100.000 TL’yi aşması halinde tarife düz oranlı hale geliyor ve % 35 oranında vergileniyordu. En düşük ve en yüksek vergi oranının arasındaki farkı gösteren yükseklik farkı ise %30 olarak gerçekleşmiştir.

1958 yılından 1961 yılına kadar 6908<sup>10</sup> sayılı Kanunla kabul edilen tarife uygulanmıştır. 6908 sayılı kanunla kabul edilen 10 gelir diliminden oluşan tarifede ilk 2.500 TL % 15 oranında vergilenirken son dilim 125.000 TL için vergi oranı % 60'a kadar yükseliyordu. Buna göre en düşük oranla en yüksek oran arasında % 45 yükseklik farkı, ilk ve son gelir dilimi arasındaki farkı gösteren uzunluk farkı ise 122.500 TL olarak uygulanmıştır. Bu bağlamda bir önceki dönemde uygulanan vergi tarifesinden en düşük gelir düzeyine uygulanan vergi oranı değişmezken, en üst gelir dilimine uygulanan oranda önemli bir artış yapılarak %60 ‘a çıkarıldığı görülmektedir.

<sup>10</sup> 14.02.1957 tarih ve 9535 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

28.2.1963 tarihinde kabul edilen tarife 1963 yılından 1980 yılına kadar herhangi bir değişikliğe uğramamıştır. Bu tarifeye çok yakın bir tarife 1962 yılı gelirine de uygulanmıştır. Bu tarifede en düşük vergi oranı % 10, en düşük gelir dilimi 2.500 TL olarak belirlenmiş, yedinci dilimde vergi oranı % 70, gelir dilimi ise 217.500 TL'dir. 500000 TL ve daha fazla matrahlar ise % 60 vergi oranı uygulanmıştır<sup>11</sup>.

202 sayılı Kanun ile kabul edilen ve 1963-1980 dönemini kapsayan tarife 18 yıl boyunca herhangi bir değişiklik yaşanmadan uygulamada kalmıştır. Yedi gelir diliminden on gelir dilimine çıkarılan tarifede, en alt gelir dilimine uygulanan oran değiştirilmemiş, en üst gelir dilimi 1.000.000 TL olarak kabul edilmiş ve buna uygulanan oran % 68'e düşürülmüştür. 1.000.000 TL ve daha yüksek matrahlarda ise %60 vergi oranı uygulanmıştır. Buna göre yükseklik farkı %58'dir.

**Tablo 3.14. Türkiye’de 1980 Sonrası Gelir Vergisi Tarifesi**

| Yıllar                       | Dilim Sayısı | En Düşük Oran % | En Yüksek Oran % | Belli Bir Gelir Diliminin Üzerine Uygulanan Oran    |
|------------------------------|--------------|-----------------|------------------|---|
| 1981-1985                    | 6            | 40-39-36-30-25  | 75-74-74-68-63   | 25.000.000 TL ‘yi aşan gelirler %66-%65-%65-%60-%55 |
| 1986-1993                    | 6            | 25              | 50               |   |
| 1994-1997                    | 7            | 25              | 55               |   |
| 1998 (01.01.1998-31.06.1998) | 7            | 25              | 55               |   |
| 1998(01.07.1998-31.12.1998)  | 6            | 20              | 45               |   |
| 1999*-2004                   | 6            | 15              | 40               |   |
| 2005                         | 5            | 15              | 35               |   |
| 2006-2017                    | 4            | 15              | 35               |   |

**Kaynak:** Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı verilerinden derlenmiştir. <http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi>

\* 14.08.1999 tarihinden itibaren ücret dışındaki gelir unsurlarında 5 puan eklenerek uygulanır.

1963-1980 döneminde on sekiz yıl boyunca uygulanan gelir vergisi tarifesi 1980 yılında tekrar düzenlenerek 1981 yılında uygulamaya konulmuştur. Yeni düzenlemeye göre, ilk dilime uygulanan oran yüzde %40’a, son dilime uygulanan oran ise %75’e çıkarılmıştır. Ayrıca 25.000.000 TL’yi aşan kazançlar için %66 oranı uygulanmıştır.

<sup>11</sup> 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yükseklik farkı %35 olarak gerçekleşmiştir. İlk ve son dilime uygulanan oranların arttırılması hem düşük gelirlilerin hem yüksek gelirlilerin marjinal vergi oranının arttırılması anlamına gelmektedir (Yılmaz, 2006: 258).

İlerleyen yıllarda 1986 yılına kadar dilim sayısı aynı kalmakla birlikte, hem ilk dilime hem de son dilime uygulanan oranlar küçük miktarlarda azaltılmıştır. İlk dilime uygulanan oran 1981'de %40 iken 1985'de %25'e, son dilime uygulanan oran 1981'de %75 iken 1985'de %63'e düşürülmüştür. 1981 ve 1982 yılında %35 olan yükseklik farkı 1983-1985 döneminde %38'e yükselmiştir. Marjinal vergi oranları geriletirken, yükseklik farkının 1981-1982 yıllarına göre 1983-1985 yıllarında artmış olması, artan oranlılığın dikleştiğini göstermektedir. Ayrıca 25.000.000 TL'yi aşan gelirlere uygulanan oranda azalmış ve ilgili dönemde %66'dan %55'e gerilemiştir. 1950 yılından 1985 yılına kadar belli bir seviyeyi aşan gelirler için son dilime uygulanan orandan daha düşük oran uygulamasına 1986 yılından itibaren son verilmiştir (Yılmaz, 2006: 259).

1986 yılında önceki döneme göre dilim sayısı ve ilk dilime uygulanan oran değişmezken, son dilime uygulanan oran %50'ye düşürülmüştür. Bu tarife yapısı 1994 yılına kadar uygulanmıştır.

Ekonomik krizin yaşandığı 1994 yılında dilim sayısı tekrar yediye çıkarılmış, ilk dilime uygulanan oran değişmezken son dilime uygulanan %55'e çıkarılmıştır. Böylece yükseklik farkı %30'a çıkmıştır. Bu tarife yapısı 31.06.1998 yılına kadar uygulanmıştır. 01.07.1998 tarihinden itibaren dilim sayısı altıya, ilk dilime uygulanan oran %20'ye, son dilime uygulanan oran %45'e düşürülmüştür. Yükseklik farkı %25 olarak gerçekleşmiştir.

1999-2004 döneminde de önceki döneme paralel olarak ilk ve son dilime uygulanan vergi oranlarındaki düşme devam etmiştir. Dilim sayısı ve yükseklik farkı önceki döneme göre değişmezken ilk dilime uygulanan oran %15'e, son dilime uygulanan oran %40'a düşmüştür.

Bu dönem ayrıca gelirlerde ücret ve diğer gelirler şeklinde ayrıma gidilmiş ve iki ayrı tarife yapısı uygulanmıştır. 14.08.1999'da resmi gazetede yayımlanan 4444 sayılı kanunun 3. Maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 57. Madde 1999-2002 yılları ücretler dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinde, tarifedeki gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının 5 puan arttırılmak suretiyle uygulanacağını düzenlemiştir. Böylece ücret

geliri ile ücret dışı gelirlerin farklı vergilendirilmesi anlamına gelen ayırma ilkesi ilk defa gelir vergisi tarifesinde uygulama alanı bulmuştur.

2005 yılında bir önceki döneme göre dilim sayısı dörde düşürülmüştür. İlk dilime uygulanan oran %15 olarak değişmezken, son dilime uygulanan oran ise %35'e düşürülmüştür. Böylece yükseklik farkı %20 olarak uygulanmıştır.

2006-2017 döneminde 11 yıl boyunca dilim sayısı dörde düşürülmüş, ilk dilime uygulanan oran ve son dilime uygulanan oranlarda bir değişikliğe gidilmemiştir. Ancak 2005 yılında 6600 YTL olan ilk dilim 7000 YTL'ye çıkarılmıştır. Bununla birlikte ücret dışı gelir elde edenlere uygulanan artı 5 puanlık fark uygulamasına son verilmiştir. Böylece ücret dışı gelir elde edenlere 5 puanlık bir oran indirimi gerçekleşmiş ve tek bir gelir vergisi tarifesi uygulanmıştır<sup>12</sup>.

2010 yılından itibaren gelir vergisi tarifesindeki dilim sayısında ve vergi oranlarında bir değişikliğe gidilmemiş fakat ücret geliri ile ücret dışı gelirin vergilendirilmesinde ücret geliri elde edenlerin lehine düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre tarifenin üçüncü dilimi ücret dışı gelir elde edenler için 50.000 TL'den başlarken, ücret gelirleri için 76.200 TL'den başlamıştır<sup>13</sup>. Böylece 2006 yılında başlanılan tek tarife yapısı tekrar ayırma ilkesi gözetilerek ücret gelirleri lehine düzenlenmiştir.

2011 yılından günümüze kadar uygulanan gelir vergisi tarifelerinde ücret gelirleri lehine olan tarife yapısı, üçüncü gelir diliminde ücret dışı gelirlere daha yüksek matrahtan başlatılarak korunmuştur.

### **3.2.3.2.1. Gelir Vergisi Tarife Yapısının Değerlendirilmesi**

Modern gelir vergisi sisteminin uygulamaya konulduğu 1950 yılından bu yana uygulanan tarifedeki değişimi Tablo 3.13 ve Tablo 3.14'de verilmiştir. Özellikle 1980 yılından günümüze Gelir Vergisi Kanunu'nda çok sayıda değişiklikler yapılmıştır. Bunlardan 2361<sup>14</sup>-3239<sup>15</sup>-4369<sup>16</sup>-4444<sup>17</sup>-5479<sup>18</sup>-6009<sup>19</sup> sayılı kanunlar ile köklü değişikliklere gidilmiştir.

<sup>12</sup> 08.04.2006 tarihinde Resmi Gazetede yer alan 5479 sayılı Kanun.

<sup>13</sup> 01.08.2010 tarihinde Resmi Gazetede yer alan 6009 sayılı Kanun.

<sup>14</sup> 23.10.1980 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>15</sup> 11.12.1985 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>16</sup> 29.07.1998 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

1950 yılından günümüze uygulanan tarifelerin incelenmesi esas itibariye sistemin üç döneme ayrılabilceğini göstermiştir. Birinci dönem 1950-1980 *sabit tarife dönemi*, ikinci dönem 1981-1985 *değişken vergi oranlı tarifeler dönemi*, üçüncü dönem ise 1986 yılından günümüze *değişken vergi dilimli tarifeler dönemi* olarak adlandırılabilir (Eyüpgiller, 1993: 74).

Gelir vergisi tarifesi yıllar itibariyle incelendiğinde 1963 yılından 1980'e kadar herhangi bir değişikliğe uğramadığı görülmektedir. Bu durum özellikle yüksek enflasyon dolayısıyla gelir vergisi tarifesinin artan oranlılık özelliğini kaybedip düz oranlı hale gelmesine neden olmuştur. Bu dönemde vergi oranı herkes için %50-60 arasında değişir duruma gelmiştir (Giray, 1995: 92)

İlk gelir dilimine uygulanan en yüksek vergi oranı %40 ile 1981 yılında uygulanmıştır. Günümüzde bu oranın %15 olduğu göz önüne alındığında ilgili yıldaki uygulanan oranın oldukça yüksek olduğu söylenebilir. Aynı yorum 1981 yılındaki en üst gelir dilimine uygulanan oran için de geçerlidir. Bu oran 1981 yılında %75 ile gelir vergisi tarihindeki en yüksek seviyedir. Günümüzde bu oran %35 olarak uygulanmaktadır.

1981 yılı tarifesinin bu yapısı ilerleyen yıllarda gelir dilimleri sabit tutulmak kaydıyla kademeli olarak her yıl vergi oranlarında indirim yapılmak suretiyle düzeltilmiştir. 1981-1986 döneminde toptan eşya fiyat artışlarının %341 seviyesinde gerçekleştiği göz önüne alınırsa, gelir dilimlerinin sabit tutularak vergi oranlarının indirilmesi enflasyona paralel olarak vergi tarifesinin düzenlenmesi anlamına da gelmektedir (Eyüpgiller, 1993: 75).

1980 sonrası dönemde Türkiye ekonomisindeki yapısal değişim kendini en net gelir vergisi tarife yapısında göstermiştir. Benimsenen Liberal Politikalara paralel olarak gelir vergisi tarifesinde uygulanan oranlarda da ciddi azalışlar meydana gelmiştir.

1999-2006 döneminde ücretler dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinde, tarifedeki gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının 5 puan arttırılmak suretiyle uygulanacağını düzenlemiştir. Böylece ücret geliri ile ücret dışı gelirlerin farklı

---

<sup>17</sup> 14.08.1999 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>18</sup> 08.04.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>19</sup> 01.08.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

vergilendirilmesi anlamına gelen ayırma ilkesi ilk defa gelir vergisi tarifesinde uygulama alanı bulmuştur.

2006-2010 döneminde ücret gelirleri lehine yapılan 5 puanlık oran indirimi uygulamasından vazgeçilmiştir. 2010 yılından itibaren ise ücret geliri lehine olan düzenleme üçüncü gelir diliminin matrağı ücret geliri elde edenler lehine yükseltilecek uygulamaya geçilmiştir.

### 3.2.3.3. Ayırma İlkesi Uygulaması

Vergi ödeme gücü, bireylerin gelir düzeylerine, kişisel ve ailevi durumlarına bağlı olduğu kadar, gelirin niteliği ve kaynağı ile de ilgili olarak görülmektedir. Elde edilen gelirler tutar bakımından aynı olsalar bile nitelik veya kaynağındaki farklılık nedeniyle, ait oldukları bireylerin vergi ödeme güçleri aynı olmayabilir. Emek gelirleri ile sermaye gelirleri arasında bu bakımdan bir farklılık olduğu ve emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi gerektiği kabul edilmektedir (Akdoğan, 2014: 255).

Ayrırma ilkesi günümüzün vergi sistemlerinde, gelir kaynaklarının sınıflandırılması ve farklı vergi oranları uygulanması, sermaye gelirlerinden ek vergi alınması, emek gelirlerine indirim uygulanması, vergi tarifesine sınırlama konulması gibi yöntemlerle uygulanabilmektedir (Akdoğan, 2014: 258-259).

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda ayırma ilkesi 2005 yılına kadar iki şekilde uygulanmıştır. Bunlardan birincisi 3239 sayılı Kanun<sup>20</sup> ile 1 Ocak 1986 tarihinden itibaren uygulamaya konulan *özel indirim*'dir. Götürü gider şeklinde uygulanan özel indirim sadece ücretler için, ücret gelirlerinin korunmasına yönelik olarak getirilmiş bir uygulamadır. Bu uygulama 4842 sayılı Kanun<sup>21</sup> ile 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır. Özel indirimin kaldırılmasının yaratmış olduğu boşluğu doldurmak üzere, aynı Kanun 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren "ücretlerde vergi indirimi" uygulamasına geçilmiştir. Daha sonra ise 5615 sayılı Kanun<sup>22</sup> ile 1 Ocak 2008

<sup>20</sup> 24.12.1985 tarih ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>21</sup> 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>22</sup> 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

tarihinden geçerli olmak üzere “asgari geçim indirimi” uygulamasıyla kısmen ayırma ilkesine yer verilmiştir (Gerçek, 2011).

Ayırma ilkesinin uygulanmasında özel indirim mekanizmasının yanında engellilik indirimi ve ücretlerle diğer gelir unsurları arasında vergi oranı farklılaştırılması yer almaktadır.

Engellilik indirimi müessesesi, 27.12.1980 tarihli 2361 sayılı Kanun ile GVK'nın 31'inci maddesinde düzenlenen “*Engellilik İndirimi*” uygulaması ile getirilmiştir. Bu düzenlemeden önce doktor raporuyla tespit edilmek şartıyla dilsiz, mefluç (felçli), iki gözü kör, el ve ayaklardan biri veya ikisinin kullanılamaması durumunda elde edilen ücret kazançları vergiden istisna edilmekteydi. Bu durum pek çok mükellefin sakatlık durumu ağır olduğu halde hastalığı kanunda yer almadığı için vergi indiriminden yararlanamaması sonucunu doğurmaktaydı. Kanun değişikliği ile getirilen çalışma gücü kaybı esaslı uygulamada bu tür mağduriyetlerin önüne geçilmesinde etkili olmuştur (Öztürel, 1943: 441).

Engellilik indirimi uygulaması, engelli vatandaşların içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve engelliler ile engelli olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla engelli vatandaşların ücretlilerin gelir vergisi matrahlarının hesaplanmasında dikkate alınan bir uygulamadır.

Gelir Vergisi Kanunu madde 31:

*“Çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece engelli, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece engelli, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece engelli sayılır ve aşağıda engelli dereceleri itibarıyla belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir”* şeklinde düzenlenmiştir.

Çalışma gücü kaybı oranları 1981 yılından beri aynı oranda uygulanmaktadır.

**Tablo 3.15. 1981-2017 Engellilik Derecesi Bazında Rapor Sayıları**

| Dönem      | Engellilik Derecesi |         |         |        | Toplam  |
|------------|---------------------|---------|---------|--------|---------|
|            | 0-39                | 40-59   | 60-79   | 80-100 |         |
| 1981-2017• | 172.160             | 275.703 | 103.631 | 79.428 | 630.922 |

• 15.10.2017 tarihi itibarıyla toplam rapor sayısı verilmektedir.

Kaynak: GİB, İstatistikler, [http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/SIIVI.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/SIIVI.htm) (erişim 07.01.2017).

Tablo 3.15’de 1981-15.10.2017 tarihine kadarki dönemde engellilik derecesi bazında rapor sayıları verilmektedir. Buna göre üç engellilik derecesinde toplam 630.922 kişi uygulamanın başladığı tarihten bu yana vergi indiriminden faydalanmıştır.

Engellilik indirimi miktarının 1981 yılından 2017 yılına kadar uygulama tutarları vergi adaleti açısından yapılacak olan yorumun daha anlamlı olabilmesi için ilgili yıllardaki asgari ücrete oranlanarak Tablo 3.16’da verilmektedir. Engelli indirim tutarı olarak 1. Derece engelliler için verilen miktarlar seçilmiştir.

**Tablo 3.16. 1. Derece Engelliler İçin Uygulanan Vergi İndiriminin Brüt Asgari Ücret İçindeki Payları**

|      |                                     |              |
|------|-------------------------------------|--------------|
| 1981 | a) Asgari Ücret (TL)                | 10.000       |
|      | b)1.Derece Engelli İndirim Tutarı*  | 7.200        |
|      | b/a                                 | <b>%72</b>   |
| 1995 | a) Asgari Ücret                     | 8.460.000    |
|      | b)1.Derece Engelli İndirim Tutarı** | 7.200.000    |
|      | b/a                                 | <b>%85</b>   |
| 2003 | a) Asgari Ücret (TL)                | 444.150.000  |
|      | b)1.Derece Engelli İndirim Tutarı** | 360.000.000  |
|      | b/a                                 | <b>%81</b>   |
| 2005 | a) Asgari Ücret                     | 488,7        |
|      | b)1.Derece Engelli İndirim Tutarı   | 480          |
|      | b/a                                 | <b>%98,2</b> |
| 2010 | a) Asgari Ücret (TL)                | 769,5        |
|      | b)1.Derece Engelli İndirim Tutarı   | 680          |

|      |                                   |          |
|------|-----------------------------------|----------|
|      | b/a                               | %88      |
|      | a) Asgari Ücret (TL)              | 1.647,00 |
| 2015 | b)1.Derece Engelli İndirim Tutarı | 880      |
|      | b/a                               | %53,4    |
|      | a) Asgari Ücret (TL)              | 1.777,50 |
| 2017 | b)1.Derece Engelli İndirim Tutarı | 900      |
|      | b/a                               | %50,6    |

\*1981 yılı hesaplanan 1. Derece indirim tutarı aylık brüt ücreti 40.000 TL olan bekâr- çocuksuz, engelli bir kişi için hesaplanmıştır (Öztürel, 1943: 442).

\*\*1995 ve 2003 yılı engellilik indirimi 1. Derece engelliler için o yıl belirlenen özel indirim tutarının 8 katı olarak hesaplanmaktadır. Kanunda, 1995 yılı özel indirim tutarı 900.000 TL, 2003 yılı özel indirim tutarı 45.000.000 TL olarak belirlenmiştir. 1. Derece engelliler için engellilik indirimi 1995 yılı için  $900.000 \times 8 = 7.200.000$  TL, 2003 yılı için  $45.000.000 \times 8 = 360.000.000$  TL olarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Not: İlgili yıllardaki asgari ücretler 16 yaşını doldurmuş çalışanlar için belirlenen brüt tutarlardan oluşmaktadır.

**Kaynak:** Tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 3.16'ya göre 2015 yılına kadar engellilik indiriminin asgari ücretin önemli miktarlarına ulaştığı görülmektedir. En düşük 1981 yılında %72 olan oran en yüksek 2005 yılında %98,2'e kadar yükseldiği görülmektedir. Ancak bu oran 2015 yılından itibaren %50'ler seviyesine kadar düşmüştür. Bu düşüşün nedeni 2015 yılında asgari ücretin bir önceki yıla göre %37 artarken engellilik indiriminin artış oranının %10 gerçekleşmesi şeklinde açıklanabilir. Engellilik indiriminin vergi adaletini sağlama fonksiyonunu tekrar kazanabilmesi için en az asgari ücret artış oranı kadar arttırılarak miktarın güncellenmesi yerinde olacaktır.

Engellilik derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlıklarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir şeklinde düzenlenmektedir.

4369 sayılı Kanunla<sup>23</sup> Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle, engellilik indiriminin kapsamı genişletilmiş, ücretlilerin yanına hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler, özürlü serbest meslek erbabı ve serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler ile basit usulde vergilenen bazı esnaf ve sanatkar da dahil edilmiştir.

<sup>23</sup> 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Engellilik indirimi uygulaması gelirin şahsileştirilebilmesinin en önemli uygulamalarından birini oluşturmaktadır. Bu uygulama vergi adaleti açısından değerlendirildiğinde uygulamadan faydalanacakların kapsamının genişletilmesi olumlu bir adım olarak kabul edilebilmektedir. Ayrıca uygulamanın vergi adaletini daha da arttırması için artan brüt asgari ücrete paralel olarak engellilik indirim miktarının da arttırılması olumlu olacağı düşünülmektedir.

Ayırma ilkesinin diğer bir uygulama tekniği ise ücretlerle diğer gelir unsurları arasında vergi oranı farklılaştırılmasına gidilmesidir.

Ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarından daha az oranda vergilendirilmesi ilk defa 4369 Sayılı Kanun<sup>24</sup> ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 52. madde ile 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere ücretler için ayrı bir vergi tarifesi uygulaması ile öngörülmüştür. Getirilen bu düzenleme ile ücretlilerin vergi yükünde yüzde 5 oranında bir azalma sağlanmıştır (Ortaç ve Saraçoğlu, 1998: 81)

1999 yılında çıkarılan 4444 sayılı Kanun<sup>25</sup> ile 1999-2002 yılları arasında önceki uygulamaya benzer bir şekilde ücret dışındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde yer alan tarifinin gelir dilimine karşılık gelen oranları 5 puan artırılarak uygulanması benimsenmiştir (Gerçek, 2011). Böylece ücret gelirlerinin ilk dilimine % 15, son dilimine % 40 uygulanırken, ücret dışı gelirlerin ilk dilimine % 20, son dilimine % 45 uygulanmıştır.

Bu uygulama 2006 yılına kadar sürmüştür, 5281 sayılı Kanun<sup>26</sup> ile ilk dilime uygulanan oran aynı kalırken, dilim sayısı 6'dan 5'e ve son dilime uygulanan oran % 40'dan % 35'e düşürülmüştür. Bununla birlikte 2005 sonuna kadar ücret gelirlerine 5 puan düşük olan gelir vergisi tarifesi uygulamaya devam etmiştir.

2006 yılı ile birlikte, 5479 sayılı Kanun<sup>27</sup> ile iki ayrı tarife uygulaması sona erdirilmiş ve 2006 yılından itibaren tüm gelirler için tek vergi tarifesi uygulamasına geçilmiştir. Böylece ayırma ilkesi uygulamasına son verilmiştir.

5479 sayılı Kanun ile (Gerçek, 2011);

---

<sup>24</sup> 29.07.1998 tarih ve mükerrer 23417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>25</sup> 14.08.1999 tarih ve 237786 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>26</sup> 31.12.2004 tarih ve 25687 (3.Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>27</sup> 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

• Ücretlilerin ilk dilim vergi oranında değişiklik yapılmazken, diğer gelir unsurlarının vergi oranı % 15'e düşürülmüştür.

• Üçüncü dilimde ücret gelirleri yönünden önceki tarifede % 25 olan oran % 27'ye çıkartılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise % 30 olan oran % 27'ye indirilmiştir.

• Dördüncü dilimde ise ücret gelirleri yönünden önceki tarifede % 30 olan vergi oranı % 35'e çıkarılmış, ücret dışı gelirler yönünden ise % 35 oranı korunmuştur. Değişiklikten önce ücretlilerin, yıllık 78.000 YTL'yi aşan gelirleri % 35 oranında, bunun altındakiler daha düşük oranda vergilendirilirken, yeni tarifede 40.000 YTL'yi aşan gelirlerin % 35 oranında veriletilmesi öngörülmüştür.

Getirilen bu değişiklikler ile vergilemede adalet ilkesinin ikinci plana atıldığı görülmektedir. Nitekim Anayasa Mahkemesi'ne açılan dava<sup>28</sup> sonucu ilgili düzenlemenin bazı maddeleri iptal dirmiştir.

Kanun koyucu yeni tarifeyi 6009 sayılı Kanun<sup>29</sup> ile düzenlemiştir. Bu düzenleme ile tekrar ücret gelirleri ile ücret dışındaki gelir unsurlarının vergilendirilmesinde farklı tarife uygulamasına geçilmiştir. Ancak bu defa vergi dilimlere uygulanan vergi oranları aynı kalırken, üçüncü ve dördüncü dilimlerin başlangıç miktarları arttırılmıştır. Böylece oran aynı kalmış fakat dilimler uzatılmıştır.

Getirilen tarifede ücret gelirleri için üçüncü dilim 76.200 TL'den başlarken, ücret dışı gelir unsurları için aynı dilim 50.000 TL'den başlatılmıştır.

2010-2016 döneminde de toplam 4 dilim halinde ve aynı oranda vergi tarifesi uygulanırken, üçüncü ve dördüncü dilim uzunluğunda bir farklılaşmaya gidilerek ayırma ilkesi uygulanmaktadır.

Oran farklılaştırması yöntemi vergi adaleti açısından değerlendirildiğinde ücret gelirlerinin ücret dışı unsurların gelirlerinden 5 puan daha az oranda vergilendirilmesi

<sup>28</sup>28 Anayasa Mahkemesi 15.10.2009 tarih, 2006/95 E., 2009/144 K. sayılı kararı ile tarifenin dördüncü gelir dilimine giren ve aynı geliri elde eden yükümlülerin vergi yükü, ücret dışı gelir sahiplerinin lehine değişirken ücretlinin aleyhine değiştiği ve mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı olarak ağırlaştırıldığı, bu durumun Anayasadaki "adaletli bir ücret elde etme" ilkesi ile bir arada değerlendirildiğinde "adalet" ilkesini de zedelediği görüşü ile, yeni tarifede yer alan ve tarifenin 40.000 YTL'den fazlasının 40.000. YTL'si için 9.190 YTL, ibaresinden sonra gelen "... fazlası % 35 oranında..." ibaresini, "ücret gelirleri" yönünden Anayasa'nın 2 ve 73. maddelerine aykırı bulunarak iptal etmiştir. Yasama organı da, 6009 sayılı yasa ile ücret gelirleri bakımından tarifenin 3 ve 4 üncü dilimleri için daha yüksek bir matrah takdir edilmesi ile yetinmiştir. Bu düzenleme ile, ücretlilerde orta ve yüksek gelir grubunun gelir vergisinin düşürüldüğü açıktır.

<sup>29</sup> 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

daha adaletli bir uygulamadır. Dolayısıyla 2006 yılına kadar ayırma ilkesi vergi adaletine daha iyi hizmet ederken, 2006 yılından sonra adalet ilkesi yerine vergi hasılatında etkinlik ilkesinin ön plana çıktığı sonucuna varılabilmektedir.

Ayrıca yaşanan küreselleşme ile birlikte özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde sermaye ihtiyacının karşılanması için gerek yurtdışından gelecek sermaye ve gerekse yurtiçi sermayenin yurtdışına çıkmasını engellemek için verilen vergisel avantajlar sonucu vergi yükü sermaye gelirlerinden emek gelirleri üzerine kaymaktadır.

Bunun yanında geçmiş yıllarda devlet borçlanmasını kolaylaştırmak için de sermaye sahiplerine bir takım avantajlar sunmuştur. Örneğin 2000 yılında elde edilen;

- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirlerin,

- Her nevi alacak faizlerinin,

- Menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından sağlanan kar paylarının,

beyan edilmeyeceğini açıklanmıştır (23.12.2000 tarih ve 24269 sayılı Resmi Gazete)

Bu durumda vergileme sadece stopaj yöntemiyle gerçekleşmiştir. Üstelik hazine bonusu ve devlet tahvili faizlerine uygulanan stopaj 01.10.1998 tarihinden itibaren sıfır olarak belirlenmiştir.

Bu durum emek gelirlerinin sermaye gelirlerine karşı korunması için uygulanması gereken vergileme tekniklerinin (en az geçim indirimi-ayırma ilkesi vb.) yeterince uygulanamamasına neden olmakta ve vergi adaletiyle çelişmektedir.

#### **3.2.3.4. Vergi İstisnası ve Muafiyetler**

Türkiye’de içinde vergi istisnası ve muafiyetlerinin de yer aldığı ilk resmi rapor 2001 yılında yayınlanmıştır. Sonrasında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu çerçevesinde 2006 yılından itibaren kanun numaraları ve ilgili maddeler belirtilerek “*Vergi Harcama Listesi*” her yıl Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu’na ekli olarak yayınlanmaktadır.

**Tablo 3.17. Türkiye’de 2006-2016 Dönemi Vergi Harcaması**

| Yıllar   | Vergi Harcaması Tahmini (TL) | Toplam Vergi Geliri Tahmini (TL) | Vergi Harcamasının Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%) |
|--|------------------------------|----------------------------------|--|
| 2006 <sup>30</sup>   | 8.592.275.346                | 151.271.701.000                  | 5,7  |
| 2007   | 8.854.464.257                | 173.861.616.000                  | 5,1  |
| 2008   | 12.443.818.114               | 187.504.321.000                  | 6,7  |
| 2009   | 14.684.222.775               | 220.602.859.000                  | 6,7  |
| 2010   | 14.363.665.601               | 212.555.871.000                  | 6,8  |
| 2011   | 17.565.717.673               | 250.769.413.000                  | 7,0  |
| 2012*  | 17.917.738.341               | 300.995.224.000                  | 6,0  |
| 2013   | 22.416.848.761               | 347.890.019.000                  | 6,4  |
| 2014   | 23.888.412.239               | 378.016.251.000                  | 6,3  |
| 2015   | 26.112.614.049               | 427.048.060.000                  | 6,1  |
| 2016   | 29.962.636.948               | 504.450.400.000                  | 6,0  |
| <b>2006-2016 Dönemi Vergi Harcamasının Vergi Gelirlerine oranı</b> |                              |                                  | <b>6,3</b>   |

\*2012 Yılı Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu ve Ekleri ilgili web sitesinde yayınlanmamıştır.

**Kaynak:** Merkezi Yönetim Bütçe Kanunlarından alınmıştır. <http://www.bumko.gov.tr/>

Tablo 3.17’de 2006-2016 döneminde vergi harcaması tahminleri ve toplam vergi geliri tahminleri yer almaktadır. Buna göre vergi harcaması tahminleri toplam vergi gelirleri tahminlerindeki artışa paralel olarak her yıl artış eğiliminde gerçekleşmiştir. İlgili yıllardan sadece 2010 yılında hem toplam vergi gelirleri tahmini hem de vergi harcaması tahminlerinde bir önceki yıla göre bir düşüş görülmektedir.

Toplam vergi gelirleri tahminleri içindeki vergi harcaması miktarları ise 2006-2016 döneminde ortalama %6,3 olarak gerçekleşmiştir. Bu oranın en yüksek olduğu yıl %7 ile 2011 yılı olmuştur.

<sup>30</sup> İlk olarak Ocak 2001’de Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nce “Vergi Harcamaları Kitabı” yayınlanmış fakat burada rakamsal bir analize yer verilmemiştir. 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda yer alan vergi harcamalarının raporlar halinde açıklanmasına yönelik ifadeler doğrultusunda 2006 yılından itibaren Bütçe Kanunu ve Ekleri bünyesinde söz konusu vergi harcaması tahminleri sistematik olarak yayınlanmaktadır.

**Tablo 3.18. Türkiye’de Vergi Harcaması Miktarının GSYİH Payı (2006-2016)**

| YIL  | 2006       | 2007 | 2008 | 2009 | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 | 2016 |
|--|------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| GSYİH İçinde Vergi Harcamalarının Oranı(%) | 1,4        | 1    | 1,3  | 1,5  | 1,3  | 1,3  | 1,3  | 1,4  | 1,4  | 1,3  | 1,1  |
| <b>2006-2016 Ortalaması (%)</b>            | <b>1,3</b> |      |      |      |      |      |      |      |      |      |      |

**Kaynak:** Vergi harcaması miktarları ilgili yıl yayınlanan “vergi harcaması” bütçe eklerinden, GSYİH rakamları TÜİK web sitesinden alınarak tarafımızdan hesaplanmıştır.

Tablo 3.18. 2006-2016 dönemi Türkiye’de vergi harcaması miktarının GSYİH payları verilmektedir. Tabloya göre vergi harcaması tahminlerinin ilgili yıl GSYİH oranlarında yıllara göre dalgalanmalar yaşansa da genel olarak dönem ortalaması %1,3 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

2006 yılından bu yana her yıl düzenli olarak yayınlanan “*Vergi Harcaması Eki*” listesi, vergi sistemimizdeki Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, ÖTV ve diğer bazı kanunlarda potansiyel olarak vergi harcaması niteliği taşıdığı düşünülen düzenlemeleri de içermektedir.

**Grafik 3.5. 2016 Yılı Vergi Türleri İtibariyle Toplam Vergi Harcaması Tahminleri**



**Kaynak:** 2016 yılı Merkezi Bütçe Kanunu, <http://www.bumko.gov.tr/TR,6289/2016.html> (16.10.2016)

Grafik 3.5’de sadece 2016 yılı için tahmini toplam vergi harcamasının hangi vergilerden oluştuğu görülmektedir. Buna göre toplam tahmini vergi harcamasının %

68'i Gelir Vergisi kaynaklıdır. Bunun % 15 ile Kurumlar Vergisi, % 8 ile Katma Değer Vergisi takip etmektedir.

**Tablo 3.19. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Yer Alan Vergi Harcamalarının Toplam Vergi Harcamaları İçindeki Yeri**

| Yıllar | GVK'daki Vergi Harcamaları Tahmini (Milyar TL) (1) | Tahmini Toplam Vergi Harcamaları (Milyar TL) (2) | GVK'daki Vergi Harcamalarının Tahmini Toplam Vergi Harcamaları İçindeki Payı (1/2) (%) |
|--------|--|--|--|
| 2006   | 5.392.703.333                                      | 8.592.275.346                                    | 63   |
| 2007   | 5.318.937.183                                      | 8.854.464.257                                    | 60   |
| 2008   | 7.779.571.360                                      | 12.443.818.114                                   | 62   |
| 2009   | 9.729.876.052                                      | 14.684.222.775                                   | 66   |
| 2010   | 9.158.728.870                                      | 14.363.665.601                                   | 64   |
| 2011   | 10.818.483.850                                     | 17.565.717.673                                   | 61   |
| 2012   | 12.714.760.086                                     | 17.917.738.341                                   | 70   |
| 2013   | 14.017.491.922                                     | 22.416.848.761                                   | 62   |
| 2014   | 16.314.789.884                                     | 23.888.412.239                                   | 68   |
| 2015   | 18.097.241.447                                     | 26.112.614.049                                   | 69   |
| 2016   | 20.493.744.275                                     | 29.962.636.948                                   | 68   |

**Kaynak:** <http://www.bumko.gov.tr/>

Tablo 3.19'da 2006-2016 döneminde gelir vergisi kanunundaki vergi harcamalarının tahmini tutarları ile bu tutarların toplam vergi harcamalarındaki payları verilmiştir. Görüldüğü gibi bu oran ilgili dönemde en düşük % 60 ile 2007 yılında en yüksek % 70 ile 2012 yılında gerçekleşmiştir. İlgili yıllarda tahmin edilen vergi harcamalarının her yıl yarısından fazlası tek başına gelir vergisinden kaynaklanmaktadır.

2015 yılı için 127 adet, 2016 yılı için ise toplam 130 adet düzenleme vergi harcaması olarak belirlenmiştir. Bunlardan 2015 yılı için 58 adeti, 2016 yılı için 59 adeti gelir vergisi kanununa ilişkin düzenlemelerdir.

**Tablo 3.20. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki En Yüksek 10 Vergi Harcaması Tutarı (2015-2016) (Bin TL)**

| Sıra                             | Madde No                     | Açıklama   | 2015              | 2016              | 2016 yılı Vergi Harcaması Tutarının Toplam Vergi Harcaması İçindeki Payı (%) |
|----------------------------------|------------------------------|--|-------------------|-------------------|--|
| 1                                | Madde 32                     | Asgari geçim indirimi  | 17.256.048        | 18.983.585        | 56,7   |
| 2                                | Madde 86/1-a<br>Zirai Kazanç | Toplama yapılmayan haller -<br>Zirai kazanç  | 2.559.449         | 2.815.681         | 8,5  |
| 3                                | Geçici Madde 67              | Bazı menkul kıymet ve diğer<br>sermaye piyasası araçlarının<br>vergileştirilmesi   | 2.236.733         | 2.460.657         | 7,4  |
| 4                                | Madde 22/3                   | Kar payı istisnası   | 1.918.906         | 2.111.011         | 6,4  |
| 5                                | Madde 23/8                   | Hizmet erbabına ödenen<br>yemek bedelleri  | 1.412.936         | 1.554.388         | 4,7  |
| 6                                | Madde 21                     | Gayrimenkul sermaye iradı<br>istisnası   | 675.932           | 743.600           | 2,2  |
| 7                                | Madde 23/10                  | Hizmet erbabının taşıma<br>giderleri   | 566.136           | 622.813           | 1,8  |
| 8                                | Madde 86/1-b                 | Toplama yapılmayan haller -<br>Ücretler  | 499.936           | 549.986           | 1,6  |
| 9                                | Madde 25/3                   | Emekli sandıkları ile Sosyal<br>Sigortalar Kanununun geçici<br>20 nci maddesinde yer alan<br>sandıklar tarafından verilen<br>emekli, dul, yetim ve evlilik<br>ikramiyeleri veya dul ve<br>yetimlerine toptan ödenen<br>tazminatlar | 467.995           | 514.847           | 1,5  |
| 10                               | Geçici Madde 75              | Hizmet erbabına AR-GE<br>desteği   | 346.800           | 381.519           | 1,1  |
| <b>Tüm Vergi Harcama Toplamı</b> |                              |  | <b>29.565.518</b> | <b>32.832.281</b> |  |

**Kaynak:** Maliye Bakanlığı, 2016 Vergi Harcamaları Raporu, s. 286-293.

Tablo 3.20'de 2015 ve 2016 yılı en yüksek tutardaki vergi harcama kalemleri verilmektedir. 2015 yılı için en yüksek 10 vergi harcaması tutarı aynı yıl toplam vergi harcaması tutarının yaklaşık % 94,5'ini, 2016 yılı için ise %93,6'sını temsil etmektedir.

En yüksek vergi harcaması kalemi 2016 yılı için toplam vergi harcaması tutarının %56,7'sini oluşturan *asgari geçim indirimi* uygulamasıdır.

İkinci en yüksek vergi harcaması Madde 86/1-a kapsamında *Tam mükellefiyette; Gerçek usulde vergilendirilmeyen zirai kazançlar* uygulamasıdır. 2016 yılı için toplam vergi harcaması tutarının %8,5'ini oluşturmaktadır.

Üçüncü en yüksek vergi harcaması Geçici Madde 67 kapsamında Bazı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesi uygulamasıdır. Bu madde ile hisse senedi alım-satım kazançları, devlet tahvili ve hazine bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları, özel sektör tahvil ve bonoları faiz gelirleri ve alım-satım kazançları, mevduat faizleri, repo gelirleri, gibi menkul kıymet gelirlerine 103. Maddedeki vergi tarifesi yerine %15 oranında tevkifat yapılmakta ve bu nihai vergilendirme olarak kabul edilmektedir.

Vergi harcamaları yoluyla vergi adaletinin sağlanabileceği görüşünde tam bir fikir birliği bulunmamaktadır. Vergi harcamaları eğer mükelleflerin gerçek ödeme güçlerine ulaşmayı hedefliyorsa vergi adaletinin artırılmasında fayda sağlayabilmektedir. Fakat vergi harcamaları yüksek gelirli kişilerin daha az vergi vermesini sağlıyorsa vergi yükünün yüksek gelir elde eden kişilerden orta ve alt gelir gruplarına doğru aktarılmasına yol açabilecektir. Bu durum vergi adaletinin zedelenmesine yol açabilmektedir (OECD, 2010: 10).

Vergi harcamalarına ilişkin tahmini tutarlar duruma ilişkin olarak önemli veriler sunmakla beraber, gerek vergi harcamalarının gerçekleşme tutarlarının tespitine ilişkin herhangi bir çalışmanın yapılmaması gerekse vergi mevzuatında yer alıp vergi harcaması olarak kabul edilecek bir takım düzenlemeleri vergi harcamaları listelerine dahil edilmemesi, vergilendirilmesi gereken kaynakların vergi dışına çıkarılmasına neden olabilmektedir (Tepe, 2015).

İstisna, muafiyet ve indirimlerin çokluğu ve sık uygulanmaları sonucu vergi dışında kalan alanlar nedeniyle vergilendirilemeyen bir kapasite oluşturabilmekte ve vergi yükü, vergi kapsamında kalan kişi ve işlemler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu açıdan vergi harcaması uygulamalarının daraltılması, vergi yükünün dar bir kesim üzerine yoğunlaşması yerine verginin tabana yayılarak vergi adaletinin sağlanmasına da katkıda bulunabilmektedir (Kalkınma Bakanlığı, 2014: 28-29).

GVK'deki vergi harcamalarının toplam vergi harcamaları içindeki payının 2016 yılında %68 olduğu ve aynı yıl toplam vergi harcaması miktarının %56'sının gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde uygulanan asgari geçim indiriminden oluşturduğu göz önüne alındığında Türkiye'de vergi harcamalarının ücretli kesimin ödeme gücüne ulaşmayı hedeflediği böylece vergi adaletine katkı sağladığı sonucu çıkarılabilmektedir.

Ayrıca 2016 Vergi Harcamaları Raporu'nda Geçici Madde 72 kapsamında sporculara yapılan ücret ödemeleri kalemi için “*veri temin edilememiştir*” açıklaması yer almaktadır. Yüksek ücretlere imza atan sporculara yapılan ücret ödemeleri için veri bulunmaması eleştiriye açıktır. Ayrıca genç girişimciler için getirilen istisnanın vergi harcama yükü 18.900 TL olarak oldukça düşük boyuttadır. Buna karşılık kar payı istisnası ve Geçici Madde 67 kapsamında vazgeçilen vergi gelirleri önemli boyutlardadır. Bunun yanında nispeten daha az bir kesimi ilgilendiren uçuş ve dalış tazminatları kapsamında vazgeçilen vergi geliri, çok sayıda çalışanı ilgilendiren yeraltı işletmelerinde çalışanlar için vazgeçilen vergi gelirinin yaklaşık 2,5 katıdır (Aykın, 2017).

2016 yılında gelir vergisi tahsilatının 105.3 milyar TL ve aynı yıl tahmini gelir vergisi harcamasının 20 milyar TL olduğu düşünüldüğünde, gelir vergisinin yaklaşık % 19'unun vergi harcaması dolayısıyla toplanamadığı anlaşılmaktadır. Bu durum gelir vergisinde yer alan muafiyet ve istisnaların günün ihtiyaçlarına ve değişen ekonomik koşullara göre tekrar gözden geçirilmesi gerektiğini de ortaya çıkarmaktadır.

### **3.2.4. Diğer Uygulamalar ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**

Gelir vergisi kanununda gelirin hangi teoriye göre tanımlandığı, tarihsel süreçte karşılaşılan mali milat uygulaması, aile reisi beyanı ve hayat standardı esasları gibi düzenlemelerin vergi adaletini ne yönde etkilediği bu başlık altında incelenecektir.

#### **3.2.4.1. Gelirin Tanımlanması ve Vergi Adaleti**

Gelir getiren faaliyetlerin iktisadi ve sosyal gelişmeyle birlikte artması ve çeşitlenmesi gelirin ayrıntılı bir tanımının yapılmasını engellemektedir. Bu nedenle gelir önce genel olarak tanımlanmakta sonra gelir yaratıcı faaliyetleri belli gruplar halinde tasnif ederek her grup için ayrı bir gelir tanımı yapılmaktadır. Gelirin genel olarak yapılan tanımı ile gelir yaratıcı faaliyet grupları için yapılan gelir tanımları birlikte değerlendirmeye tabi tutulduğunda ise gelirin kapsamlı bir tanımına ulaşılabilmektedir (Ortaç, 1999: 112).

Gelir, daha öncede açıklandığı üzere iki şekilde tanımlanmaktadır. Bunlardan ilki geliri üretim faktörleri yönünden ele alan “kaynak teorisi” dir.

Uygulamada kaynak teorisi (Bıyık, 1999: 22-23);

- Vergileme alanını daralttığı
- Vergide adalet ilkesini göz ardı ettiği,
- Kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu,
- Vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmesini zorlaştırdığı,
- Gelişen ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi için gerekli esnekliği sağlamadığı yönünde eleştirilmektedir.

Bu eleştirilerden yola çıkarak gelir servetteki artış yönünden ele alınarak “net (safı) artış teorisi” geliştirilmiştir. Bu teoriye göre gelir üretim faktörlerinin yanında bunların değerlerindeki artışları da temsil etmektedir.

Net artış teorisi de uygulamada (Bıyık, 1999: 23-24);

- Gelir tanımı kaynak teorisine göre çok daha belirsiz ve soyuttur. Bu nedenle uygulamada gelirin kavranmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşılacağı, adaletsiz uygulamalara yol açılabileceği ve dolayısıyla adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesi ihtimalinin bulunduğu,

- Realize olmamış gelirler vergileme kapsamına alındığı,
- Ölçülmesi güç, vergilendirilmesi sosyal açıdan anlamlı olmayan öz tüketim vergileme kapsamına alındığı şeklinde eleştirilmektedir.

Ülke örneklerine bakıldığında İngiltere, Fransa, İspanya, İtalya ve Portekiz gelir vergisi kanunlarında gelir unsurlarını tek tek sayarak kaynak teorisini benimsemişlerdir. Almanya ise altı gelir unsurunu tek tek belirtmesinin yanında, bu unsurların içinde yer almayan kimi gelirlerin yedinci gelir unsuru olan “diğer gelirler” içinde sayarak kaynak ve safı artış teorisini birlikte benimsemiştir (Arıkan ve İnneci, 2015: 16-19).

Safı artış teorisine en yakın gelir vergisi uygulaması Amerika Birleşik Devletleri’nde uygulanmaktadır. Ancak orada bile, vergiye tabi gelir kategorileri; ücretler ve aylıklar, faiz gelirleri, temettüleri, kira gelirleri, ticari kazançlar, vergiye tabi emekli aylıkları, gerçekleşmiş sermaye kazançları, işsizlik yardımları, alınan nafakalar

ve diğ er gelirler (ödül ve ikramiye gibi) şeklinde sayılarak belirtilmiştir (Batirel, 2007: 123).

Gelirin doğ masına rağmen o gelirin verginin konusuna girmemesi nedeniyle vergilendirilmemesi hem vergi gelirlerinde bir kayba neden olurken hem de vergi yükünün adil dağılımını olumsuz yönde etkileyecektir. Dolayısıyla hem devletin gelir kaybına uğ ramaması hem de vergi adaletinin gerçekleşmesi için öncelikle vergiye tabi olacak gelirin tüm vergi konularını içine alacak şekilde tanımlanması gerekmektedir.

Türkiye çağ daş gelir vergisi çalışmaları 1950’li yıllarda yürütülmüş ve Alman gelir vergisi sisteminden etkilenilmiştir. O dönemde Almanya gelir vergisindeki tanım kaynak teorisine göre yapıldığından, Türkiye gelir vergisine de aynı tanım alınmıştır (Erol, 2012: 252). Buna göre yapılan gelir tanımı Gelir Vergisi Kanunu’nun 1. Maddesi uyarınca “*gelir bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iradların safi tutarıdır*” şeklindedir. Bu tanım kişilerin harcamalarına ve tasarruflarına kaynak oluşturan servette meydana gelen artışları vergilendirmemektedir.

Gelir vergisi kanununun 2. maddesinde ise gelirin kapsamına giren kazanç ve iradlar yedi gelir unsuru olarak sıralanmıştır. İkinci maddede yer alan yedi gelir unsuru için kanunda yer alan düzenlemeler, kaynaklardan elde edilen gelirleri sınırlayıcı özelliğe sahiptirler (Özbalcı, 1997: 61).

Buna göre elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için kanunun 2. maddesinde yazan unsurlardan birine girmesi gerekmektedir. Elde edilen gelir, 2. maddedeki gelir unsurların kapsamına girmiyorsa vergilendirme dışında kalmaktadır (Ortaç, 2000: 63-64).

Gelir vergisi kanununun 2.maddesine göre gelir unsurlar:

- Ticari Kazançlar
- Zirai Kazançlar
- Ücretler
- Serbest Meslek Kazançları,
- Gayrimenkul Sermaye İratları,
- Menkul Sermaye İradları,
- Sair Kazanç ve İradlar olarak sıralanmıştır.

Bu gelir unsurlarından ilk altısı gelir kaynak teorisine göre belirlenmişken, yedinci gelir unsuru kısmen safi artış teorisine göre düzenlenmiştir. Yedinci gelir unsurunun kapsamı dar tutulmakta ve bu gelir unsuruna vergilendirilecek gelirler tek tek sayılarak belirlenmektedir. Gelir unsurunun sahip olduğu bu özellik gelirin safi artış teorisine göre belirlenmesini engellemektedir (Ortaç, 2000: 64).

Kaynak teorisine göre belirlenen gelirin tanımı 1998 yılına gelinceye kadar hiçbir değişikliğe uğramadan gelmiştir. 22.07.1998 tarihinde kabul edilen ve 29.07.1998 gün ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanun ile getirilen önemli değişikliklerden biri de gelirin tanımının yeniden yapılmasıdır.

4369 sayılı Kanunun 24. Maddesi 193 sayılı Gelir Vergisi'nin 1. Maddesi'ni "*gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iradların safi tutarıdır*" şeklinde değiştirmiştir.

4369 sayılı Kanun'un 25. Maddesi de 193 sayılı Kanunun 2. Maddesindeki gelir vergisi unsurlarından 7'ncisini olan "diğer kazanç ve iradlar"ı, "kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve irad" şekline getirmiştir.

Bu durumda kişilerin beyan etmiş olduğu gelir ile harcama ve tasarrufları arasında harcamalar lehine bir fark olursa bu fark ilk altı gelir unsuruna dahil olmasa da yedinci gelir unsuru olan "kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve iradlar" unsuru kapsamında vergilendirilecektir (Ateşli, 1999: 68).

Bu tanımlamayla birlikte artık gelir vergisine konu olan gelir kaynak teorisi kökenli tanımdan safi artış teorisi kökenli tanıma geçmiştir. Böylece gelir sadece üretim faktörleri temelli değil aynı zamanda bağış, miras, kumar, piyango gelirleri gibi geniş bir kapsama kavuşmuştur.

Maliye Bakanlığı 15.09.1998 tarihinde yayınladığı 4369 sayılı Kanuna ilişkin genel tebliğinde "*Bilindiği üzere; 4369 sayılı Kanunla Türk Vergi Sistemi'nde köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu değişikliklerin başında, gelir vergisinin konusunun yeniden tespit edilmesi gelmektedir. Yapılan düzenleme ile gelirin tespitinde 'kaynak teorisinden', net artış teorisine geçilmiş ve kaynağı ne olursa olsun bütün gelirler 1/1/1999 tarihinden itibaren gelir vergisinin kapsamına alınmıştır. Daha önce gelirin vergilendirilebilmesi için kanunda açıkça vergiye tabi olduğunun belirtilmiş olması gerekirken, yeni düzenleme ile bir gelir unsurunun vergilendirilmemesi için kanunda*

*açıkça vergiden istisna edildiğine ilişkin bir hüküm bulunması gerektiği anlayışına geçilmiştir”* şeklinde belirterek kanunun temel amacının kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması ve vergi tabanının genişletilmesini sağlamak olarak belirtmiştir.

Görüldüğü gibi 4369 sayılı Kanun ile uygulamaya konulan “yeni gelir tanımı” vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması noktasında vergi adaletini olumlu yönde etkileyecek çok önemli bir uygulamadır.

Her ne kadar ilgili kanun vergi sistemi için bir reform niteliğinde olsa da bazı maddelerin uygulanması 14.08.1999 tarihinde çıkarılan 4444 sayılı Kanun ile 2003 yılı başına kadar ertelenmiştir. Erteleme nedenleri 4444 sayılı Kanun’un gerekçesinde 1998 yılında dünyada oluşan ekonomik krizin Türkiye’yi olumsuz yönde etkilemesi şeklinde açıklanmıştır.

4444 sayılı Kanun’un 3. Maddesi:

“Geçici Madde 56: 1999 - 2002 yılları gelirlerinin vergilendirilmesinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1,2,80,81,82, Geçici 46 ve Geçici 47’nci maddeleri”nde değişiklik yapılmıştır. Buna göre gerek gelirin tanımı ve buna bağlı olarak diğer kazanç ve iradlara ilişkin hükümlerin uygulanması ertelenerek 1999-2002 yılları gelirlerinde 4369 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önceki hükümlerin uygulanması öngörülmüştür.

9/1/2003 tarihinde çıkarılan 4783 sayılı Kanun ile daha önce 4444 sayılı Kanunla ertelenen gelirin yeniden tanımlanması tamamen kaldırılmıştır. Bu kapsamda gelirin tanımını düzenleyen GVK 1. maddesi geliri tekrar kaynak teorisi temelli olarak ilk haline dönmüştür. Buna bağlı olarak gelirin unsurlarını belirten GVK 2. Maddesindeki yedinci gelir unsuru da eskiye haline dönmüş ve “diğer kazanç ve iradlar” şeklini almıştır.

Böylece vergi tabanının genişletilmesi, kayıt dışı ekonominin kayda alınması, vergi sisteminin daha basit ve açık hale getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması ve vergi uyumunun gerçekleştirilmesi ilkeleriyle yola çıkılan 4369 sayılı Kanun 1998 yılında uygulamaya konulmuş fakat önce 4444 sayılı Kanunla uygulama ertelenmiş ve nihayet 2003 yılında 4783 sayılı Kanun ile uygulamadan tamamen kalkmıştır.

Geliri net artış teorisine göre tanımlayarak tüm gelirin vergilendirilmesini amaçlayan kanun yürürlükte kalsaydı kişilerin yaşantı düzeyleri, harcamaları,

tasarrufları, kazançları, iradları, gelirleri etkin bir şekilde vergi inceleme elemanlarının bu alanlara yönelik sorgulama, inceleme, ve araştırma yapmaları olanaklı duruma gelebilecekti (Erol, 2012: 258).

#### **3.2.4.2. Mali Milat Uygulaması**

1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanun geliri yeniden tanımlamakla birlikte buna paralel olarak “Mali Milat Uygulaması”nı da düzenlemiştir.

Gelirin tanımında yapılan değişiklik ile artık kanunda aksine bir hüküm bulunmadıkça her türlü gelir doğuran eylemin vergilendirilebilmesi sağlanmıştır (Güngör, 2002).

Gelirin tanımında ve gelirin unsurlarında kaynak teorisinden safi artış teorisine geçiş ile birlikte mükelleflerle devlet arasında ileride yapılacak vergi inceleme ve sorgulamalarında istenmeyen durumların yaşanmaması için “temiz” bir sayfanın açılması gereği doğmuştur (Erol, 2012: 257).

İşte adına “mali milat” denilen uygulama bu noktada devreye girmektedir. Örneğin idare gelirini düşük gösteren bir vatandaşın yüksek harcamalar yaptığını saptaması halinde “nereden buldun” sorusunu sorabilmektedir. Fakat vatandaşın “altınlarım vardı onları sattım” demesi idarenin elini kolunu bağlayabilmektedir. İşte önceden mali milat uygulamasıyla vatandaşların servetlerini beyan etmesi durumunda bu altınların beyan edilip edilmediğine bakılarak yüksek harcamaya konu olup olmadığı tespit edilebilmektedir (Akat, 2002).

4369 sayılı Kanun ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen geçici 47’nci maddeye göre “*sahip olunan kıymetlerin varlığının belli bir tarih itibariyle kanıtlanması halinde, diğer kazanç ve iradlar bakımından geçmişe yönelik tarhiyat yapılmaması*” şeklindeki düzenlemeyle 30 Eylül 1998 tarihi mali milat olarak belirlenmiştir.

Mali milat uygulaması, 29 Temmuz 1998 itibari ile elindeki varlığı “devlet tarafından veya devlet güvencesinde tutulan kayıt ve siciller ve kanaat getirici vesika” ile kanıtlayamayanlar 30 Eylül 1998 tarihinde bu varlıklarının en az bir gün süre ile

Türkiye’de kurulan bir bankanın Türkiye’de bulunan şubesinde bulundurmalarını öngörmüştür.

Böylece vatandaş 29 Temmuz 1998 tarihi ile kanıtladığı veya 30 Eylül 1998 tarihinde bir gün süreyle bankada bulundurduğu bir varlığa yönelik ileride bir inceleme ve tarhiyatla karşılaşmayacaktır.

Görüldüğü gibi 4369 sayılı Kanun ile uygulamaya konulan “mali milat” uygulaması da “yeni gelir tanımı” uygulaması gibi vergi tabanının genişletilmesi ve kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınması noktasında vergi adaletini olumlu yönde etkileyecek çok önemli iki uygulamadır. Fakat iki uygulama da önce 4444 sayılı Kanun ile 2003 yılı başına kadar ertelenmiş sonra 2003 yılında çıkan 4783 sayılı Kanun ile uygulamadan kaldırılmıştır.

#### **3.2.4.3. Aile Reisi Beyanı**

Gelir Vergisi’nin 93’üncü maddesinde düzenlenen “aile reisi beyanı” uygulaması 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanunun ile kaldırılmıştır.

Kaldırılmadan önce GVK’nin 93’üncü maddesi tam mükellefiyette eşlerin ve velayet altındaki çocukların yıllık beyanname ile bildirilmesi gereken gelirlerinin aile reisi tarafından verilecek tek bir beyannameye bildirilmesi esasını düzenlemiştir. Dar mükellefler için uygulanması söz konusu değildir.

Aileyi tüketim ve üretim birimi olarak fertlere ayırarak değil bir bütün olarak kabul etmektedir (Bildirici, 1995: 131). Her biri bir takvim yılı içinde ayrı ayrı gelir elde eden aile bireylerinin kazanç ve iradları, aile reisi tarafından verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde toplanır ve vergi bu toplam gelir üzerinden hesaplanmaktadır (Tosuner, 1994: 15). Böylece aile bireyleri tek tek vergi verme yükümlülüğünden kurtulmakta, vergi idarelerinin muhatap olacağı mükellef sayısı azalmakta ve aile fertlerinin elde ettikleri gelirleri toplanarak artan oranlı daha yüksek vergi diliminden vergilendirilebilmektedir (Bakkal, 2001: 92).

Sayılan bu olumlu yönlerinin yanı sıra vergi adaletini olumsuz yönde etkilediği şeklinde bir takım eleştiriler de getirilmektedir. Öncelikle her ne kadar ailenin

gelirlerinin toplaması ve üst gelir diliminden vergilendirilmesi devletin vergi gelirlerini arttırıcı bir uygulama olsa da aile üzerindeki vergi yükünü de arttırmaktadır.

Ayrıca aile reisi beyanı gelirin şahsiliği ilkesine uymamaktadır. GVK.'nin 1. Maddesinde gelirin tanımı “*gelir bir gerçek kişinin...*” şeklinde yapılmıştır. Bu durumda gelir vergisinin mükellefi gerçek kişilerdir ve sübjektif karakter taşımaktadır. Verginin kişinin mali gücüne göre uyumlaştırılabilmesi gerekmektedir. Oysa aile reisi beyanında, vergileme birimi olarak kişi değil, aile ele alınmakta ve ödeme gücünün göstergesi olarak kişinin değil ailenin genel durumu kabul edilmektedir. En az geçim indirimi uygulamasına yer verilmemekle birlikte, aileyi oluşturan kişi sayısı göre de bir indirim yapılmamaktadır (Bakkal, 2001: 93).

Aileyi gelir açısından bir bütün olarak vergilendirme vergi adaletine ters düşmektedir. Gelir vergisi sisteminde aile reisi beyanı uygulamasından vazgeçilmesi vergi adaleti açısından aile fertlerinin (eş, çocuk) ayrı ayrı beyana tabi olmaları ve bu sayede ödeme güçlerine göre vergilendirilebilmeleri açısından olumlu bir gelişme olarak nitelendirilebilmektedir.

#### **3.2.4.4. Hayat Standardı Esası**

Beyan esası, denetim ve vergi güvenlik önlemlerine dayanan modern vergi sistemlerinde mükellefler kazanç ve iratlarını beyan ettikten sonra vergi idaresi tarafından gerekli inceleme ve denetlemeye tabi tutulurlar. Belge düzeninin tam işletilememesi, inceleme ve denetimlerin yetersizliği gibi nedenlerle mükelleflerin gerçek gelirlerinin tespitinde bazı vergi güvenlik sistemlerinin geliştirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Hayat standardı esası da ülkemizde beyan esasını gereği gibi işletebilmek amacıyla geliştirilmiş bir “Asgari Vergilendirme” ve “vergi güvenlik yöntemi” olarak değerlendirilmektedir (Yıldırım, 1998: 68).

Hayat standardı esası, 1982 yılında 2772 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa mükerrer 116. maddesi ile eklenmiş, Gelir Vergisi Kanuna ilişkin çeşitli kanunlarla da birçok kez düzenlenmiş ve 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 yılında kaldırılmakla birlikte 2000-2001 yılları için tekrar işletilmiş olan bir uygulamadır.

2772 sayılı Kanunla (m. 15) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen mükerrer 166. maddenin 1. Fıkrasında;

*“Gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari, zirai ve mesleki kazanç sahiplerinin beyan ettikleri gelirin (zarar beyan edilmesi hali dahil); madde ile belirlenen temel göstergelere, hayat standardı göstergeleri uyarınca saptanan ilavelerin yapılmasından sonra bulunacak tutardan düşük olması halinde, bu şekilde tespit olunan tutardan 31'inci maddedeki indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar vergi tarhına esas alınır”* şeklinde düzenlenmiştir.

15.12.1990 tarih ve 3689 sayılı kanunla eklenen geçici 35. madde ile yeni bir düzenleme yapılarak 01.01.1990- 31.12.1999 yılları arasında zirai kazanç sahipleri hayat standardı esasından çıkarılmıştır (Bıyık, 2001: 16).

Buna göre bu mükelleflerin dışında kalan kurumlar vergisi mükellefleri, ücretliler, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı elde edenler, zirai kazanç elde edenler, diğer kazanç ve irad elde edenler ve götürü usulde vergilendirilen ticari ve mesleki kazanç sahipleri bu esasa tabi değillerdir.

Anayasa Mahkemesi'nin 7.11.1989 tarihli,1989/42 karar sayısında hayat standardı hakkında aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

*“Hayat standardı esası”, vergi gelirlerinin güvencesi sayılan bir önlem türüdür. Yükümlünün istencine bağlı bildirim yöntemi gerçek gelirin saptanmasına yetmediğinden, matrah farklılıklarını ortaya çıkarmak için bildirilen gelire ilgili araştırma ve karşılaştırmalara olanak veren bir yöntem biçimidir. Gerçek usulde gelir vergisi kapsamındaki meslekî, ticarî ve tarımsal kazanç sahiplerinin bildirdikleri gelirlerin yasal verilere göre hesaplanacak matrahlardan düşük olması durumunda dış belirtilere göre düzeltilip yükseltilmesini sağlayan bir vergi salma yöntemidir. Yükümlüleri gerçek gelirlerinin vergisini ödemeye zorlayan kendiliğinden denetim kurumu niteliği ağır basmaktadır. Tüketim ve artırımın toplamını oluşturan gelir, Yasakoyucunun hayat standardı için kabul ettiği dayanaktır. Tüketimi denetleyip izleyerek gelirleri saptama yollarından biridir. Yükümlünün yaşam düzeyi ve tüketim gücüyle vergi ödeme oranı arasındaki tutarsızlığın belirlenip verginin gerçek gelire uygun düzeye getirilmesi aracıdır.”*

Hayat standardı esasında iki gösterge vardır. Bunlardan ilki *temel gösterge* (asgari ücrete göre belirlenir) diğeri ise *hayat standardı* (bina, araba, tekne, hizmetçi, şoför vb.) göstergesidir. Bu esasa tabi mükellefler öncelikle asgari temel gösterge ile tespit edilen kazanç kadar kazancı beyan etmek zorundadırlar. Eğer mükellef hayat standardı göstergesinde belirtilen servet unsurlarına sahipse ve harcamaları yapmışsa o takdirde temel gösterge tutarını hayat standardı göstergelerindeki tutarlar kadar arttırılacaktır (Bildirici, 1995: 156).

Özü itibariyle hayat standardı esasına göre, ticari ve mesleki faaliyette bulunanlar belli miktar kazanç elde etmiş kabul edilerek bu miktarlar üzerinden hesaplanan gelir vergisi ödemekle yükümlü tutulmuşlardır (Seviğ, 2006). Eğer mükellefin beyan ettiği gelir, hayat standardı esasına göre tespit edilen gelirden daha az ise hayat standardı esasına göre bulunan kazanç vergilemede esas alınmaktadır (Bildirici, 1995: 159).

Görüldüğü gibi bu uygulama ile amaç ticari ve mesleki kazanç elde eden gelir vergisi mükelleflerinin zarar beyan etmelerinin önüne geçmek ve en azından kanunda yazan hayat standardı göstergeleri üzerinden düşük bir vergi ödemelerini sağlamaktır.

Hayat standardı esası, "yapılan gideri karşılayan bir gelir olmalı ki, yaşam düzeyi sağlanabilsin" varsayımına dayanan götürü bir asgari vergileme tekniğidir. Beyan esasına dayalı olan vergi sistemlerinde bu mekanizmaların yeri olmamasına rağmen Türk Vergi Sisteminde bir tür vergi güvenlik önlemi olarak bu tür vergileme tekniklerinin bulunması çaresizliklerden kaynaklanmıştır (Özyürek, 2001).

Hayat standardı uygulaması “gelirin gerçekliği ilkesi” ve “vergi adaleti” ilkesiyle çeliştiği nedeniyle eleştirilmektedir.

Ticari ve mesleki kazanç sahiplerinin hayat standardı esasına göre hesaplanan miktardan daha düşük kazanç elde etmesi veya zarar etmesi durumunda hayat standardı esasına göre belirlenen miktar üzerinden vergi ödemek zorunda kalmaları “gelirin gerçekliği” ilkesiyle çelişmektedir (Taş, 1992: 62).

Yine bu uygulama vergi adaletini sağlayan ödeme gücü ilkesiyle çeliştiği yönünde eleştirilmektedir. Bazı durumlarda kişilerin faaliyetlerinden çeşitli nedenlerle gelir elde etmeleri mümkün olmayabilmektedir. Gerçek anlamda zarar edenlerin hayat standardı esasına göre vergi ödemek zorunda bırakılması halinde mükelleflerin ödeme

güçleriyle ilişkilendirilmeden vergi yüküne katlanmaları söz konusu olacaktır (Seviğ, 2006).

Fakat uygulamada bu durumun tersi gerçekleşmiştir. Hayat standardı esasının uygulanmadığı 1999 yılında ticari ve mesleki kazanç sahibi mükelleflerden üçte birinin (yaklaşık 500 bin mükellefin) kazanç beyan etmemiş olması, bu gruptaki mükelleflerden bazı meslek gruplarının ödediği ortalama verginin asgari ücretli bir işçinin ödediği yıllık vergiden de (146 milyon) az olması nedeniyle Türkiye uygulamasında vergi adaletini sağlamaya yönelik bir etkisi de bulunmaktadır (Erdikler, 2000).

Hayat standardı esası vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılması için bir vergi güvenlik önlemi olarak vergi sistemimize girmekle birlikte zamanla gösterge tutarlarının gereğinden çok yükseltilmesi, ek gösterge sayısının çoğaltılması gibi nedenlerle bu niteliğini yitirmiş ve asgari vergi esası halini almıştır (Armağan, 2003, 279).

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### GELİR VERGİSİ UNSURLARININ ve YENİ GELİR VERGİSİ TASARISININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

#### 4.1. GELİR VERGİSİ UNSURLARININ VERGİ ADALETİ AÇISINDAN İNCELENMESİ

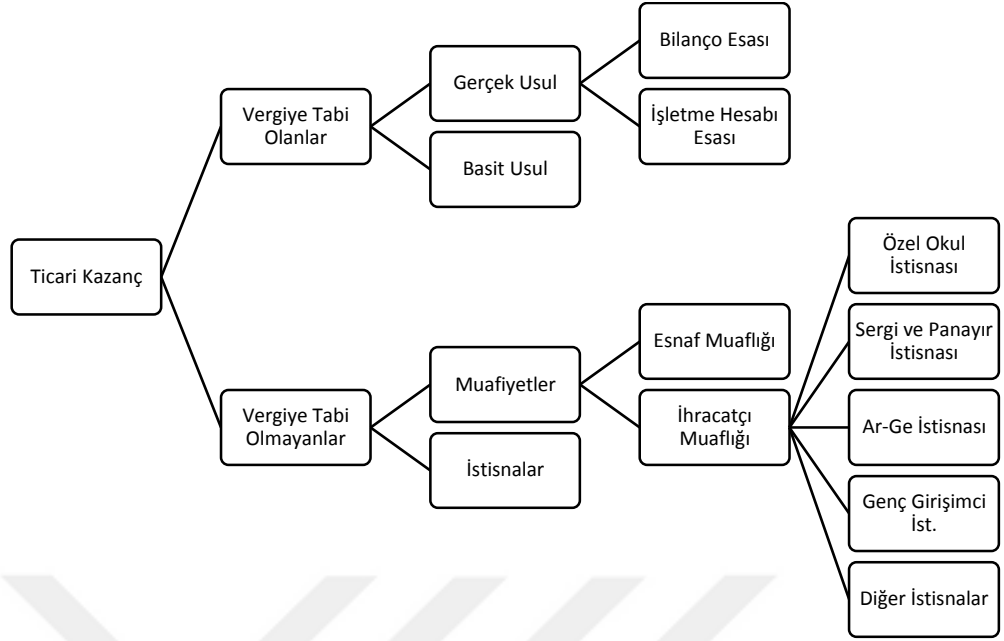
Toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisinden alınan pay ne kadar yüksek ise vergilemede adalete o oranda ulaşılabileceği kabul edilmektedir. Çünkü gelir vergisi en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi ve istisna ve muafiyetlerin en iyi uygulanabildiği ve böylece verginin kişiselleştirilip ödeme gücünü kavrayabildiği vergi olarak kabul edilmektedir. Ancak bu durum gelir vergisinin kendi içinde adil olduğunu göstermemektedir. Gelir vergisinden elde edilen toplam vergi miktarının yedi gelir unsurundan birinin üzerinde yoğunlaşması gelir vergisinin kendi yapısının adil olmadığını gösterebilmektedir. Bu bağlamda gelir vergisi unsurlarının tek tek vergilendirilmelerinin incelenmesi gelir vergisinin adaleti sağlayıp sağlayamamasının tespitinde yerinde olacaktır.

##### 4.1.1. Ticari Kazançların Vergilendirilmesi

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. Maddesinde belirtilen yedi gelir unsurundan biri olan *ticari kazançlar* aynı kanunun 37. Maddesinde “*Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır*” şeklinde tanımlanmış ve maddenin devamında sayılan faaliyetlerden elde edilecek gelirler her durumda ticari kazanç olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

Yapılan faaliyetlerin ticari bir faaliyet olarak değerlendirilmesi için (Şenyüz vd., 2016: 13):

- Emek ve sermayenin birlikte kullanımına dayalı olmalıdır,
- Devamlılık arz etmelidir,
- Faaliyet bir organizasyon dahilinde yapılmalıdır,
- Faaliyet gösteren müessese, ticari ve sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olmalıdır.



**Şekil 4.1. Ticari Kazançın Tespit Şekilleri**

**Kaynak:** Şenyüz, D., Yüce M. ve Gerçek, A., (2016), Türk Vergi Sistemi, Ekin, Bursa, s.15.

Ticari kazanç, “gerçek” (Bilanço veya işletme hesabı esas) veya “basit usul” şeklinde tespit edilmektedir.

#### 4.1.1.1. Gerçek Usulde Vergilendirme

Gerçek usulde vergilendirme, basit usul koşullarını taşımayan gelir vergisi mükelleflerinin ticari kazançları gerçek usule göre tespit edilmektedir. Gerçek usule tabi mükellefler tutacakları defterler yönünden iki sınıfa ayrılırlar (VUK madde 176):

- Birinci sınıf tacirler (Bilanço esasına göre defter tutanlar)
- İkinci sınıf tacirler (İşletme hesabı esasına göre defter tutanlar)

Bilanço esasına göre geliri tespit edilecek mükellefler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 177’nci maddesinde yazan şartları taşıyan mükelleflerdir. Buna göre 2017 yılı için:

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satan ve yıllık alımlarının tutarı 170.000 TL lirayı veya satışlarının tutarı 230.000 TL lirayı aşanlar;
2. Birinci bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşp da bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatı 90.000 TL lirayı aşanlar;

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı, işlerin birlikte yapılması halinde 2 numaralı bentte yazılı iş hasılatının beş katı ile yıllık satış tutarının toplamı 170.000 TL lirayı aşanlar;

4. Her türlü ticaret şirketleri;

5. Kurumlar Vergisine tabi olan diğer tüzelkişiler (Bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.);

6. İhtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler, birinci sınıf tacir olarak değerlendirilip bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir.

İkinci sınıf tacirler ise (VUK madde 178):

1. 177 nci maddede yazılı olanların dışında kalanlar;

2. Kurumlar Vergisi mükelleflerinden işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilenler.

Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırıluncaya kadar II nci sınıf tüccarlar gibi hareket edebilirler.

Böylece ticari işletme hesabı esasına göre geliri tespit edilecek mükellefler VUK 178'nci maddesinde yazan şartları taşıyan mükellefler olarak belirlenmektedir.

VUK 179-180 ve 181'inci maddelerinde tüccarların sınıf değiştirme şartlarını belirlemiştir.

1. sınıftan 2.sınıfa geçilmesi iş hacmi bakımından aşağıdaki şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak gerçekleşmektedir (VUK madde 179).

a) Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette düşük olması, veya;

b) Arka arkaya üç dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20 ye kadar bir düşüklük göstermesi.

2. sınıftan 1.sınıfa geçilmesi iş hacmi bakımından aşağıdaki şartların tahakkukunu takip eden hesap döneminden başlayarak gerçekleşmektedir (VUK madde 180).

a) Bir hesap döneminin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlerden % 20'yi aşan bir nispette fazla olması, veya;

b) Arka arkaya iki dönemin iş hacmi 177'nci maddede yazılı hadlere nazaran % 20 ye kadar bir fazlalık göstermesi.

Ayrıca ikinci sınıf tacirler diledikleri takdirde bilanço esasına göre defter tutabilirler (VUK madde 181).

Bilanço esasına göre ticari kazanç, “teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce: 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir; 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur” (GVK madde 38).

İşletme hesabı esasında ticari kazanç, “bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır” (GVK Madde 39).

Gelir vergisinde vergilendirilecek gelir safi olmak zorundadır. Bu bağlamda GVK Madde 40’da safi kazancın tespit edilmesi için brüt gelirden indirilecek birtakım giderler belirtilmiştir.

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.
2. Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı;
3. İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar; ziyan ve tazminatlar;
4. İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri
5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri
6. İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;
7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
8. İşverenlerce, Sendikalar Kanununun hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar
9. İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları;
10. Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli
11. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fülân ödenen tutarlar.

Madde 41’de ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyecek ödemeler belirtilmiştir. Buna göre;

1. Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,
2. Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
3. Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
4. Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
5. Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar;
6. Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,
7. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri;
8. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,

9. *Kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulu'nca kararlaştırılan kısmı;*
10. *Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddî ve manevî zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.*

#### **4.1.1.2. Basit Usulde Vergilendirme**

Ticari kazancın tespitinde kullanılan bir diğer yöntem ise “*basit usul*” yöntemidir. 29.07.1998 tarih ve 23417 sayılı Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanan 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yer alan “*götürü usulde vergilendirme*” esası kaldırılarak yerine “*basit usulde vergilendirme*” esası getirilmiştir.

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farktır (GVK Madde 46).

Basit usule tabi olmanın şartları GVK madde 47 *Genel Şartlar* ve Madde 48 *Özel Şartlar* olarak belirtilmiştir.

GVK Madde 47'ye göre basit usule tabi olmanın genel şartları şunlardır:

1. *Kendi işinde bilfiil çalışmak veya bulunmak. Mükellefin hastalık, seyahat, ihtiyarlık, askerlik, tutukluluk gibi hallerde geçici olarak işinin başında bulunmaması bu şartı bozmaz.*
2. *İşyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamı büyükşehir belediye sınırları içinde lirayı 6.500 TL, diğer yerlerde 4.300 TL aşmamak.*
3. *Ticari, zirai veya mesleki faaliyetler dolayısıyla gerçek usulde Gelir Vergisine tabi olmamak.*

GVK Madde 48'e göre basit usule tabi olmanın genel şartları şunlardır:

1. *Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 90.000 Lirayı veya yıllık satışları tutarının 130.000 TL Lirayı aşmaması,*
2. *1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 43.000 TL lirayı aşmaması,*
3. *1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 90.000 TL lirayı aşmaması,*

*Basit usule tabi olmanın şartlarından herhangi birini takvim yılı içinde kaybedenler, ertesi takvim yılı başından itibaren gerçek usulde vergilendirilirler. Gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden, 47'nci maddede yazılı şartları*

*taşıyanlardan arka arkaya iki hesap döneminin iş hacmi 48'inci maddede yazılı hadlerden düşük olanlar, yazılı talepleri üzerine bu şartın gerçekleşmesini takip eden takvim yılından başlayarak basit usule geçebilirler (GVK Madde 46).*

Basit usulde vergilendirme kapsamında bulunan mükelleflere, gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden farklı bir takım kolaylıklar sağlanmıştır. Bunlar (GİB, 2017a,: 1):

- Defter tutulmaz.
- Vergi tevkifatı yapılmaz ve muhtasar beyanname verilmez.
- Geçici vergi ödenmez, buna ilişkin beyanname verilmez ve bildirimde bulunulmaz.
- Basit usulde vergilendirilen mükelleflerin teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden istisnadır.
  - Ticari kazancın tespitinde amortismanına tabi iktisadi kıymet alışları ve satışları dikkate alınmaz.
  - Alınan ve verilen belgelerin kayıtları mükelleflerin bağlı oldukları meslek odalarındaki bürolarda tutulmaktadır. Ancak, isteyen mükellefler kayıtlarını hiçbir yerden izin almadan kendileri tutabilecekleri gibi meslek mensuplarına da tutturabilirler.
  - Ticari kazançlarına yıllık 8.000 TL indirim yapılmaktadır.
  - Engellilik indiriminden faydalanabilirler.

GVK Madde 51'de basit usulden faydalanamayacak kişiler belirtilmiştir. Buna göre:

1. *Kollektif şirket ortakları ile, komandit şirketlerin komandite ortakları;*
2. *İkrazat işleriyle uğraşanlar;*
3. *Sarraflar ile kıymetli maden ve mücevherat alım satımı ile uğraşanlar;*
4. *Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kurumlara karşı inşaat ve onarma işini taahhüt edenler ile bu mükelleflere karşı derece derece taahhütte bulunanlar.*
5. *Sigorta prodüktörleri;*
6. *Her türlü ilan ve reklam işleriyle uğraşanlar veya bu işlere tavassut edenler;* 7. *Gayrimenkul ve gemi alım satımı ile uğraşanlar;*
8. *Tavassut (aracılık) işi yapanlar (dayıbaşılar hariç);*

9. Maden işletmeleri, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları işletenler;

10. Şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlar ile treyler, çekici ve benzerlerinin sahip veya işleticileri;

11. Maliye Bakanlığınca teklif edilen ve Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan iş grupları, sektörler, il ve ilçeler, büyükşehir belediyeleri dahil olmak üzere il ve ilçelerin belediye sınırları(mücavir alanlar dahil) belediyelerin nüfusları, yöreler itibariyle veya sabit bir işyerinde faaliyette bulunup bulunmadığına göre gerçek usulde vergilendirilmesi gerekli görülenler. Örneğin, Motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarım işleriyle uğraşanlar, lokanta ve benzeri hizmet işletmelerini işletenler, eğlence ve istirahat yerlerini işletenler gibi.

Basit usulde ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki olumlu farktır. Geliri sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşan mükellefler, 1-25 Şubat tarihleri arasında yıllık beyannamelerini kayıtlı buldukları vergi dairesine verirler. Vergi borcu ise 1.Taksit Şubat ayı sonuna kadar, 2.Taksit Haziran ayı sonuna kadar ödenir.

#### **4.1.1.3. Ticari Kazancın Tespitinde Özellik Taşıyan Faaliyetler**

Ticari kazançlarda bazı faaliyetlerin niteliğinden dolayı GVK vergilendirmede ayrı bir rejim benimsemiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ve dar mükelleflerin ulaştırma işlerinde ticari kazancın tespitinde ayrı rejim uygulaması görülmektedir.

##### **4.1.1.3.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti**

Genel olarak gelir vergisi kanunumuzda gelirin yıllık olarak vergilendirilmesi esası benimsenmiştir. Ancak “birden fazla yıl süren inşaat ve onarım işlerinde” kazancın tespiti ve vergilendirilmesini her takvim yılına göre değil, işin bittiği yılda yapılması esasını benimsenmiştir. Buna göre birden fazla yıl süren inşaat ve onarım işlerinde ticari kazanç her yıl değil, işin bittiği yılda tespit edilecek ve o yılın geliri olarak beyan edilerek vergilendirilecektir (Bildirici, 1994: 52).

Bu uygulama inşaat ve onarım işlerinde yıl esası itibariyle ticari kazanç veya zararın belirlenmesindeki güçlükten kaynaklanmaktadır. Örneğin bir havaalanı inşaatı,

işin büyüklüğüne bağlı olarak birkaç yıl sürebilmektedir. Bu şekilde taahhüt işlerinin yapılması durumunda, ticari kazancın veya zararın her yıl itibariyle belirlenmesi imkansızdır. Müteahhit, ilk yıllarda sürekli olarak harcama yapmak durumundadır ve bu durumda bir gider fazlası ortaya çıkacaktır. Nihai kar veya zarar ancak işin tamamlanmasına yakın dönemde oluşabilecektir (Akdoğan, 2008: 216).

GVK işin niteliği gereği bu tip işlerde ticari kazancın tespiti için özel hükümler (madde 42-44) uygulamaktadır. Öncelikle mükellefler her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında takip etmek zorundadırlar (GVK madde 42).

Mükellefin aynı anda yürüttüğü her bir işi ile ilgili giderler ayrılabilirse, giderler ilgili işlerin kayıtlarına geçirilir. Eğer yapılan bir kısım giderler tüm yürütülen işler için ortak giderler şeklinde ise bu ortak giderler mükellefin o işlerden elde ettiği toplam hasılat veya alınan istihkakın oranına göre dağıtılmaktadır (GVK madde 43).

Birden fazla yıl süren inşaat ve onarım işlerinde kar ya da zarar işin bittiği yıl tespit edildiğinden vergilemede bir gecikme ortaya çıkmaktadır. Bu gecikmeyi telafi etmek ve müteahhidin gelecek dönemlerde ödemedeki mali yükünü hafifletmek amacıyla ödenen istihkak bedellerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. Kesilen bu tutar ise işin bitiminde verilecek yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir (Öner, 2016: 70).

#### **4.1.1.3.2. Dar Mükelleflerin Ulaştırma İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti**

Dar mükellef olarak adlandırılan ve Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan kişiler, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iradları üzerinden vergilendirilmektedirler (GVK madde 6-7).

Dar mükellefiyet durumunda olan ulaştırma işletmelerinin Türkiye ile yabancı ülkeler arasında gerçekleştirdikleri ulaştırma faaliyetlerine ilişkin ticari kazancın tespiti çeşitli güçlükler gösterebilmektedir. Bunların faaliyet sahaları Türkiye dışına yayılacak şekilde geniş bir alanda yayılmış olması nedeniyle, yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin ne kadarının Türkiye’de yapıldığı kesin olarak tespit edilemeyebilmektedir. Bu nedenle, bu konuda vergilendirmede ayrı bir rejim benimsenmiştir (Şenyüz vd., 2016: 39).

Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançların tespitinde Kurumlar Vergisi'nin ilgili maddelerine atıfta bulunulmuştur (GVK Madde 45). Buna göre dar mükelleflerin Türkiye ile yabancı memleketler arasındaki deniz, hava ve kara ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar Türkiye'de elde ettikleri hasıllata *ortalama emsal oranı* uygulanması ile hesaplanmaktadır (KVK madde 23).

Ortalama emsal oranları ise 2017 yılı aşağıdaki gibidir (KVK madde 23):

- a) Kara taşımacılığında % 12,
- b) Deniz taşımacılığında % 15,
- c) Hava taşımacılığında % 5.

Örneğın deniz taşımacılığı yapan dar mükellef Türkiye'de 100.000 lira gelir elde etmiştir. Deniz taşımacılığı için belirlenen ortalama emsal oranı %15 olduğundan bu dar mükellefin elde ettiğı safi kazanç (1000.000 \*0,15) 15.000 lira olarak kabul edilmektedir. Bu durumda dar mükellefin Türkiye'deki temsilcisi 15 gün içinde vergi dairesine münferit beyanname vererek bu matraha uygulanacak vergi tarifesi sonucunda hesaplanacak gelir vergisini ödemesi gerekmektedir.

#### **4.1.1.4. Ticari Kazançlarda İstisna ve Muafiyet**

Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili maddelerinde elde edilen ticari kazançların bir kısmı vergiden istisna edilmiştir. Bunlar:

- *PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası,*
- *Sergi ve Panayır İstisnası,*
- *Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna,*
- *Eğitim ve ğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası,*
- *Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna,*
- *Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna,*
- *Sınai Mülkiyet Haklarından Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna,*
- *Yatırım İndirimi,*

#### 4.1.1.4.1. Esnaf Muaflığı

Gelir vergisinin en önemli muafıklarından biri esnaf muaflığıdır. Bir kısım mükelleflerin ticari kazançlarından dolayı vergiden muaf olabilmesi için kanunda belirtilen *genel ve özel şartları* aynı anda taşıması gerekmektedir. Kanunda belirtilen genel ve özel şartlardan herhangi birini sağlayamaması durumunda esnaf muaflığından yararlanılamaması söz konusu olacaktır (GVK Madde 9).

##### a) Genel Şartlar:

- Ticari, zirai ve mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak,

Gerçek usulde vergilendirilen ticari, zirai veya mesleki kazançlarının dışında kalan basit usul, ücret, gayrimenkul ve menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iradlardan gelir elde edenler muafıktan yararlanabileceklerdir (Şenyüz vd., 2016: 46).

- Faaliyetini gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerine bağıllık gösterecek biçimde yapmamak. Esnaf muafiyetinden yararlanacak kişinin bu faaliyetini daha çok doğrudan tüketicilere yapması gerekmektedir. Örneğin, çamaşır yıkayan bir kişi bir otelde devamlılık ve bağıllık gösterecek biçimde bu faaliyetini gerçekleştirmesi halinde esnaf muaflığından yararlanamayacaktır (Şenyüz vd., 2016: 46).

##### b) Özel Şartlar:

Özel şartlar olarak ilgili kanun maddesinde esnaf muaflığından yararlanabilecek iş türleri ayrı ayrı belirtilmektedir (GVK Madde 9):

- Gezici parakende ticaret erbabı ( motorlu taşıt kullanmayanlar)
- Gezici küçük esnaf (iş yeri açmayanlar)
- Köylerde çalışan küçük sanatkarlar
- Küçük nakliyeci esnaf (motorlu taşıt kullanmayanlar)
- El sanatları ile uğraşan sanatkarlar
- Kapı kapı dolaşmak suretiyle hurda toplayanlar
- Geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olduğu ve kaybolmaya yüz tuttuğu belirlenen meslek kollarında faaliyette bulunanlar
- Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştilal edenler.

Genel ve özel şartları taşıyanlar ilgili esnaf odasına kayıt olmak ve durumlarını kanıtlamak suretiyle belediyeden "Esnaf Muafılığı Belgesi" almak zorundadırlar. Muaf olan esnafların kendisi üzerine vergi düşmemekle birlikte birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile basit usulde vergilendirilen ticaret erbabları ile defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldığı mal ve yaptırdığı işler dolayısıyla fatura almak zorundadırlar (VUK Madde 232/5). Fakat bu işlerin karşılığında fatura veremezler. Bunun yerine gider pusulası vergiden muaf esnafa imzalatılıp bir örneği alınmaktadır.

#### 4.1.1.5. Ticari Kazançların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

Ticari kazançların 1980'li yıllardan günümüze kadar geçirdiği süreç incelendiğinde maddelerdeki parasal tutarlardaki güncellemeler, maddelerin genişletilmesi ve uygulamada değişikliğe gidilmesi (götürü usulden basit usule geçiş) gibi düzenlemeler ile karşılaşılmaktadır. Bu düzenlemelerin bazıları günün ekonomik gelişmelerine paralel olarak yapılırken bazıları da vergi gelirlerini arttırma, vergi adaletini sağlama gibi amaçlar doğrultusunda yapıldığı söylenebilir.

Örneğin;

- Ticari kazancın tarifinde (GVK madde 37) yıllar itibariyle bir değişiklik olmamıştır.
- *Mutlak olarak ticari kazanç sayılan faaliyetler* (GVK madde 37) 2000'li yılların başında *dış protezciliği* eklenmesinin dışında bir değişiklik yapılmamıştır.
- Bilanço esasına göre ticari kazancın tespiti (GVK madde 38) ve İşletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespiti (GVK madde 39) yine aynı yöntemler ile hesaplanmaktadır.
- Safi kazancın tespit edilmesi için indirilebilecek olan giderler (GVK madde 40) kısmında vergi adaletini olumlu etkileyebilmesi açısından 2000 yılından sonra uygulamaya geçen "*İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları*" fıkrası eklenmiştir.
- Ticari kazançlarda vergi adaletini etkileyebilecek en önemli uygulama olarak Götürü Usul yerine Basit Usul uygulamasına geçilmesi olduğu söylenebilir.

Bir kısım ticaret erbabının gerçek usulde vergilendirilme için gerekli vergi ve muhasebe bilgisine sahip olmaması, bu konuda uzman olan başka kişilerin yardımını isteyecek mali güçten de yoksun olması; bu ticaret erbabının gerçek usulde vergilendirilmeye kalkışılması halinde vergi idaresinin yükünün aşırı ölçüde artacağı gibi gerekçelerle ticari kazanç elde eden bir kısım mükellefin götürü usulde vergilenmesi yoluna gidilmiştir (Uluatam, 1995: 283-284).

Götürü usule tabi olabilmek için aynı basit usulde olduğu gibi kendi işinde bilfiil çalışmak gibi *genel* ve çeşitli işler için aşılmaması gereken üst sınırların yer aldığı *özel koşullar* bulunmaktadır.

Götürü usulde ticari kazancın belirlenmesi ise Maliye Bakanlığınca düzenlenen cetvellerdeki iş çeşitlerine göre götürü olarak saptanmaktadır. Bu saptama safi asgari ücretin yıllık tutarının katları olarak yapılmaktadır. Örneğin 1995 yılı için safi götürü kazanç, beşinci dereceye giren mükellefler için safi asgari ücretin yıllık tutarının %15'i olarak belirlenmişken, birinci derece belirlenen mükellefler için bu tutarın %140'ı olarak belirlenmiştir (Uluatam, 1995: 286).

Götürü usul 1999 yılında yerini **Basit usul** uygulamasına bırakmıştır. Götürü usulden basit usule geçilmesinde mümkün olduğunca mükellefin *gerçek gelirine ulaşma amacı* yer almaktadır (Akdoğan, 2004: 118). Bu amacın yanında belge düzeninin yerleştirilmesi ve beyan esasının işlerlik kazandırılması, kayıtdışı ekonominin daraltılması ile hem vergi gelirlerinin hem de vergi adaletinin artırılması amaçlanmıştır.

Yapılan değişiklikten önce, götürü usule tabi mükellefler ticari faaliyetlerini yürütürken belge vermemeleri ve belge alma zorunlulukları bulunmasına rağmen belirli bir alış tutarını aşmaları halinde gerçek usulde vergilendirilecekleri için belge almama yolunu tercih etmekteydiler (Arslan ve Biniş, 2012: 62). Bu durum belge düzeninde kopmalar ortaya çıkarak beyan esasını zedelemekte, bir kısım mükelleflerin kazançlarını aşağıya çekebilmelerine imkan sağlamakta, bu bağlamda gerçek gelirin tespitini güçleştirip kayıt dışı ekonomiyi besleyerek vergi adaleti zedeleyen bir yapı ortaya çıkartmaktaydı (<http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/guncel/basit.html> (erişim 20.09.2017)).

Basit usul ve götürü usulde vergilendirilen mükellef sayılarının incelenmesi bu değişikliğin vergi adaletini ne yönde etkilediği hakkında bir fikir verebilmektedir.

Götürü usulün uygulandığı en son yıl olan 1998 yılında 837.850 kişi götürü usulde vergilendirilirken, 1999 yılında bu sayı 739.639 kişiye düşmüştür (Bay, 2003: 120-121). Bu durum götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin bir kısmının basit usul ile birlikte gerçek usulde vergilendirilmeye başlandığı anlamına gelmektedir. Böylece basit usule geçiş amaçlarından belge kayıt düzeninin sağlanması, beyan sisteminin işletilmesi ve kayıtdışılığı azaltarak vergi adaletinin sağlanması gibi hedeflenen amaçların belli derecede gerçekleştiği sonucuna varılabilmektedir.

Ayrıca basit usulde vergilendirilen faal mükellef sayılarına bakıldığında 2001 yılında 808.788 olan sayının, 2002 yılında 815.192'ye 2004 yılında 826.458 kişiye kadar yükselse de 2017 Ağustos itibarıyla 772.445 kişiye düşmüştür. Basit usulde vergilendirilen mükellef sayısının düşmesinde 10.07.2004 tarih ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununun geçici 2. maddesine göre bazı illere bağlı ilçelerin Büyükşehir belediye sınırları içine alınarak merkez ilçe statüsü kazanmaları ile basit usule tabi mükelleflerin 01.01.2005 tarihinden itibaren basit usulden çıkarak gerçek usule geçmeleri etkili olmuştur. Bunun yanında Bakanlar Kurulu 95/6430 sayılı Kararı ile Büyükşehir belediyesi olan illerin belediye sınırları içinde belli bazı faaliyetleri<sup>31</sup> yapan mükelleflerin 01.01.2005 tarihinden itibaren gerçek usulde vergilendirmeye tabi olmaları, basit usulden yararlanamayacakları yönünde yapılan düzenleme de basit usulde vergilendirilen faal mükellef sayısında düşüşe neden olarak gösterilebilir (Arslan ve Biniş, 2012: 64).

Basit usule geçilmesinin diğer önemli amacı da vergi gelirlerinin artırılmasıdır. Götürü usulde vergilendirilen mükellefler kazancı ne olursa olsun ödemeleri gereken belli bir miktar vergi bulunmaktayken basit usulde ise mükellefler elde edilen gelire göre vergi ödemektedirler. Götürü usulün uygulandığı 1992-1998 döneminde götürü usulden toplanan verginin gelir vergisi içindeki payı ortalama % 15 iken aynı oran basit usulün uygulandığı 1999-2016 döneminde yaklaşık % 4'e kadar düşmüştür<sup>32</sup>. Bu bağlamda gerçek usulde vergilendirilmeyen basit usuldeki mükelleflerin vergi kaybına

---

<sup>31</sup> Örneğin büyükşehir sınırları içinde bulunan bakkal, market, kasap, büfe, inşaat ile ilgili her türlü iş ile uğraşanlar, motorlu taşıtların her türlü bakım ve onarımı ile uğraşanlar, lokanta ve benzeri hizmet işlerini işletenler ve eğlence ve dinlenme yeri işletenler gibi.

<sup>32</sup> GİB, web sitesindeki bütçe gelirleri istatistiklerinden tarafımızca hesaplanmıştır.

yol açtığı sonucu çıkabilmektedir. Şüphesiz bu vergi kaybında götürü usulden basit usul yerine gerçek usule geçen mükelleflerin de etkisi olduğu göz ardı edilememelidir.

Yine uygulamada basit usul şartlarından olan yıllık kira hadlerinin tutturulup gerçek usule geçilmemesi için ödenen yıllık kira bedelinin düşük gösterilmesi de ortaya çıkabilmektedir. Bu durum da hem basit usuldeki mükellefin faydasına olurken hem de kiraya veren gayrimenkul sermaye iradını daha az gösterip az vergi ödeyebilmektedir (Arslan ve Biniş, 2012: 68).

Aynı zamanda bu sonuç ile götürü usulde vergilendirmenin sakıncalarından olan kayıtdışı ekonomiyi besleme faktörünün basit usulde vergilendirme ile giderilemediği ve belge düzeninin sağlanamadığı sonucunu da çıkabilmektedir (Kıldış, 2010: 3).

10 Şubat 2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6663 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’la basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan yıllık 8.000 Lira beyanname üzerinde indirilebilecektir. Örneğin yıllık ticari kazancı 15.000 TL olan basit usule tabi mükellefin yıl içinde 7.500 TL Sosyal güvenlik primi ödediği düşünülürse vergilendirilecek miktar 7.500 TL (15.000-7.500) olacaktır. Bu durumda yeni düzenleme ile gelir 8.000 TL’den az olduğundan mükellef hiç gelir vergisi ödememe durumu ortaya çıkabilecektir.

Bu örnek ile birlikte 2016 (Aralık) için basit usulde aktif gelir vergisi mükellefi sayısının 756.186 kişi ve aynı yıl toplanan basit usulde gelir vergisinin 380 milyon TL olduğu düşünüldüğünde basit usulde mükellef başına yıllık ortalama vergi 500 TL olarak hesaplanmaktadır. Bu durum 8.000 TL indirim ile birlikte düşünüldüğünde devletin vergi kaybına uğrayacağı sonucunu da çıkabilmektedir.

Ayrıca belli meslek gruplarının basit usulde vergilendirilmesi de vergi adaleti açısından tartışma konusudur. Bunların başında şehir içi ulaşım faaliyetlerinin kazancının basit usulde vergilendirilmesi gelmektedir. Organ ve Güler (2012) Denizli ilinde belli kısıtlar altında minibüs taşımacılığında elde edilen gelirin vergisel açıdan incelemiştir. Ayakta giden yolcuların dikkate alınmadığı hesaplama sonucunda 2010 ve 2011 yılında minibüs taşımacılığında elde edilen gelir için ödenmesi gereken vergi, diğer basit usulde vergilendirilenlerin ödediği yıllık ortalama vergi tutarından minibüs

tam dolu olduğunda 40 kat, %50 dolu olduğunda ise yaklaşık 5,5 kat fazla olması gerektiği ortaya çıkmaktadır (Organ ve Güler, 2012: 187-203).

Ticari kazançlarda vergi adaleti ile ilgili bir diğer uygulama *esnaf muafılığı* uygulamasıdır. Vergi adaletinde ödeme gücü olanların buna göre vergilendirilmesi gerekirken ödeme gücüne sahip olmayanların da vergilendirilmemesi gerekmektedir. Esnaf muafılığının arkasında gelir vergisi kapsamına girdiği halde vergi ödeme gücü bulunmadığı varsayılan, sosyal ve ekonomik açıdan koruma amacı güdülen (Akdoğan, 2004: 104), vergilendirilmesi halinde çok sayıda mükellef ile uğraşılması zorunda kalınacağı, vergi idaresinin bu yükün altından kalkamayacağı ve sonuçta elde edilecek hasılatında katlanılan zahmete değmeyeceği düşüncesi yatmaktadır (Uluatam, 1995: 81).

1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun esnaf muafılığını düzenleyen 9. maddesinde yapılan değişiklikle 1/1/1999 tarihinden itibaren; esnaf muafılığından yararlanmak için aranan yıllık alım, satım ve hasılat tutarlarına ilişkin sınırlama kaldırılmıştır.

Böylece muafiyetten faydalanan esnafın defter tutmadığından dolayı kanunda belirtilen haddi aşıp aşmadıklarının tespiti sorunu ortadan kalkmıştır. Defter tutmadığı için muafiyet haddini aşmasına rağmen bu haddi aşmamış gibi gösterme imkânı olan esnafın varlığı vergi adaletinden sapmaya yol açan bir neden olarak gösterilmektedir. Ancak yapılan bu düzenleme ile bahsi geçen sorunun giderildiği görülmektedir (Biniş, 2015: 60).

Gelinen noktada ticari kazançların geçirdiği tarihsel süreçte *basit usul uygulaması* ve *esnaf muafiyeti* vergi adaletini en çok etkileyebilecek düzenlemeler olarak karşılaşılmaktadır.

Basit usul uygulaması ile mükellefin gerçek gelirine ulaşılabilmesi, beyan esasının yerleştirilmesi, belge düzeninin işletilmesi böylece kayıtdışılığın azaltılarak vergi adaletinin sağlanması yönünde olumlu adımlar atıldığı söylenebilir. Ancak bunun yanında devletin gelir kaybına uğradığı da yapılan çalışmaların ortak sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır. Esnaf muafiyetinde ise ödeme gücüne sahip olmayan mükelleflerin vergilendirilmemesi vergi adaleti açısından olumlu bir uygulama olarak değerlendirilmektedir. Ancak her iki uygulamanın da etkin bir şekilde denetlenmesi

gerekmektedir. Aksi halde bu uygulamalar aynı zamanda vergi kaçakçılığına da yol açabilecektir. Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ve dar mükelleflerin ulaşım işlerinde ticari kazancı tespit edilmesinde bu faaliyetlerin niteliği gereği ayrı bir vergilendirme rejiminin bulunması olumlu bir uygulama olarak değerlendirilmektedir.

#### **4.1.2. Zirai Kazançların Vergilendirilmesi**

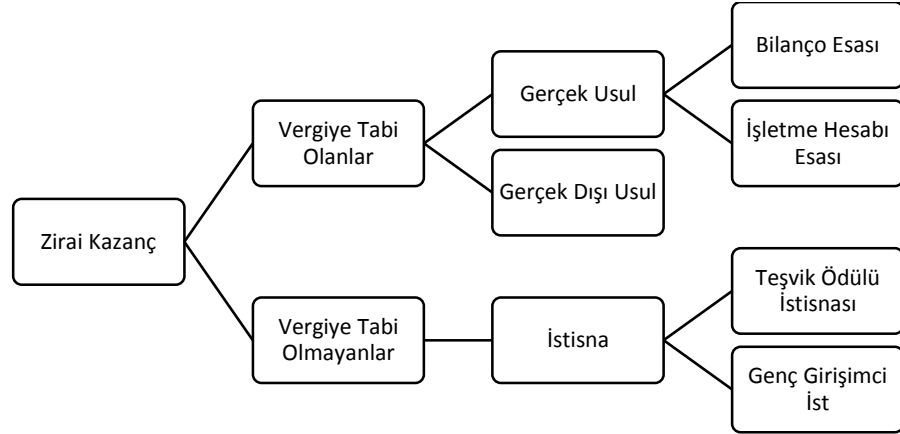
GVK'da 52.-59. maddeler arasında düzenlenen zirai kazanç kavramı “*Zirai faaliyetten doğan kazanç zirai kazançtır*” şeklinde tanımlanmaktadır (GVK madde 52).

Yine aynı madde zirai faaliyetin kapsamı açıklanmaktadır. Buna göre sebze-meyve ziraatı yapılması, küçük-büyükbaş hayvan beslenmesi, balık ve deniz mahsulleri avlanması ve yetiştirilmesi, arıcılık, ipekböcekçiliği yetiştiriciliği, çiftçiye ait biçerdöverin başka çiftçilerin zirai işlerinde çalışması gibi faaliyetler zirai faaliyet olmakta ve bu faaliyetlerden elde edilen gelirler de zirai kazanç sayılmaktadır (Öner, 2016: 75).

Ayrıca çiftçinin kendi ürünlerini değerlendirmesi de zirai faaliyet olarak kabul edilmektedir. Örneğin domatesten salça, üzümünden pekmez elde edilmesi bu kapsamdadır. Ancak ürünlerin değerlendirilmesinin zirai faaliyet olarak kabul edilebilmesi için bu işlemin aynı teşebbüsün tamamlayıcısı olan bir işletmede gerçekleştirilmesi, bu işletmenin sınai bir müessesenin önem ve genişliğinde olmaması ve çiftçinin sadece kendi ürünlerini işlemesi gerekmektedir (GVK madde 52).

##### **4.1.2.1. Zirai Kazancın Tespit Şekilleri**

Vergiye tabi olan zirai kazançlar *gerçek usul* ve *gerçek usulde vergilendirilmeyenler* olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Çiftçilerin gerçek usulde vergilendirilmeleri için kanunda belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerinden herhangi birini aşmaları ya/yada kanunda yazan motorlu zirai araç sınırlarından herhangi birini aşmaları yeterlidir (GVK Madde 54).



**Şekil 4.2. Zirai Kazanç Tespit Şekilleri**

**Kaynak:** Şenyüz, D., Yüce M. ve Gerçek, A., (2016), Türk Vergi Sistemi, Ekin, Bursa, s.55.

İşletme büyüklüğü ve motorlu zirai araç ölçülerinden herhangi birini aşan gerçek usule tabi çiftçiler *zirai işletme hesabı* veya diledikleri takdirde *bilanço esasına* göre zirai kazançları tespit olunur (GVK madde 53).

İşletme hesabında zirai kazanç, hesap dönemi içinde para ile tahsil edilen veya alacak olarak tahakkuk eden hasılat ile ödenen veya borçlanılan giderler arasındaki olumlu farktır (GVK madde 55).

Çiftçiler, diledikleri takdirde işletme hesabı yerine bilanço esasına tabi tutulmalarını isteyebilirler. Ticari kazancın bu husustaki hükümleri uygulanır ve zirai kazanç dönem sonu ve dönem başı öz sermaye karşılaştırması suretiyle tespit olunur (GVK Madde 59).

#### **4.1.2.1.1. Gerçek Usulde Hasılat ve Gider**

Zirai kazançların gerçek usulde tespit edilmesinde hasılat ve giderler GVK'nın 56. ve 57. maddelerinde düzenlenmektedir. Buna göre, yürütülen zirai faaliyet sonucunda tahsil ya da tahakkuk esasına göre elde edilen her türlü gelir hasılatı oluşturmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 58).

Ticari kazançlarda olduğu gibi zirai faaliyetin sürdürülebilmesi için yapılan harcamalar gider olarak kabul edilmektedir. Ayrıca zirai faaliyete özgü (tohum, gübre,

fide, yem ilaç ve benzeri maddelerin sağlanması için) harcamalar da gider olarak indirilebilmektedir Buna karşılık, ticari kazançlarda madde 41’de yazan indirilemeyecek giderler de zirai kazançtan indirilmesi mümkün değildir.

Kazancı gerçek usulde tespit edilen çiftçiler, zirai faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile mutlaka yıllık gelir vergisi beyannamesi verirler.

#### **4.1.2.1.2. Gerçek Usulde Vergilendirilmeyen Çiftçiler**

Gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçiler ise kanunda yazan gerçek usulde vergilendirilme şartlarını sağlamayan çiftçilerdir. Bu çiftçilerde vergilendirme zirai ürünlerini vergi sorumlularına satmaları halinde hasılatları üzerinden yapılacak tevkifata bağlanmıştır. Bunlar beyanname vermezler ve dolayısıyla, varsa kendilerinden yapılan tevkifat dışında herhangi bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmazlar (Şenyüz vd., 2016: 58).

Çiftçiler herhangi bir mahsul satmadıkları ve zirai bir hizmet yapmadıkları veya zirai ürünlerini vergi sorumlusu olmayanlara satması halinde vergi kesintisinin yapılması da söz konusu değildir. Bu durumda gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçi beyanname de vermeyeceğinden herhangi bir vergi de ödemeyecektir.

#### **4.1.2.2. Zirai Kazançlarda Vergi Tevkifatı**

Gerçek veya diğer usulde vergilendirilen tüm “çiftçilerden”, vergi sorumlusu durumunda olanların mal veya hizmet alması halinde, alış bedelleri üzerinden vergi tevkifatı yapılmaktadır. GVK madde 94/11’e göre:

Çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden;

Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı için mahsulleri için:

Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için **%1,**

Ticaret borsaları dışında satın alınanlar için **%2,**

Diğer Zirai Mahsuller için:

Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan zirai mahsuller için **%2,**

Ticaret borsaları dışında satın alınanlar için **%4,**

Zirai Faaliyet Kapsamında ifa edilen hizmetler,

Orman idaresine veya orman idaresine karşı taahhütte bulunan kurumlara yapılan ormanların ağaçlandırılması, bakımı, kesimi, ürünlerin toplanması, taşınması ve benzeri hizmetler için %2,  
Diğer hizmetler için %4,  
Çiftçilere yapılan doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemeleri için %0 olarak uygulanmaktadır.

#### **4.1.2.3. Zirai Kazançların Vergilendirilmesinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

Vergi adaletinin sağlanması açısından zirai kazançların vergilendirilmesi tarihsel açıdan değerlendirildiğinde 54. Maddede yazan işletme büyüklüğü ölçülerinde güncellemeler ve uygulama değişiklikleri ile karşılaşılmaktadır.

Zirai kazançlar 1925 yılında Aşar'ın kaldırılması ile birlikte vergi dışı kalmış, 1961 yılında 193 sayılı GVK ile tekrar gelir vergisi kapsamına dahil edilmiştir.

1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanun ile zirai kazancın vergilendirilmesindeki usul ve esaslarda önemli değişikliklere gidilmektedir. Bu değişiklikler; tarımsal gelirlerin vergilendirilmesine stopaj usulünün getirilmesi, çiftçi belgesi alınması, gerçek kazanç usulünün kapsamının değiştirilmesi, küçük çiftçi muaflığının kaldırılması, götürü gider usulünün kaldırılması, zirai işletme büyüklüğü ölçülerinin değiştirilmesi şeklinde özetlenebilir.

4369 sayılı Kanundan önce zirai kazançların vergilendirilmesinde *gerçek usul ve götürü gider usulü* olmak üzere iki usul bulunmaktadır.

Zirai kazancın gerçek usule göre tespitinde yıllık zirai ürün satış tutarı belirleyici olmaktadır. Örneğin bu tutar 1995 yılı için 200 milyon Lira olarak belirlenmiştir. Zirai kazancın gerçek usulde tespitinde mükellefler günümüzde olduğu gibi işletme hesabı esası veya bilanço esasından herhangi birini seçmekte serbesttirler.

Zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespitinde yine zirai faaliyetten elde edilen hasılat kriteri uygulanmaktadır. Örneğin 1995 yılı için çiftçilerin zirai faaliyetten elde edilen gelirleri 200 milyon liraya kadar ise çiftçi kazancını götürü gider usulüne göre tespit edebilmektedir.

Hem gerçek usul hem de götürü gider usulü beyan esasına dayanmaktadır. Zirai kazancın götürü gider usulüne göre tespitinde çiftçinin seçeceği “götürü gider emsalleri” ve “gerçek giderlerin toplanması” yöntemi uygulanmaktadır.

Götürü gider yönteminde çiftçinin beyan edeceği hasıllardan 1995 yılı için büyük ve küçükbaş hayvanlar için %80, zirai mahsul gelirleri için %70 oranında *götürü gider indirimi* yapılmaktadır. Gerçek giderlerin toplanması yönteminde ise safi kazançta mükellefin beyan edeceği hasıllardan kanunen kabul edilen giderleri düşerek ulaşılabilmektedir.

*Küçük Çiftçi Muaflığı*, 4369 sayılı Kanun ile yapılan bir başka önemli değişikliktir. Küçük çiftçi muaflığı, zirai faaliyeti belli sınırlar içinde yapan veya bu faaliyetten elde ettiği hasılat belli tutarı aşmayan çiftçileri kapsamaktadır. Bu muaflığın uygulanmasındaki ilk neden o dönemin şartları itibarıyla milli gelirin önemli bir bölümünün tarım kesiminden elde edilmesi ve bu geliri elde eden çiftçilerin çoğunun küçük ölçekli arazi üzerinde zirai faaliyetlerini yürütmekte ve ancak geçimlerini sağlayacak düzeyde gelir elde etmekte olmalarıdır. İkinci neden ise küçük araziler üzerinde faaliyette bulunan yüzbinlerce küçük çiftçiyi vergilendirmek oldukça zor ve vergilendirilse bile elde edilecek gelirin yapılan harcamayı karşılayamayacağı düşüncesidir (Bildirici, 1995: 77).

Küçük çiftçi muaflığından faydalanabilmek için:

- Zirai işletme büyüklüğü,
- Yıllık satış tutarı,
- Nakil vasıtaları ve makinalarla ilgili koşul,
- Çiftçinin ticari ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilememesi, gibi koşullara sahip olmak gerekmektedir.

Zirai işletme büyüklüğünde şuan uygulamadaki 193 sayılı Kanunda olduğu gibi zirai faaliyetin türüne göre değişen ekili-dikili alanlar ile ilgili büyüklükler (örneğin çayda 20 dönüm) mevcuttur. Yıllık satış tutarı ölçüsünde çiftçinin satışlarını dikkate almaktadır. Örneğin 1993 yılı için 100 milyon TL'nin aşılması olarak belirlenmiştir. Motorlu araçlarla ilgili koşul yine bugünkü gerçek usulde vergilendirmede uygulanan motorlu araç kriteriyle aynı niteliktedir. Çiftçinin traktöre sahip olup olmadığına bakılmaktadır. Son koşulda ise çiftçinin küçük çiftçi muaflığından faydalanabilmesi için

zirai kazanç dışında gerçek usulde vergilendirilen ticari veya mesleki bir kazancının olmaması gerekmektedir (Kolçak, 1994: 72-77).

4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler vergi adaleti açısından değerlendirildiğinde küçük çiftçi muaflığından faydalananlar hariç diğer çiftçiler beyannameye tabi iken kanun ile birlikte gerçek usulde işletme büyüklüğü ölçüsünü aşamayan çiftçiler için tevkifat temel vergilendirme esası olarak kabul edilmiştir. Tevkifat ile verginin bir kısmının peşin olarak ödenmesi, tarımsal gelirlere elde edilecek vergi gelirlerinin asgari miktarını garanti altına alınmasını sağlamaktadır (Taşdan, 2000: 73-75).

Ancak bu yöntem ile devlet vergi alacağını garanti altına almakla birlikte verimsiz arazide üretim yapan çiftçilerle verimli arazide üretim yapanlara aynı stopaj oranının uygulanması sakınca teşkil etmektedir. Bu durum verimsiz arazide tarım yapan çiftçilerin vergi yüklerinin artmasına neden olabilmektedir (Bakkal, 2001: 96). Yine bu usul ile eğer çiftçi ürününü GVK'daki vergi kesintisi yapacak olan mükelleflerden birine satmazsa çiftçi vergi yükünden kurtulabilmektedir (Sonsuzoğlu, 1997: 133).

Vergi adaletini etkileyebilecek bir diğer değişiklik ise zirai kazancın tespitinde *götürü gider usulünün* kaldırılıp *gerçek usulünün* kapsamının genişletilmesidir. 4369 sayılı Kanun öncesi belli bir satış tutarının geçilmesi ile belirlenen gerçek usule geçiş şartı olan satış tutarı kaldırılmıştır. Bunun yerine şuan ki uygulama olan zirai işletme büyüklüğü ve/veya motorlu taşıt sayısı kriteri getirilmiştir. Bu kriterler 4369 sayılı Kanun öncesi *küçük çiftçi muaflığı*'nın belirlenmesi için kullanılmaktaydı. Ancak bu kriterler ilgili kanun ile %20 ila %400 arasında arttırılmıştır (Taşdan, 2000: 86). Bu yeni işletme büyüklüğü ölçüsü kriterlerini geçenler *gerçek usulde*, geçemeyenler ise *gerçek usul haricinde* vergiye tabi tutulmuşlardır. İşletme büyüklüğü ölçülerindeki bu yüksek oran artışı ile aslında Kanun çiftçilerde sadece tevkif usulü ile vergilendirilecek *küçük çiftçiler* ve beyan usulünün geçerli olduğu *büyük çiftçiler* olarak ayrıma gidildiği görülmektedir.

Küçük çiftçi muaflığının kaldırılmasında ise iki karşıt görüş bulunmaktadır. Bu uygulamayı savunanlar; tarımsal üretimin riskli olduğu, küçük çiftçilerin vergi yükünün fazla olduğu, tarım kesiminin gelir düşüklüğü nedeniyle korunması gerektiği yönünde fikir beyan ederken, uygulamaya karşı olanlar ise çiftçiler arasında büyük çiftçi küçük

çiftçi ayrımı yapıldığı, kapsamının çok geniş olduğu, küçük çiftçilerden çok orta ve büyük işletme sahibi çiftçilerin korunduğu, gelir farklılıklarını daha da arttırdığı, tarımsal gelirleri düşürdüğü veya düşük gösterilmesine neden olduğu, işletme arazilerinin muafiyetten yararlanmak amacıyla parçalanması ve küçültülmesi sonucu yeter gelirli işletme sınırının altına düşmesine neden olduğu, uygulamada tüm arazileri eşit kabul etmesi nedeni ile üretim çeşitleri arasında gelir bakımından dengesizliği dikkate almadığı gibi nedenler ileri sürmüşlerdir (Taşdan, 2000: 78-79).

Çiftçilerin vergiye tabi olup olmayacaklarının, vergiye tabi olmaları halinde ise kazanç tespit yönteminin satış tutarları esas alınarak belirlenmesi, çiftçileri yaptıkları satışlar için belge talep etmemeye ve bu yolla hasılatlarını gizlemeye sevk edebilmektedir. Bu şekilde belgesiz olarak ticari ve sınai hayata intikal eden tarım ürünleri kayıt dışı ekonominin önemli bir kaynağı haline gelebilmektedir (GİB, 1998: 1).

Gelinen bu noktada zirai kazançların usul ve esaslarında önemli değişikliklere giden 4369 sayılı Kanun vergi adaleti açısından da önemli etkilerde bulunmaktadır. Özellikle yıllık satış tutarı ve küçük çiftçi muafiyetinin kaldırılması zirai kazançların kayıt altına alınması yönünde atılan adımlar olarak değerlendirilebilmektedir.

Günümüzde tarımın milli gelirden aldığı pay yaklaşık %8 olsa da istihdamdaki payı %20 seviyelerindedir. Türkiye şartları göz önüne alındığında tarım kesiminde küçük işletmelerin hakim olduğu sonucu yanlış olmayacaktır. Gerçek usulde vergilendirme şartlarını taşımayan küçük çiftçiler sadece hasılatları üzerinden yapılacak tevkifat ile vergilendirilmektedir. Eğer ürünlerini tevkifat yapmakla sorumlu olmayanlara sattıklarında ise hiç gelir vergisi ödemeyeceklerdir.

Zirai kazançlarda vergi adaleti ile ilgili üzerinde durulması gereken önemli nokta yöntem ve usul değişikliği ile birlikte denetimin etkin yapılıp yapılmadığıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı 1995-2010 döneminde ilgili yıl faaliyet raporlarında Vergi Denetmenleri Koordinatörlüğünde yapılan ve yoklama yetki belgeli memurların katılımı ile gerçekleştirilen Zirai Ürünlerin Denetim Sonuçları yayınlamıştır. Fakat bu sonuçlar 2010 yılından itibaren faaliyet raporlarında yer almamaktadır.

Tüm bu sonuçlar birlikte değerlendirildiğinde zirai kazançlarda vergileme potansiyelinin yeterince kullanıl(a)madığı sonucu vergi adaletini zedeleyici unsur olarak

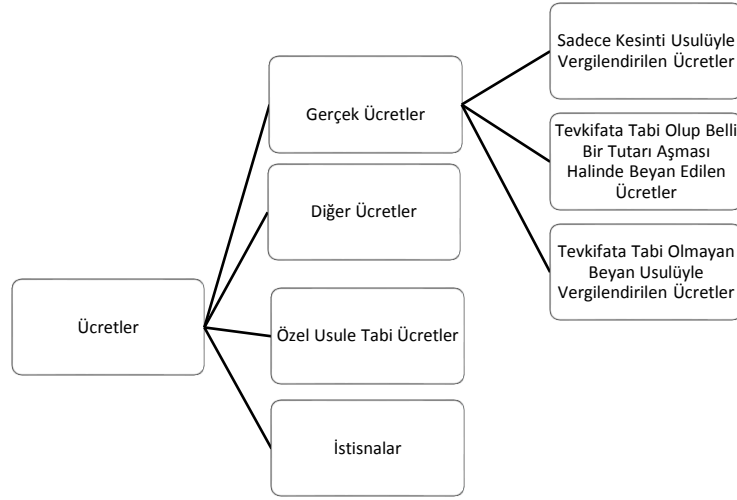
ortaya çıkmaktadır. Ancak günümüzde bu potansiyelin arttırılması hedeflenirken sık sık tartışma konusu olan yetiştirilen ürünlerin fiyatları aynı kaldığı halde mazot, gübre, tohum, ilaç ve işçi ücretleri gibi maliyetlerin sürekli arttığı bu da çiftçilerin kar elde etmek bir yana maliyetlerini karşılayamadığı hatta bankalara kredi borçlarının ödenemediği ve icra ile karşı karşıya kalındığı gibi durumlarında göz ardı edilmemesi gerekmektedir.

#### **4.1.3. Ücretlerin Gelirlerinin Vergilendirilmesi**

193 Sayılı gelir vergisi kanununun 2. Maddesinde belirtilen yedi gelir unsurundan biri olan ücret unsuru aynı kanununun 61. maddesinde “işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddenin devamında “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” şeklinde belirtilerek sayılan ödemelerin tümü ücret olarak kabul edilmiştir.

Gelir vergisi açısından bir ödemenin ücret ya da başka bir gelir unsuru olarak vergilendirilip vergilendirilmeyeceği üç unsura göre tespit edilmektedir. Bunlar; bir işverene tabi olma, belli bir iş yerine bağlı olma ve yapılan ödemenin bir hizmet karşılığında yapılmasıdır (GİB, 2017c: 2-3).

Gelir vergisinde yapılan gelirin tanımında yer alan özelliklerden biri de gelirin safi oluşudur. Genel olarak elde edilen gayrisafi (brüt) gelirden kanunun izin verdiği giderler düşülerek safi tutara ulaşılmaktadır. Ücret gelirlerinde safi değer tespitinde “gerçek ücretler” ve diğer ücretler” şeklinde bir gruplama yapılmıştır. Bu iki usulün yanında, jokey ve sporcular için olduğu gibi geçici maddelerde özel vergilendirme usulleri de belirlenmiştir (Yılmaz, 2013; 129).



**Şekil 4.3. Ücretlerin Vergilendirilme Usulleri**

**Kaynak:** Yılmaz, A., (2013) “ Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları”, Uzman Bakış Dergisi, Yıl 1, Sayı 1, s 129.

#### **4.1.3.1. Gerçek Usule Tabi Ücretlerin Vergilendirilme Esasları**

Gerçek usule tabi ücretlerin vergilendirilmesinde iki yöntem uygulanmaktadır. Bunlardan ilki işveren tarafından ücretten vergi kesintisi şeklinde uygulanan “tevkifat”, diğeri ise elde edilen ücretin “yıllık beyanname ile beyan” edilmesidir.

Tevkifat yöntemi ücretin ödenmesi sırasında sorumlular tarafından verginin kesilerek vergi dairelerine yatırılmasına denilmektedir. Gerçek usulde elde edilen ücretlerin vergilendirilmesi esas olarak bu yöntemle yapılmaktadır (GİB, 2017c: 13).

Ücretin yıllık beyanname ile beyan edilmesinde ise tek işverenden alınmış ve kesinti suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilmeyecek, diğeri gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmeyecektir. Kesintiye tabi tutulmamış ücret gelirleri için ise diğeri ücretler hariç, tutarı ne olursa olsun yıllık beyanname verilecektir (GİB, 2017c: 13).

Ücret gelirlerinin yıllık beyannameye dahil edilmesi halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde ödenen ücret üzerinden kesilen gelir

vergisinin asgari geçim indirimi düşülmeden önceki tutarı mahsup edilecektir (GİB, 2017c: 13).

GVK. 86/b maddesi gereğince birden fazla işverenden ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanununda yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2017 yılı için bu tutar 30.000 TL) aşmayan mükelleflerin, tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretleri yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak, birden sonraki işverenden alınan ücretlerin toplamı 30.000 TL'yi aşması durumunda, ücretlerin tamamı (ilk işverenden alınan ücret de dahil olmak üzere) yıllık beyannameye dahil edilecektir. Birden fazla işverenden ücret alınması halinde, birinci işverenden alınan ücretin hangisi olacağı ücretli tarafından serbestçe belirlenecektir (GİB, 2017c: 14).

GVK. 63/1. Maddesinde düzenlenen *gerçek ücretler* işveren tarafından verilen para ve ayınlarla sağlanan menfaatler toplamından kanunda sayılan indirimler düşülerek hesaplanmaktadır. Ayrıca engelli bireylerin korunması amacıyla GVK'nın 31. maddesinde "engellilik indirimi" mekanizması düzenlenmiştir (Biyay ve Yılmaz, 2012: 193).

Ulaşılan safi miktarın GVK'nın 103. maddesinde belirtilen tarifeye göre vergisi hesaplanır. Daha sonra hesaplanan gelir vergisinden, ücretlinin şahsi durumuna göre tespit edilen asgari geçim indirimi mahsup edilmektedir.

#### **4.1.3.2. Diğer Usulde Vergilendirilen Ücretler**

GVK. 64. maddesinde *diğer ücretler* düzenlenmiştir. Diğer ücretler genel olarak bazı hizmet erbabının ücretinin gerçek usulde tespitinde yaşanan güçlükler nedeniyle bu tür ücretliler için matrah olarak asgari ücret esas alınarak safi ücretin götürü olarak belirlendiği vergileme rejimi olarak kabul edilmektedir (Şenyüz vd., 2016: 80).

GVK. 64. maddede yazan hizmet erbaplarının<sup>33</sup> safi ücreti sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının

---

<sup>33</sup> GVK. 64 Maddesinde yazan söz konusu ücretliler: (1) Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar; (2) Özel hizmetlerde çalışan şoförler; (3) Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri; (4) Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar; (5) Gerçek ücretlerinin tesbitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştayın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

%25'i olarak belirtilmiştir. Bu ücreti elde edenler yıllık beyanname vermek yerine Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesine göre “vergi karnesi” almaları gerekmektedir (Biyay ve Yılmaz, 2012: 200).

Bu kapsamda vergilendirilen ücretliler ister asgari ücretin altında ister üzerinde ücret elde etsin ödenecek vergi ve bu verginin matrahı götürü olarak hesaplanmaktadır (Aslan, 2016). 2017 yılı için takvim yılı başında geçerli olan işçiler için uygulanan asgari ücretin (1.777 TL) yıllık brüt tutarının  $(1.777 \times 12)$  21.324 TL'nin %25'i olan  $(21.324 \times \%25)$  5.331 TL diğer ücretli için gelir vergisi matrahı olacaktır. Tespit edilen bu matrah üzerinden ödenecek verginin hesaplanması için ise 5.331 TL olan matraha Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinin ilk diliminde olan %15 oranı uygulanacaktır. Buna göre 2017 yılında ödenecek vergi  $(5.331 \times \%15)$  799,65 TL olmaktadır

Gelir vergisinde vergilendirme dönemi olarak geçmiş takvim yılı dikkate alınırken diğer ücretlerde vergilendirme dönemi hizmetin ifa edildiği takvim yılıdır. Diğer ücret sahipleri, tarh zamanlarında, vergi karnelerini bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz ederek vergilerini tarh ettirmeye mecburdurlar. Yani diğer ücretleri için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmemektedir (Aslan, 2016).

#### **4.1.3.3. Özel Usule Tabi Ücretler**

Gelir vergisi uygulamasında iki grup ücretli özel usule göre vergilendirilmektedir. Bunlardan ilki sporcular diğeri ise Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışlara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörleridir (Yılmaz, 2013: 132).

GVK'nun 61/6 maddesine göre *sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler* ücret geliri olarak kabul edilmektedir. Sporcu ücretlerinin vergilendirilmesi ise GVK'nun Geçici 72. maddesine göre 31.12.2017 tarihine kadar sporculara yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre:

Lig usulüne tabi spor dallarında;

En üst ligdekiler için %15,  
En üst altı ligdekiler için %10,  
Diğer ligdekiler için %5,

Lig usulüne tabi olmayan spor dallarındaki sporculara yapılan ödemeler ile milli sporculara uluslararası müsabakalara katılmaları karşılığında yapılan ödemelerden %5 oranı uygulanmaktadır.

Türkiye jokey kulübünce yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi GVK Geçici Madde 68. Maddede “31/12/2020 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübünce organize edilen yarışmalara katılan atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler üzerinden % 20 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılır” şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan bu gelirler için yıllık beyanname verilmemektedir.

#### **4.1.3.4. Ücret Gelirlerinin Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

Gelir vergisi yükünün yedi gelir unsuru arasında ücret geliri üzerine yoğunlaşması, bu gelir unsurunun elde edilirken yapılan giderlerin indirim konusu yapılamaması ve ücretlilere *vergi iadesi* uygulamasının kaldırılıp yerine *asgari geçim indirimi* uygulamasının getirilmesi vergi adaleti açısından karşılaşılan en önemli konulardandır.

Gelir vergisine konu olan yedi gelir unsuruna vergileme tekniği açısından bakıldığında ücretlerin vergilendirilmesinde diğer gelir unsurlarına göre bir adaletsizlik olduğu söylenebilir. Ticari kazançlar ve serbest meslek kazançlarında mükellefler bir yıl içinde elde ettikleri kazancı bir sonraki yıl beyan ederek özellikle enflasyonun olduğu yıllarda önemli bir avantaj elde etmektedirler. Her ne kadar bu durum *Geçici Vergi* uygulaması ile giderilmeye çalışılsa da kazancın elde edilmesinden sonra alınan vergi ile kaynağında alınan vergi arasında vergilendirme açısından adalet sağlanmış olmamaktadır (Kıldış, 2008: 3129-130).

Ücretliler her ay ücretleri ellerine geçmeden stopaj yoluyla vergilerini öderken, ticari ve serbest meslek kazancı elde edenler geçici vergi uygulaması ile 3 aylık

dönemler üzerine beyan süresi de eklendiğinde yaklaşık 4,5 aylık bir zaman diliminde vergilendirilmektedirler (Yavaşlar, 2012: 6).

Ücret gelirlerinde vergi adaletini zedeleyen bir diğer nokta gelir vergisinin tevkif usulüne göre toplanabilen bir yapıya dönüşmesi ve tevkif edilen vergi miktarı içinde ücretlilerin aldığı yüksek pay gelmektedir.

**Tablo 4.1. Türkiye’de 1999-2013 Dönemi Ücret Geliri Beyan Eden Mükellef Sayısı**

| Yıllar                                   | 1999      | 2000      | 2005      | 2010      | 2012      | 2013      |
|--|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Toplam Beyanname Sayısı<br>(a)           | 1.287.806 | 1.367.197 | 1.586.790 | 1.736.234 | 1.854.647 | 1.905.174 |
| Ücret Beyan Eden Beyanname Sayısı<br>(b) | 4.662     | 5.650     | 4.506     | 4.503     | 6.197     | 6.459     |
| a/b                                      | 0,003     | 0,004     | 0,003     | 0,002     | 0,003     | 0,003     |

**Not:** Gelir idaresi Başkanlığı, web sitesindeki *İstatistikler* sayfasında en son 2013 yılı *Türkiye Geneli Beyanname Özetleri* bilgilerini yayınlamıştır.

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, Türkiye Geneli Beyanname Özetleri, 1999-2000-2005-2010-2012 ve 2013 yılları dikkate alınarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 4.1’de Türkiye’de 1999-2013 döneminde seçilen yıllarda gelir vergisi beyanname sayısı ve ücret beyan edilen beyanname sayıları verilmiştir. Buna göre 1999 yılında toplam beyanname veren 1.287.806 mükelleften sadece 4.662 kişinin ücret geliri beyan ettiği görülmektedir. Bu toplam beyannamelerin sadece 0,003’ünde ücret geliri beyan edildiği anlamına gelmektedir.

Toplam gelir vergisi beyannameleri içinde ücret geliri beyan eden beyanname sayısı ortalaması 2010 yılında 0,002’ye kadar düştüğü görülmektedir. Bu oran ilerleyen yıllarda 0,003 seviyesinde durağan hale gelmiştir. Armağan (2006) ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ile ilgili çalışmasında gelir vergisi beyannameleri içindeki ücret geliri beyan eden beyanname sayısının 1999-2003 ortalamasını 0,001 olarak hesaplamıştır. Bu durum vergi sistemimiz içinde ücretlilerin vergilendirilmesinde beyan usulünün vergi kesintisi yöntemine göre önemli bir yere sahip olmadığını göstermektedir (Öz, 2006: 118).

GVK.'nın 83. maddesinde “hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur” denilmektedir. Bu bağlamda gelir vergisi uygulaması açısından beyan yöntemi “esas”, tevkifat ise “istisna” olarak kabul edilmektedir. Ancak ücretlerin vergilendirilmesinde tam tersi bir uygulamanın söz konusu olduğu görülmektedir (Yeniçeri, 2014: 79-80).

**Tablo 4.2. Türkiye’de 2010-2016 Dönemi Gelir Vergisinin Tahsilat Dağılımı**

| Yıl  | Vergi Türü              | Tahsilat    | Genel Bütçe Vergi Geliri İçindeki Payı (%) | Gelir Vergisi İçindeki Payı (%) |
|------|-------------------------|-------------|--|---------------------------------|
|      |                         | (Bin TL)    |  |                                 |
| 2016 | Gelir Vergisi           | 123.683.017 | 23,3                                       | 100                             |
|      | Beyana Dayanan          | 5.427.144   | 1  | 4,3                             |
|      | Basit Usulde            | 380.351     | 0,07                                       | 0,003                           |
|      | Gelir Vergisi Tevkifatı | 115.893.142 | 21,9                                       | 93,7                            |
|      | Gelir Geçici Vergisi    | 1.982.380   | 0,3  | 1,6                             |
| 2015 | Gelir Vergisi           | 105.393.946 | 22,6                                       | 100                             |
|      | Beyana Dayanan          | 4.445.418   | 0,9  | 4,2                             |
|      | Basit Usulde            | 359.461     | 0,08                                       | 0,003                           |
|      | Gelir Vergisi Tevkifatı | 98.750.186  | 21,2                                       | 93,6                            |
|      | Gelir Geçici Vergisi    | 1.838.881   | 0,4  | 1,7                             |
| 2014 | Gelir Vergisi           | 91.063.306  | 22,6                                       | 100                             |
|      | Beyana Dayanan          | 3.758.884   | 0,9  | 4,1                             |
|      | Basit Usulde            | 302.196     | 0,08                                       | 0,003                           |
|      | Gelir Vergisi Tevkifatı | 85.256.867  | 21,2                                       | 93,6                            |
|      | Gelir Geçici Vergisi    | 1.745.359   | 0,4  | 1,9                             |
| 2013 | Gelir Vergisi           | 78.726.008  | 21,4                                       | 100                             |
|      | Beyana Dayanan          | 3.691.372   | 1  | 4,6                             |
|      | Basit Usulde            | 309.155     | 0,08                                       | 0,003                           |
|      | Gelir Vergisi Tevkifatı | 73.105.812  | 19,8                                       | 92,8                            |
|      | Gelir Geçici Vergisi    | 1.619.669   | 0,4  | 2                               |
| 2012 | Gelir Vergisi           | 69.671.645  | 21,9                                       | 100                             |
|      | Beyana Dayanan          | 3.517.027   | 1,1  | 5                               |

|      |                         |            |      |       |
|------|-------------------------|------------|------|-------|
|      | Basit Usulde            | 305.494    | 0,1  | 0,004 |
|      | Gelir Vergisi Tevkifatı | 64.395.876 | 20,3 | 92,4  |
|      | Gelir Geçici Vergisi    | 1.453.248  | 0,4  | 2     |
|      |                         |            |      |       |
| 2011 | Gelir Vergisi           | 59.885.000 | 21,5 | 100   |
|      | Beyana Dayanan          | 3.175.105  | 1,1  | 5,3   |
|      | Basit Usulde            | 303.080    | 0,1  | 0,005 |
|      | Gelir Vergisi Tevkifatı | 54.966.421 | 19,3 | 91,7  |
|      | Gelir Geçici Vergisi    | 1.440.394  | 0,5  | 2,4   |
|      |                         |            |      |       |
| 2010 | Gelir Vergisi           | 49.385.289 | 20,9 | 100   |
|      | Beyana Dayanan          | 2.437.328  | 1,03 | 4,9   |
|      | Basit Usulde            | 271.476    | 0,1  | 0,005 |
|      | Gelir Vergisi Tevkifatı | 45.453.538 | 19,2 | 92    |
|      | Gelir Geçici Vergisi    | 1.222.956  | 0,5  | 2,4   |

**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesindeki "İstatistikler" bölümündeki Tablo22-23-24-25 ve 26'daki rakamlardan yararlanılarak hesaplanmıştır.

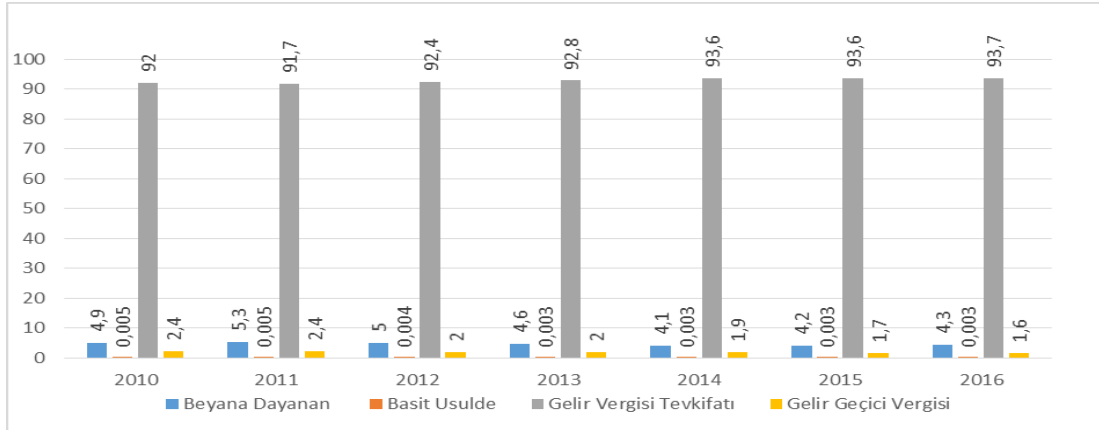
[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/VI/GBG1.htm](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG1.htm) (01.08.2017)

Ülkemizde gelir vergisinin tahsil edilme yöntemlerine bakıldığında beyan usulü, basit usul, tevkifat usulü ve geçici vergi olmak üzere dört farklı yöntemin olduğu görülmektedir. Tablo 4.2'de 2010-2016 dönemi gelir vergisinin tahsil edilme yöntemlerine göre tahsilat miktarları ve oranları verilmektedir.

Tablo 4.2'ye göre gelir vergisi tahsilat miktarı TL olarak ilgili dönemde sürekli artsa da genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı 2013 yılında bir önceki yıla göre 0,5 puan azaldığı görülmektedir. Aynı oran 2014 ve 2015 yıllarında %22,6 olarak aynı seviyede gerçekleşmiştir. Karşılaştırma 2010-2016 yılları için yapıldığında gelir vergisinin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payının %20,9'dan %23,3'e çıktığı görülmektedir.

Gelir vergisinden elde edilen miktarın tahsil edilme yöntemlerine göre bakıldığında ise ilgili tüm yıllarda gelir vergisi tevkifatının toplam gelir vergisi içindeki payının %92'nin üzerinde olduğu görülmektedir. Beyana dayanan gelir vergisinin payı ise ilgili yıllarda %4-%5 gibi düşük oranlarda gerçekleştiği görülmektedir. Bu durum ortada ciddi bir adaletsizlik olduğu göstermektedir.

**Grafik 4.1. Türkiye’de 2010-2016 Dönemi Gelir Vergisinin Tahsilat Dağılımı**



**Kaynak:** Tablo 3.18’deki veriler kullanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Grafik 3.8’de gelir vergisi tahsilat yöntemleri arasındaki çarpıklık daha net bir şekilde görülmektedir. Buna göre 2016 yılında tahsil edilen 123.683.017 TL’nin %93,7’si tek başına tevkifat usulüyle toplanmıştır. Beyana dayanan gelir vergisi ise %4,3 olurken geçici verginin payı %1,6 ve basit usulde gelir vergisinin payı ise %0,003 olarak gerçekleşmiştir. İlgili diğer yıllarda da durum 2016 yılındakinden çok da farklı değildir.

Gelir vergisi beyan usulüne dayanan bir vergi olduğuna göre beyanname veren mükelleflerden (doktor, noter, avukat, mimar, eczane, diş hekimi, kuyumcu, müteahhit, şirketlerden kar payı elde edenler, zirai kazanç sahipleri vs.) elde edilen miktarın toplam tahsilat içindeki payın daha yüksek olması beklenmektedir. Diğer bir bakış açısıyla yapılacak hesaplamada 2016 yılında toplam vergi gelirlerinin sadece %1’i gelir vergisi beyanname ile elde edilmiştir. Bu durum gelir vergisi beyanname verilmesi zorunluluğu kaldırılırsa toplam vergi gelirlerinden %1 dolayında bir kayıp yaşanacağı anlamına da gelmektedir.

Gelir vergisi tahsil edilme yöntemlerindeki bu adaletsiz yapı geçmiş yıllarda da mevcuttur. Gelir İdaresi Başkanlığı 1992 yılından itibaren gelir vergisi tahsil yöntemleri bilgilerini açıklamaktadır. Buna göre gelir vergisi tevkifatının toplam gelir vergisi içindeki payı 1992-1999 döneminde ortalama %83, 2000-2009 döneminde ortalama %91,3 ve 2010-2016 döneminde ise ortalama %92,8 olarak gerçekleştiği hesaplanmaktadır.

Tüm bu rakamlar gelir vergisinin günümüzde tevkifat usulüne göre toplanabilen bir yapıya geldiğini göstermektedir.

**Tablo 4.3. Türkiye’de 2010-2016 Dönemi Tevkif Yöntemiyle Alınan Verginin Dağılımı**

| Yıl  | Vergi Türü                                   | Tutar (TL)      | Oran (%) |
|------|--|-----------------|----------|
|      | Tevkif Edilen Vergi                          | 114.021.633.620 | 100      |
| 2016 | Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi     | 73.141.116.294  | 64,1     |
|      | Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi | 40.880.517.326  | 35,9     |
|      | Tevkif Edilen Vergi                          | 97.123.923.278  | 100      |
| 2015 | Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi     | 61.271.596.567  | 63       |
|      | Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi | 35.852.326.711  | 37       |
|      | Tevkif Edilen Vergi                          | 81.718.815.918  | 100      |
| 2014 | Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi     | 53.385.575.002  | 65,3     |
|      | Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi | 28.333.240.916  | 34,7     |
|      | Tevkif Edilen Vergi                          | 68.658.289.059  | 100      |
| 2013 | Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi     | 46.104.972.060  | 67,1     |
|      | Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi | 22.553.316.999  | 32,9     |
|      | Tevkif Edilen Vergi                          | 59.576.774.848  | 100      |
| 2012 | Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi     | 39.462.194.687  | 66,2     |
|      | Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi | 20.114.580.161  | 33,8     |
|      | Tevkif Edilen Vergi                          | 50.950.802.187  | 100      |
| 2011 | Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi     | 33.106.236.436  | 65       |
|      | Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi | 17.844.565.751  | 35       |
|      | Tevkif Edilen Vergi                          | 41.866.683.469  | 100      |
| 2010 | Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi     | 27.688.088.651  | 66,1     |
|      | Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi | 14.178.594.818  | 33,9     |

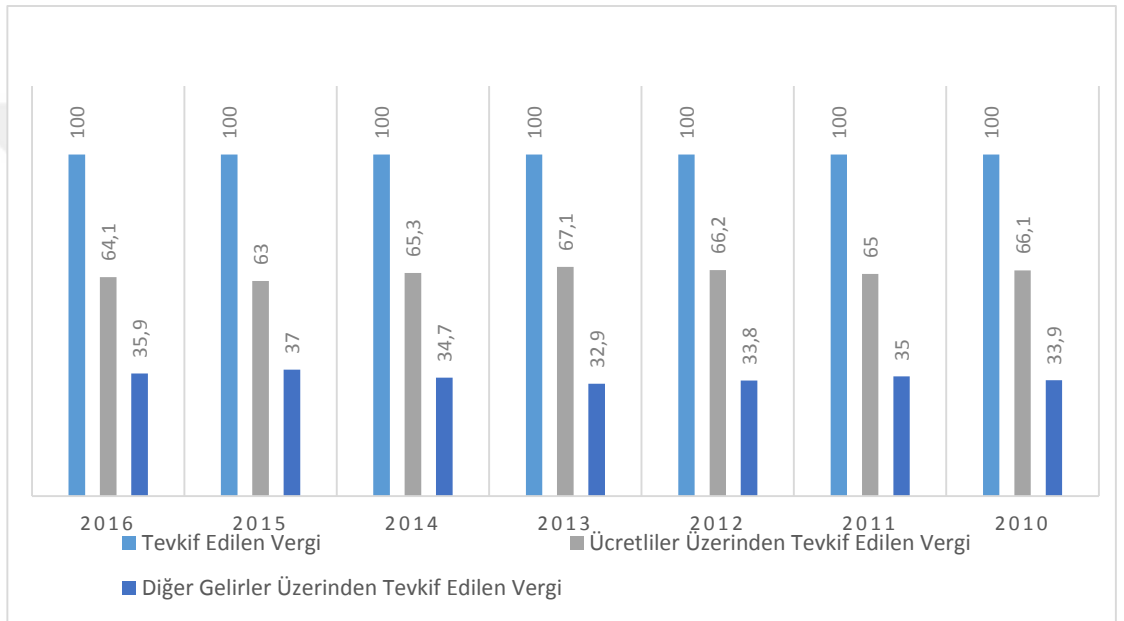
**Kaynak:** Gelir İdaresi Başkanlığı, İlgili yılların faaliyet raporlarındaki muhtasar beyanname örnekleri incelenerek tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tablo 4.3’de 2010-2016 dönemi tevkif yöntemiyle tahsil edilen vergi miktarının dağılımı verilmektedir. Buna göre 2010 yılında tevkif edilen 41.866.683.469 TL’nin %66,1’i ücretliler üzerinden sağlandığı görülmektedir. Geriye kalan %33,9 ise diğer

gelirler (serbest meslek faaliyeti, zirai faaliyet, sermaye gelirleri gibi) üzerinden tevkif edilen vergilerin payını oluşturmaktadır.

İlgili yıllarda tevkif edilen vergi miktarı içinde ücretlilerin payı en az 2015 yılında %63, en fazla 2013 yılında %67,1 olarak gerçekleşmiştir. Tevkif edilen vergi miktarının büyük kısmının ücretliler üzerinden elde ediliyor olması Grafik 4.2’de açıkça görülebilmektedir.

**Grafik 4.2. Türkiye’de 2010-2016 Dönemi Tevkif Yöntemiyle Alınan Verginin Dağılımı (%)**



**Kaynak:** Tablo 3.19’deki verilerden yararlanarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Tevkif yöntemiyle alınan verginin içindeki ücretlilerin payı geçmiş yıllarda da çok farklı değildir. Gelir İdaresi Başkanlığı muhtasar beyanname özetlerine 2000 yılından itibaren faaliyet raporlarında yer vermektedir. 2000-2009 yıllarında yayınlanan faaliyet raporları incelendiğinde bu dönemde tevkif yöntemiyle alınan verginin içinde ücretlilerin payı yaklaşık %55 olarak hesaplanmaktadır. Bu oran 2010-2016 döneminde ise 65,2 olarak hesaplanmaktadır.

2016 yılında ise tevkif edilen 114.021.633.620 TL’nin %64,1’i ücretlilerden tahsil edilirken, %35,9’ diğer gelir unsurlarından elde edildiği görülmektedir.

Tablo 4.2 ve Tablo 4.3. beraber değerlendirildiğinde gelir vergisinin tevkif yöntemiyle toplanabildiği ve toplanan bu miktarın da büyük kısmının ücretliler tarafından karşılandığı anlaşılmaktadır.

Ücret geliri elde edenlerin büyük bölümünün tevkif yöntemiyle vergilendirilerek beyanname verdirilmemesi ücretliler açısından kendilerine sağlanan bir kolaylık olarak algılansa da beyanname verilmemesi aynı zamanda ücret geliri elde ederken yapılan giderlerin vergi matrahından indirilmesini engellemektedir (Yılmaz, 2013: 135).

GVK'nın 40-57-68-74 ve 78. maddelerinde; ticari-zirai ve serbest meslek kazançlarında, gayrimenkul-menkul sermaye iratlarında, beyan esasında, gelirin elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için indirilebilecek giderler yer almaktadır. Ancak, ücretlilerin mesleki harcamalarını belgelendirme ve matraha yansıtması üzerine ilgili kanunda bir düzenleme bulunmamaktadır (Diril ve Arat, 2015: 133).

Bu durum aynı nitelikteki ve aynı geliri elde eden biri ücretli diğeri diğer gelir unsurlarından herhangi birini elde eden (serbest meslek kazancı, ticari kazanç, zirai kazanç gibi) kişilerin vergi yüklerinin farklılaşmasına neden olmaktadır. Ücret geliri elde eden kişi, diğer kişi ile aynı geliri elde etse de bu geliri elde ederken yapmış olduğu harcamaları vergi matrahından düşemediği için daha ağır bir vergi yüküyle karşı karşıya kalmaktadır.

Diril ve Arat (2015) ücret geliri elde eden bir kesim olarak İzmir de bulunan 3 devlet üniversitesindeki akademisyenlerin mesleki harcamalara bakışlarını incelemişlerdir. Anket yoluyla yapılan araştırma sonucunda akademisyenlerin mesleki çalışmalar yapma ve gelişmede maddi yetersizliğin önemli bir engel olduğu ve mesleki harcamalara vergi indirimi uygulamasının mesleki çalışmaları teşvik edeceği görüşü ortaya konulmuştur.

Bununla birlikte aynı miktarda ücret geliri elde eden memur ve işçinin gelir vergisi yüklerinde de ayrışma meydana gelebilmektedir. GVK'da ücretlerin vergilendirilmesi ve muafiyet ve istisnalar hem kamu hem de özel sektördeki ücret geliri elde eden kişileri bağlarken çeşitli kanunlarla bazı kamu personeline yapılan çeşitli ödemelere muafiyet ve istisnalar sonucunda işçi ve memurun elde ettikleri ücret gelirleri üzerindeki vergi yükleri arasında ciddi farklılık oluşabilmektedir (Öztürk ve Ozansoy, 2011: 206).

Aylık ücreti 2.000 TL olan işçi, aylık ücreti 2.000 TL olan memurdan daha fazla gelir vergisi ödemektedir. Üstelik işçinin ödediği vergi, memurun ödediği verginin 2-3 katı olabilmektedir. İşçinin vergisi hesaplanırken; brüt ücretinden, %14 Sosyal Güvenlik (SSK) Primi, %1 İşsizlik Sigortası Primi düşülmektedir. Asgari geçim indirimi de göz önüne alınarak, kalan kısmın gelir vergisi hesaplanmaktadır. Memurun vergisi hesaplanırken; brüt ücretinden, %16 Sosyal Güvenlik (Emekli Sandığı) kesintisi düşülmekte ancak kalan kısmın gelir vergisi hesaplanmamaktadır. Ayrıca; makam tazminatı, özel hizmet tazminatı, mali sorumluluk tazminatı, ek tazminat, askeri tazminat, dil tazminatı, üniversite ödeneği, yargı ödeneği, temsil ve görev tazminatı, aile yardımı gibi ödemeler “vergi dışı” bırakılmaktadır. Bu yöntem uygulanınca, ücretin yüzde 60-75’i (sözleşmeliler ve bazı üst kurallar hariç) gelir vergisine tabi olmamaktadır (Kızılot, 2013b).

Kamuoyunda sıkça gündeme gelen sporcuların (özellikle futbolcular) vergilendirilmesi de ücretlerin kendi içindeki vergi adaletsizliğine örnek olarak gösterilebilmektedir.

Ücret gelirlerine artan oranlı vergi tarifesi uygulanırken sporculara tek oranlı tarife uygulanmaktadır. Ayrıca uygulanacak en yüksek vergi oranı olan %15, ücret gelirlerine uygulanan en düşük vergi oranıdır. Sporcuların vergilendirilmesindeki mevcut bu durum vergide adalet, eşitlik ve mali güç ilkelerinin ihlal edildiği anlamına gelmektedir (Öz ve Akçay, 2013: 45).

Öz ve Akçay (2013) futbolcu ücretlerinin vergilendirmesiyle ilgili çalışmalarında Türkiye’de futbolculara uygulanan vergi rejimini Avrupa’nın en büyük ligleri olan İngiltere, Fransa, İspanya, Almanya ve İtalya’da futbolculara uygulanan vergi rejimi ile karşılaştırmıştır. Yapılan karşılaştırmada Türkiye futbolcu ücretlerinin vergilendirilmesinde vergi cenneti ülke konumunda olduğu sonucuna varılmaktadır. 20.12.2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan 7063 sayılı Kanun ile sporculara sağlanan bu vergi avantajı 31.12.2019 tarihine kadar uzatılmıştır.

Ücret gelirlerinin vergi adaleti açısından değerlendirilmesinde üzerinde durulması gereken bir başka konu ise “*vergi iadesi (indirimi)*” uygulamasının kaldırılıp yerine “*asgari geçim indirimi*” uygulamasının getirilmesidir.

Vergi iadesi (indirimi) uygulaması 2004 yılında çıkartılan 255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ücretlilerde *özel gider indirimi* yerine uygulamaya geçirilmiştir.

Vergi iadesi uygulaması ile gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde “*mükellefin kendisi, eşi ve çocukları ile ilgili eğitim, sağlık, gıda, giyim ve ikamet edilen konuta ait kira harcamalarının yıllık toplam tutarı üzerinden hesaplanacak indirimin ücretlinin ertesi yılda ödenecek gelir vergisinden mahsup edilmesi*” esasına geçilmiştir (255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

Ücretlilerin bu uygulamadan faydalanabilmeleri için; harcama tutarı toplamının o yıla ait ücretin matrahının yıllık tutarını aşmaması, harcamaların Türkiye’de yapılması, harcamaların gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden alacakları fatura, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazlara ait satış (yazar kasa) fişi ile belgelendirmeleri gibi şartların bulunması gerekmektedir (255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği).

Uygulama, ücretlilerin bir takvim yılı boyunca yaptıkları vergi indirimine konu harcama tutarlarını, ertesi takvim yılının 20 Ocak tarihine kadar “*Ücretlilerde Vergi İndirimine Ait Bildirim formu*” ile işverenlerine beyan etmeleri şeklinde işlemektedir.

Uygulamanın en son hesaplandığı 2007 yılı için vergi iadesi oranları:

Harcamaların ilk 3.600’YTL’sine %8, ikinci 3600 YTL’sine %6 ve kalan tutara %4 oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Vergi iadesi uygulaması belge düzeninin yerleştirilmesi böylece kayıt dışılığın azaltılmasına bağlı olarak vergi gelirinde artış sağlanması gibi amaçlar doğrultusunda uygulamaya konulmuştur.

Ancak harcama kalemlerinin beş ana kalemle sınırlandırılması ve bu harcama kalemleri dışındaki tüketimlerin dikkate alınmaması yapılan eleştirilerin başında gelmektedir (Günüşildar, 2007).

Vergi iadesi sistemi zamanla belge düzeninin sağlanması ile birlikte kayıt dışı ekonomiyi kayıt altına alma ve böylece vergi gelirlerini artırma amacından uzaklaştığı, hayali fatura ve fiş ticaretine neden olmaya başladığı (Özcan, 2006), bütçede önemli bir gider kalemi haline geldiği ve IMF’nin kaldırılması yönündeki talebi gibi nedenlerle

önce 2006 yılında emekliler için daha sonra 2008 yılı başından itibaren ise ücretliler için kaldırılmıştır (Günişildar, 2007).

Vergi iade sisteminin kaldırılmasıyla birlikte 01.01.2008 tarihinden geçerli olarak “*asgari geçim indirimi*” uygulanmaya başlanmıştır.

Aşağıda asgari ücret ile çalışan bir kişinin 2007 yılı için asgari geçim indirimi ve vergi iadesi uygulaması karşısındaki durumları verilmektedir.

Asgari geçim indirimi uygulanması kişinin medeni durumunu dikkate aldığından yararlanacağı yıllık indirim miktarında farklılaşma olmaktadır. Eğer çalışan bekar ise 516 lira yıllık indirim miktarından faydalanmakta iken, çalışanın evli eşi çalışmıyor ve dört çocuklu olması halinde bu tutar 877 liraya kadar çıkabilmektedir.

**Asgari Geçim İndirimi Uygulanması halinde:**

| Ücretlinin Durumu             | Yaralanacağı Yıllık İndirim Miktarı (TL) |
|-------------------------------|--|
| Bekar                         | 516                                      |
| Evli-eşi çalışmayan-4 çocuklu | 877                                      |

**Kaynak:** Koç, A., (2007), “Asgari Geçim İndirimi Nasıl Uygulanacak?”, Mali Çözüm, Sayı 37.

Aynı kişi için 2007 yılında vergi iadesi uygulaması hesaplandığında yararlanacağı indirim miktarında kişinin elde ettiği ücret ve yaptığı harcama miktarına göre farklılaşma olacaktır. 2007 yılında 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarı 6.885 liradır. Kişi bu tutarın kanunda belirtilen harcama kalemlerine 6.000 lirasını harcadığı kabul edildiğinde yararlanacağı indirim miktarı 436 lira olacaktır. Kişinin geliri yükseldiğinde ve buna paralel yaptığı harcamalarda yükseldiğinde yararlanılacak olan tutarda artacaktır. Aynı kişi eğer 30.000 lira harcama yaparsa bu sefer yararlanılacak indirim miktarı 1.431 liraya çıkacaktır.

**Vergi İadesi Uygulanması Durumunda:**

| Verilen Yıllık Belge Tutarı (TL) | Yaralanacağı Yıllık İndirim Miktarı (TL) |
|----------------------------------|--|
| 6.000                            | 436                                      |
| 30.000                           | 1.431                                    |

**Kaynak:** Koç, A., (2007), “Asgari Geçim İndirimi Nasıl Uygulanacak?”, Mali Çözüm, Sayı 37.

Her iki uygulamadaki hesaplamalar gözönüne alındığında:

• Asgari geçim indirimi kişilerin özel durumları hariç olmak üzere sabit bir uygulama iken, vergi indirimi uygulaması yıl içerisinde kişilerin kazançlarına ve

ücretlinin indirimine konu olabilecek belgelendirilen harcama tutarlarına göre kişiden kişiye değişiklik göstermektedir (Koç, 2007).

- Asgari geçim uygulamasında bekar bir çalışanın vergi iadesi uygulamasına göre yaklaşık 80 lira cebinde kalmaktadır.

- En yüksek uygulanacak asgari geçim indirimi miktarı 877 lira iken, bu tutar vergi iadesi uygulamasında kişinin ücretine bağlı olarak artmaktadır. Bu durumda asgari geçim indirimi asgari ücretlileri olumlu etkilerken yüksek ücretlileri olumsuz etkilemektedir.

Gelinen noktada bu uygulama değişikliğinin net bir şekilde vergi adaletini arttırmıştır veya azaltmıştır şeklinde yorum yapılması hatalı olacaktır. Uygulama değişikliğinin vergi adaletini olumlu ve olumsuz etkileyen noktaları mevcuttur.

Öncelikle vergi iadesinin kaldırılması aynı zamanda iş yükü olarak görülen fiş, fatura toplanması ve bunların forma yazılmasının da kaldırılması anlamındadır. Bu durum iş yükünün azalması anlamına gelse de belge düzeninin yerleştirilmesi ve kayıtdışılığın önlenmesi amacıyla çelişmektedir (Koç, 2007). Ancak özellikle 2000’li yılların başında kredi kartına sahip olmanın kolaylaştırılması ve harcamalarda kart kullanımının hızla artması ile yapılan harcamaların kontrol altına alınıp kayıt dışı ekonominin kayıt altına alınmasını ve dolayısıyla devletin vergi gelirlerinde artış yaşandığı da kabul edilmektedir.

Uygulama değişikliğine asgari ücret ile çalışanlar açısından bakıldığında vergi adaletini arttırdığı açıktır. Ancak yüksek ücret alanlar açısından ise bu durum tersine dönmektedir.

Sonuç itibari ile gelir vergisi yükünün ücretliler üzerine yoğunlaşması ve ücret geliri elde ederken yapılan harcamaların indirim konusu yapılamaması diğer altı gelir unsuruna göre ücret gelirlerini vergi adaletsizliği açısından ön plana çıkarırken, aynı ücreti elde eden işçi ve memur arasındaki vergi yükü farklılaşması ve özellikle futbolcu ücretlerinin düşük oranda vergilendirilmesi bu gelir unsurunun kendi içinde de vergi adaleti ile çelişen durumların olduğunu göstermektedir.

#### 4.1.4. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi

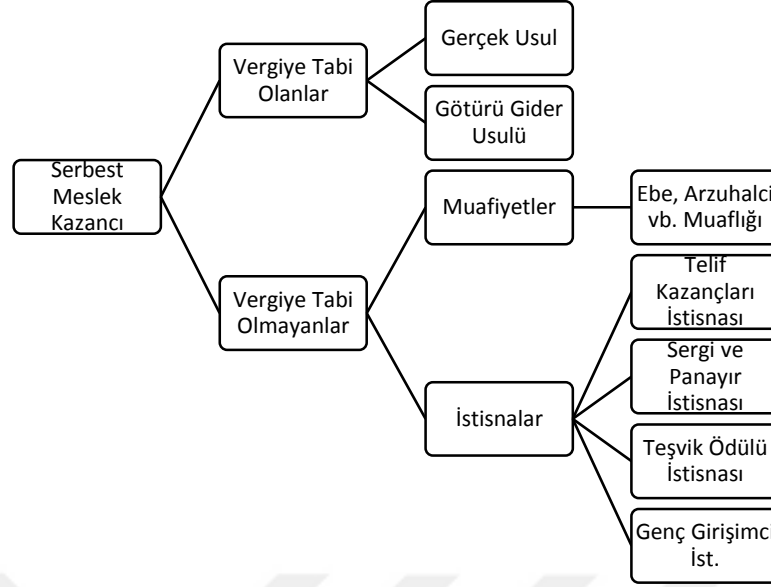
GVK madde 65 Serbest meslek faaliyetini “*sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması*” şeklinde tanımlamaktadır. Serbest meslek erbabı ise madde 66’da “*serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler*” şeklinde tanımlanmaktadır. Buna göre faaliyetin sermayeden çok mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanması, faaliyetin kişisel sorumluluk altında kendi nam ve hesabına icra edilmesi ve faaliyetin devamlılık göstermesi serbest meslek faaliyetinin özellikleri olarak karşımıza çıkmaktadır.

Serbest meslek faaliyetini kendi nam ve hesabına, mutat meslek halinde ifa eden; avukat, doktor, diş hekimi, veteriner hekim, gümrük komisyoncuları, konser veren müzik sanatçıları, mimar, mühendis, müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, danışman, ressam, yazar, bestekar, noter, artist, menajer, senarist, yönetmen, ebe ve rehber vb. kişiler serbest meslek erbabı sayılmaktadır (GİB, 2017b: 1).

##### 4.1.4.1. Serbest Meslek Kazancı Tespit Şekilleri

Serbest meslek faaliyetinde bulunan kişilerin vergilendirilmesinde üç ana gruba ayrıldığı söylenebilir (Öner, 2016: 83-84):

- Gerçek usulde vergilendirilenler,
- Münhasıran GVK’nın 18. maddesindeki istisna hükümleri kapsamında telif ve ihtira beratı geliri elde eden ve eserlerini aynı kanunun 94. Maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara (vergi sorumlularına) teslim eden serbest meslek erbablarının sadece hasılatları üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirilmekle yetinilenler,
- Türkiye’de serbest meslek kazancı elde eden dar mükellef olarak vergilendirilenlerdir.



**Şekil 4.4. Serbest Meslek Kazancı Tespit Şekilleri**

**Kaynak:** Şenyüz, D., Yüce M. ve Gerçek, A., (2016), Türk Vergi Sistemi, Ekin, Bursa, s.63.

#### 4.1.4.1.1. Serbest Meslek Kazancının Gerçek Usulde Tespit Edilmesi

Gerçek usulde 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 madde 67).

Serbest meslek geliri elde eden mükellefler *serbest meslek kazanç defteri* tutmak suretiyle gelirlerini tespit ederler. Tespit edilen brüt serbest meslek kazancından safi kazanca ulaşabilmek için yapılan bir takım mesleki giderler indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre safi kazanca ulaşabilmek için aşağıdaki giderler gayrisafi kazançtan indirilmektedir (GVK madde 68):

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler,
- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatındaki iaa ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ile Madde 27’de yazılı giyim giderleri,
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri
- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
- Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller,

- *Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri,*
- *Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar,*
- *Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar,*
- *Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelemeye göre ödenen tazminatlar.*

Bunun yanında her türlü para ve vergi cezaları, gecikme zammı, özel iletişim vergisi, binek otomobillerin motorlu taşıtlar vergileri ve serbest meslek erbabının suçundan doğan tazminatlar gider olarak indirilememektedir.

#### **4.1.4.1.2. Serbest Meslek Kazancı Vergi Kesintisi Yapılması Suretiyle Vergilendirilenler**

Bir kısım serbest meslek erbabı, kazancının gerçek usulde tespit edilerek vergilendirilmesi yerine hasılatından belli bir oranda gelir vergisi kesilmek suretiyle vergilendirilmektedirler. Bu imkandan bazı hususlara uymaları şartıyla GVK'nın 18. Maddesinde öngörülen şekilde telif hakkı ve ihtira beratı kazancı elde eden serbest meslek erbabı hasılat sınırlaması olmaksızın yararlanmaktadırlar (Öner, 2016: 87).

Buna göre GVK 18 madde de yazan (müellif, mütercim, ressam gibi) serbest meslek erbabları ve bunların kanuni mirasçılarının (şiir, resim, roman, hikaye gibi) eserlerinin satmak veya kiralamak suretiyle elde edilen hasılat GVK'nın 94. Maddesindeki kişi ve kuruluşlara teslim edildiği takdirde gayri safi tutar üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

#### **4.1.4.2. Serbest Meslek Kazancında Muafiyet ve İstisnalar**

Ebe, arzuhalci vb. muaflığı, telif kazançları istisnası, sergi panayır istisnası, teşvik ödülü istisnası ve genç girişimci kazancı istisnası serbest meslek kazançlarında tanınan istisnaları oluşturmaktadır.

Bunlardan ebe, arzuhalci vb. muaflığında Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların köylerde veya son nüfus sayımına

göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde mesleğini icra ediyorlarsa bu faaliyetlere ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır (GVK madde 66/5).

Telif kazançları istisnasında yazar, tercüman, heykeltıraş, ressam gibi kişilerin kendilerinin veya kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale gibi eserlerini satmak veya kiralamaları suretiyle elde ettikleri gelirleri gelir vergisinden muaftır.

Dar mükellefiyete tabi olanların açılan sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir (GVK madde 30/2).

İlim, fen ve güzel sanatların gelişmesini teşvik amacıyla serbest meslek erbabına verilen ödüllerin miktarları ne olursa olsun vergiden istisna edilmiştir (GVK. madde 29/1).

Son olarak serbest meslek faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihinde 29 yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi boyunca elde ettikleri kazançların 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı gelir vergisinden istisna edilmektedir (GVK Mükerrer Madde 20).

#### **4.1.4.3. Serbest Meslek Kazançlarında Tevkifat**

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara yapılan ödemeler esnasında ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı (kesintisi) yapılması gerekmektedir. Bu kesinti, bir ön vergileme olup, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilecektir (GİB, 2017b: 5).

Buna göre:

- Telif ödemelerinden % 17 (GVK. Maade 94/2a),
- Diğer serbest meslek ödemelerinden %20 (GVK. madde 94/2b),
- Dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden %20 (GVK. madde 94/4) oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.

#### 4.1.4.4. Serbest Meslek Kazançlarının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

Serbest meslek kazançlarının tarihsel seyri incelendiğinde tanımında ve niteliğinde, gerçek usulde kazancın tespiti için kanunen kabul edilen indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlerde vergi adaletini etkileyebilecek bir değişikliğe gidilmediği görülmektedir.

Serbest meslek kazançları unsurunun vergi adaleti bağlamında değerlendirildiğinde kamuoyunda sıkça gündeme gelen, dış hekimleri, doktorlar, avukatlar gibi serbest meslek kazancı elde edenlerin asgari ücretliler kadar gelir vergisi ödedikleri yönündeki tartışmalar karşımıza çıkmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının en son yayınladığı faaliyet gruplarına göre mükelleflerin ödediği ortalama vergi tutarını açıklayan listedeki veriler bu konuda yorum yapılmasına yardımcı niteliktedir.

Örneğin Maliye Bakanlığı 2012 yılında beyan edilen kazançlar üzerinden mükellef gruplarına göre yaptığı hesaplamada; aynı yıl asgari ücretli ortalama 1.336 lira vergi öderken, mali müşavir ve muhasebeciler 602 lira, dış hekimi 785 lira, mimar ve mühendis 2.222 lira, avukat 2.609 lira, doktor ise 5.493 lira gelir vergisi ödemiştir (Kıvanç, 2012).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca en son 2013 yılında yayınlanan verilere göre faaliyet grupları itibariyle dış hekimi 3.319 lira, mimar ve mühendis 7.401 lira, mali müşavir ve muhasebeci 10.869 lira, avukat 11.981 lira, doktor ise 27.705 lira ortalama gelir vergisi ödediği hesaplanmaktadır (Gök ve Yalçın, 2015: 243-244). Aynı yıl bekar bir asgari ücretli ise yaklaşık 1.524 lira gelir vergisi ödemektedir.

2012 yılından 2013 yılına sayılan faaliyet gruplarının ödediği gelir vergisi miktarlarının arttığı görülmektedir. Bu artışın nedeni olarak Maliye Bakanlığı'nın aynı yıl serbest meslek kazançlarındaki vergi kayıp kaçaklarının üzerine gidileceği açıklamasının etkili olduğu söylenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı 2013 yılından sonra faaliyet gruplarına göre ödenen gelir vergisi miktarlarını açıklamaktadır. Ancak 2016 yılı için toplam gelir vergisi içinde beyanname ile ödenen verginin oranının %4,3 olduğu ve yukarıda verilen serbest meslek geliri elde edenlerin ödediği gelir vergisi miktarı ile asgari ücretlinin ödediği gelir vergisi miktarlarının karşılaştırmasının birlikte değerlendirildiğinde serbest meslek

kazançlarında vergi kayıp kaçağına bağı olarak vergi adaletsizliğinin olduğu sonucuna varılabilmektedir.

#### 4.1.5. Gayrimenkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi

Sermaye gelirlerinden ilki olan gayrimenkul sermaye iradı GVK'nın 70. Maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre kanunda yazılı gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve haklardan sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir.

GVK madde 70'de gayrimenkul sermaye iradı sağlayan mal ve haklar sayılmaktadır. Buna göre:

*Gayrimenkuller; Arazi, bina (döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir.), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,*

*Voli mahalleri ve dalyanlar,*

*Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen, mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilümm tesisatı, demirbaş eşyası ve döşemeleri;*

*Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,*

*Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.),*

*Telif hakları,*

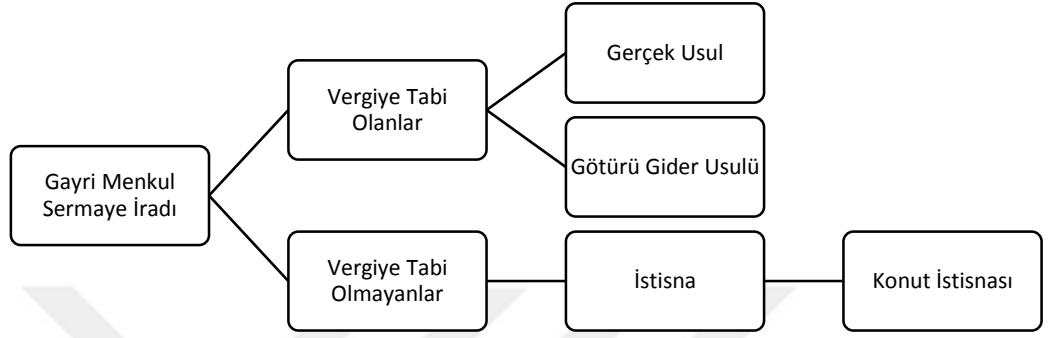
*Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilümm motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,*

*Motorlu nakil ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentiler gayrimenkul olarak kabul edilmektedir.*

Kanunda sayılan mal haklardan elde edilen kira gelirlerinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilebilmesi için bunları kiraya verenin ticari veya zirai işletmesine kayıtlı olmaması, yani şahsi mal varlığına dahil olması gerekmektedir (GVK madde 70).

#### 4.1.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradı Tespit Şekilleri

Gayrimenkul sermaye iratları *vergiye tabi* ve *vergiye tabi olmayan* olmak üzere iki şekilde ele alınmaktadır. Vergiye tabi gayrimenkul sermaye iradı gerçek veya götürü gider usulüne göre belirlenmektedir.



**Şekil 4.5. Gayrimenkul Sermaye İradı Tespit Şekilleri**

**Kaynak:** Şenyüz, D., Yüce M. ve Gerçek, A., (2016), Türk Vergi Sistemi, Ekin, Bursa, s.88.

Vergiye tabi olan gayrimenkul sermaye iradının gerçek usul veya götürü gider usulüne göre vergilendirileceği tercihi mükellefe aittir.

Gayrimenkul sermaye iradından safi irat, gayrisafi hasıllattan iradın sağlanması ve idamesi için yapılan giderler indirildikten sonra kalan olumlu farktır (GVK. madde 71).

*Gerçek usul* gayrimenkul sermaye iradı, gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilecek gayrisafi hasıllattan belgeye dayalı giderlerin indirilmesiyle hesaplanmaktadır. Kanunen kabul edilen giderler GVK'nın 74. maddesinde belirtilmektedir. Buna göre:

1. Kiraya veren tarafından ödenen aydınlatma, ısıtma, su ve asansör giderleri,
2. Kiraya verilen malların idaresi için yapılan ve gayrimenkulün ehemmiyeti ile mütenasip olan idare giderleri,
3. Kiraya verilen mal ve haklara mütaallik sigorta giderleri,
4. Kiraya verilen mal ve haklar dolayısıyla yapılan ve bunlara sarf olunan borçların faizleri ile konut olarak kiraya verilen bir adet gayrimenkulün iktisap yılından itibaren beş yıl süre ile iktisap bedelinin %5'i,
5. Kiraya verilen mal ve haklar için ödenen vergi, resim, harç ve şerefiyelerle kiraya verenler tarafından ödenmiş olmak şartıyla belediyelere ödenen harcamalara iştirak payları,
6. Kiraya verilen mal ve haklar için ayrılan amortismanlar ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar,

7. Kiraya verenin yaptığı onarım giderleri,
8. Kiraya verilen mal ve haklara ait bakım ve idame giderleri,
9. Kiraladıkları mal ve hakları kiraya verenlerin ödedikleri kiralar ve diğer gerçek giderler,
10. Sahibi buldukları konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları konutun kira bedeli,
11. Kiraya verilen mal ve haklarla ilgili olarak mukavelenameye, kanuna veya ilama istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar gider olarak kabul edilmektedir.

Gayrimenkul sermaye mahiyetindeki mal ve hakların kısmen kiraya verilmesi halinde, yazılı giderlerden yalnız bu kısma isabet edenler hasılatından indirilebilmektedir.

*Götürü gider usulünü* seçen mükellefler götürü gider tutarı olarak gayri safi iradın %25'ini gayrisafi hasılatından indirmektedirler. Aynı zamanda iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler (GVK. madde 74). Diğer taraftan seçilen usul her bir mükellef bazında bütünlük gösterecek şekilde uygulanmaktadır. Mükellef bazı gayrimenkulleri için götürü gider bazılarını için gerçek gider yöntemini seçmesi mümkün değildir (Şenyüz vd, 2016: 94).

Gayrimenkul sermaye iradında vergi güvenlik önlemi olarak *emsal kira bedeli* uygulamasına gidilmektedir. Bu uygulama hem tahsil edilen bir kira bedelinin olmadığı hallerde kullanılmak, hem de tahsil edilen kira bedelini emsalleriyle mukayese edebilmek amacıyla kullanılmaktadır. Mal ve hakların bedelsiz olarak veya düşük bedelle kiraya verilmesi halinde gayri safi kira hasılatı olarak, mükellefin bildirdiği kira yerine emsal kira bedeli esas alınmaktadır (Öner, 2016: 107).

#### **4.1.5.1.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Tevkifat**

Gayrimenkul olarak kabul edilen mal ve hakların GVK. madde 94'de yazan vergi sorumluları tarafından kira ile tutulmaları halinde, bunlar kiraya verene nakden veya hesaben yaptıkları ödeme sırasında (avans olarak ödenenler dahil) tevkifat yapmak zorundadırlar. Vergi sorumlusu dışındaki kişilerin yaptıkları kira ödemelerinden tevkifat yapmak zorunda değildirler (Şenyüz vd., 2016: 97).

Gayrimenkul sermaye iratlarında tevkifat oranları aşağıdaki gibidir:

Kira ödemelerinden %20 (GVK. madde 94/5a),

Vakıflar ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden % 20 (GVK. madde 94/b),

Kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden %20 (GVK. madde 94/5c),

Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşları ile uluslararası kuruluşlara ait diplomatik statüsü bulunmayan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden %20 (GVK. madde 94/5d).

#### **4.1.5.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Konut İstisnası**

GVK Madde 21’de sadece konutları kapsayacak şekilde gayrimenkul sermaye iradı istisnası düzenlenmiştir. Buna göre konut olarak kiraya verilen gayrimenkulden elde edilen gelirin 3.900 (2017) TL’si vergiden istisna edilmiştir. Böylece mükellefin yıl içinde elde ettiği kira geliri istisna sınırının altında ise gelirin tamamı gelir vergisinden istisnadır. İstisna sınırı aşırsa mükellef aşılardan vergi ödemekle sorumlu tutulmaktadır. Bu istisna tutarı aile reisi, eş, çocuk için elde edilen gayrimenkul sermaye iradına ayrı ayrı uygulanır.

Mükelleflerin bu istisnadan yararlanabilmesi için binaların konut olarak kiraya verilmesi, mükellefin ticari, zirai ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmaması ve mükellefin başka gelirlerinin kanunda belirlenen üst sınırı aşmaması gerekmektedir (GVK. madde 21).

Kira geliri elde edenler bu gelirleri nedeniyle defter tutmazlar. Sadece kira geliri ile ilgili kira sözleşmesi, vergi, noter, elektrik, su, aidat makbuzları ve diğer gider belgelerini ait oldukları yıldan itibaren 5 yıl süreyle saklar ve yetkililerce istenildiğinde ibraz ederler (Öner, 2016: 110).

#### **4.1.5.3. Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

GVK’daki gayrimenkul sermaye iradının düzenlendiği ilgili maddelerde tarihsel açıdan vergi adaletini yakından etkileyecek bir düzenlemeye gidilmemekle birlikte,

özellikle konut ve işyeri kiralarının bildirim noktasında ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için önemli düzenlemeler yapılmaktadır.

Kira geliri elde edildiği halde beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi bu gelir unsurunda toplanması gereken verginin toplanamaması sonucunu doğurmakta bu da vergi adaletsizliğine yol açabilmektedir.

GMSİ gelirlerindeki vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için hem Gelir İdaresi Başkanlığı hem de Maliye Bakanlığı tarafından farklı tarihlerde “kira gelirini beyan etmeyen veya eksik beyan edenlere inceleme yapılacağını, 5 yıl geriye doğru faizi ile birlikte vergi cezası doğabileceğini, banka, tapu, belediye bilgileri ve diğer kayıtların sonucunda kira gelirlerinin gizlenmesinin mümkün olmadığı, dört ve üzeri dairesi olanların tespit edilip bunlardan haberdar olduğuna dair mükelleflere mektup yollandığı, şuan iki evi olanlara mektup gönderilmeye başlandığı” yönünde açıklamalarda bulunmaktadır.

Bu gelir unsurundaki vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi için yapılan en önemli düzenlemelerden biri 268 seri numaralı “*Gelir Vergisi Genel Tebliği*” ile 01.01.2008 tarihinden itibaren işyeri ve konut kiralarının banka ve PTT üzerinden ödenmesi zorunluluğunun getirilmesidir. Buna göre konut kiralarında aylık 500 TL'nin ve üzerinde, işyeri kiralarında ise tutar sınırlaması olmaksızın ödemelerinin banka veya PTT aracılığı ile yapılması zorunlu hale getirilmiştir.

Buna ek olarak 09/06/2017 tarihinde çıkarılan 298 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile konutlardaki aylık 500 TL sınırı “*haftalık, günlük veya benzeri şekilde kısa süreli konut kiralalarında ise tutara bakılmaksızın kira geliri elde edenlerin*” şeklinde genişletilmiştir.

Ayrıca Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü 2007 yılında kira gelirlerindeki vergi kayıp ve kaçığının önüne geçilebilmesi için menkul kıymet araçlarında olduğu gibi, kira gelirlerinin de stopaj yoluyla vergilendirilebilmesi üzerine bir çalışma başlatmıştır. Bu çalışma ile kira gelirlerinde beyanname uygulamasından vazgeçilmesi bunun yerine stopaj yönteminin işletilebilmesi gündeme gelmiştir. Kiraya veren tarafından bankada açılacak özel hesaba yatırılacak olan kira gelirine banka otomatik olarak stopaj keserek, bunu Hazineye aktarması planlanmıştır.

Bir diğerk düzenleme GİB tarafından 18/2/2012 tarihli ve 28208 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan *Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği* (Sıra No: 414) ile sadece gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükelleflerin bu iratlarına ilişkin olarak önceden hazırlanmış beyannamelerini onaylayıp gönderebilmelerine imkân veren *Önceden Hazırlanmış Kira Beyanname Sistemi* hayata geçirilmesidir. Daha sonra kapsamı genişletilerek “gelirleri sadece ücret, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğerk kazanç ve iratlardan veya bunların birkaçından veyahut tamamından ibaret olan” gelir vergisi mükelleflerinin bu gelirlerine ilişkin beyannamelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı’nca önceden hazırlanarak mükelleflerin onayına sunulduğu Hazır Beyan Sistemi hayata geçirilmiştir (GİB, 2017d:1).

Kira geliri elde etmesine rağmen bunu beyan etmeyenler ya da düşük beyan edenlerin tespiti halinde ceza kesilmektedir. Kira bankadan ödenmezse farklı ceza, beyanname verilmezse de farklı cezası uygulanmaktadır.

Eğer kira bankadan ödenmezse konut kiralalarında yalnız mülk sahibine, işyeri kiralalarında ise hem mülk sahibine hem kiracıya kira bedelinin %5’i kadar ceza uygulanmaktadır (GİB, 2017e: 3).

Beyan edilmesi gereken kira gelirinin bildirilmemesi halinde, mükellef adına iki kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilmekte ve kira geliri takdir komisyonunca takdir edilmektedir. Takdir edilen gelir üzerinden, gelir vergisi ile verginin bir katı tutarında vergi ziyayı cezası kesilir. Ayrıca, gecikilen her ay için % 1.40 oranında gecikme faizi talep edilir (Taş, 2017).

Gayrimenkul sermaye iradında özellikle konut ve işyeri kiralalarının bildirim noktasında ortaya çıkan vergi kayıp ve kaçığı vergi adaletsizliğine yol açabilmektedir. Kira geliri elde edildiği halde beyan edilmemesi ya da eksik beyan edilmesi bu gelir unsurunda toplanması gereken verginin toplanamaması sonucunu doğurmaktadır. Ancak son yıllarda kira gelirlerinin bankacılık sistemiyle kayıt altına alınmaya çalışılması, yoklama memurlarının özellikle kiralaların yüksek oluşu yerlerde tek tek denetleme faaliyetlerine başlaması gibi önlemlerle bu gelir unsurundaki vergi kayıp ve kaçığının mümkün olduğunca önüne geçilmesi planlanmaktadır. Nitekim 2001 yılında 387 bin olan gayrimenkul sermaye iradı elde eden faal mükellef sayısı 2005 yılında 576

bin, 2010 yılında 972 bin, 2017 Eylül itibariyle de 1 milyon 893 bin kişiye çıktığı görülmektedir.

#### 4.1.6. Menkul Sermaye İradının Vergilendirilmesi

GVK madde 75’de menkul sermaye iradı “*sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar*” şeklinde tanımlama yapılmaktadır. Böylece gelir sağlanan unsurun kişinin özel mal varlığına dahil olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Yine aynı maddede kaynağı ne olursa olsun aşağıdaki gelirler menkul sermaye iradı olarak belirtilmektedir.

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları,
2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar,
3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları,
4. Her nevi tahvil,
5. Her nevi alacak faizleri,
6. Mevduat faizleri,
7. Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen bedeller,
8. Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
9. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları,
10. Repo gelirleri,
11. Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile sigorta ve emeklilik şirketleri tarafından ayrılmalar nedeniyle yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,
12. Bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları,
13. Yukarıdaki bentlerde sayılanlar dışında Sermaye Piyasası Kanunu hükümlerine göre ihraç edilen her türlü sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler.

GVK madde 76’da menkul sermaye iradı sayılmayan gelirler belirtilmektedir. Buna göre “*menkul kıymetin kuponlu veya kuponsuz olarak satılması, iştirak hisselerinin devir ve temlik, menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin tamamen veya*

*kısmen itfa olunması karşılığında alınan paralarla itfa dolayısıyla verilen ikramiyeler”* menkul sermaye iradı olarak sayılmamaktadır.

#### **4.1.6.1. Menkul Sermaye İradının Tespiti**

Menkul sermaye iradında defter tutulmamakla birlikte GVK madde 78’de gayrisafi menkul sermaye iradından safi irada ulaşmak için indirilebilecek giderler yer almaktadır. Buna göre:

- 1. Depo etme ve sigorta ücretleri gibi menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler;*
- 2. Temettü hisseleri ile faizlerin tahsil giderleri*
- 3. Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi, resim ve harçlar, safi*

*kazanca ulaşmak için gayrisafi gelirden indirilebilmektedir.*

#### **4.1.6.2. Menkul Sermaye İradında İstisnalar**

Menkul sermaye iradlarında istisnalar GVK madde 22’de düzenlenmiştir. Bunlar; tek primli yıllık gelir sigortalarında yapılan ödemeler istisnası, gelir ortaklığı senetlerine ödenen gelirler istisnası ve kar payı istisnasıdır.

Bu istisnalar içinde kar payı istisnası önemli bir yere sahiptir. Bu istisna GVK madde 22/2’de “*tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 1 (Her nevi hisse senetlerinin kâr payları), 2 (İştirak hisselerinden doğan kazançlar) ve 3 (Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları ) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir”* şeklinde açıklanmaktadır.

#### **4.1.6.3. Menkul Sermaye İradında Tevkifat**

Menkul sermaye iratları için öngörülen vergilendirme yöntemi esas olarak iradın kesinti yapılarak vergilendirilmesidir. Vergi kesintisinde 2006 yılından bu yana ikili bir sistem uygulanmaktadır. Buna göre (Öner, 2016: 119):

• GVK'nın Geçici 67. maddesi kapsamında olan menkul sermaye iratlarından<sup>34</sup> 2020 yılı sonuna kadar,

• 94. maddede sayılan ancak geçici 67. Maddede yer almayan iratlardan ise 94. maddeye göre kesintiye tabi olan iratlara<sup>35</sup> Bakanlar Kurulunca tespit edilmiş olan oranlarda vergi kesintisi yapılmaktadır.

Menkul sermaye iratlarının bir kısmı tutarı ne olursa olsun yıllık beyannameye dahil edilmemektedir. Örneğin vergi kesintisine tabi tutulmuş olan mevduat faizleri, repo kazançları, katılım bankaları kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları beyannameye dahil edilmezler (GİB, 2017f: 4).

Yine bir kısım menkul sermaye iratları belli tutarı aşması halinde (2016 için 1.580 TL) beyannameye dahil edilmektedir. Kıyı bankacılığından (off-shore bankacılık) elde edilen faiz gelirleri, her çeşit alacak faizleri, her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri bu tip gelirler arasında yer almaktadır. Türkiye'de vergi kesintisine tabi olmayan ve istisna uygulanmayan yukarıda belirtilen menkul sermaye iratları 1.580 TL'lik tutarı aşması halinde yıllık beyanname ile beyan edileceklerdir (GİB, 2017f: 4).

Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları, her çeşit tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme

<sup>34</sup> A) 1 Ocak 2006 tarihinden sonra Türkiye'de ihraç edilen özel sektör tahvili, varlığa dayalı menkul kıymet ve finansman geliri faiz geliri, kira sertifikalarından elde edilen gelirler, devlet tahvili ve hazine bonusu faiz gelirleri, Toplu Konut ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler,

B) Mevduat hesaplarından elde edilen faiz gelirleri ile borsa para piyasalarında değerlendirilen paralardan elde edilen faiz gelirleri,

C) Katılım bankalarından elde edilen kar payları,

D) Repo ve ters repo gelirleri,

E) Menkul kıymetler yatırım fonları katılma belgelerinin fona iadesinden sağlanan kar payları.

F) GVK'nın 75/17. Maddesindeki diğer sermaye piyasası araçlarından elde edilen gelirler.

<sup>35</sup> A) Tam mükellef kurumlardan tam ve dar mükellef gerçek kişilere ödenen her nevi hisse senedi kar payları,

B) Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurum kazancından ana merkeze aktarılan tutar,

C) Menkul kıymet yatırım ortaklıkları hisse senetlerinden elde edilen kar payları ile gayrimenkul ve risk sermayesi yatırım ortaklıklarından elde edilen kar payları,

D) Yurtdışında; Hazinece döviz cinsinden ihraç edilen eurobond'ların faiz gelirler, tam mükellef kurumlarınca ihraç edilen özel sektör tahvilleri, Hazine ve özel sektör varlık kiralama şirketlerince ihraç edilen kira sertifikaları geliri,

E) Tüzel kişiliğe sahip emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından ayrılanlara ödenen irat tutarları,

F) 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında bireysel emeklilik sisteminden ayrılanlara yapılan ödemelerin içerdiği irat tutarları.

İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden elde edilen gelirler ise 2016 yılı için 30.000 TL'yi aşması halinde beyan edilecek gelirler arasında yer almaktadır (GİB, 2017f: 5).

#### **4.1.6.4. Menkul Sermaye İratlarının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

Tasarruf sahiplerine dönemsel getiri veya alım satım kazancı getiren mali (finansal) araç türleri özellikle 1980'lerden sonra giderek çoğalmasıyla birlikte menkul sermaye iratları gelir unsurları arasında önem kazanmaya başlamaktadır. Bunda 1981 yılından itibaren Türkiye'de sermaye piyasasının kurulması, menkul kıymetler, vadeli işlemler ve altın borsalarının faaliyete geçmesi ve ülkeler arasında sermaye hareketlerinin serbestleşmesinin önemli katkısı olmuştur (Öner, 2016: 111).

Menkul sermaye iradlarının vergilendirilmesi ile ilgili GVK'nın ilgili maddeleri tarihsel açıdan değerlendirildiğinde vergi adaletini etkilemesine yönelik önemli değişiklikler yapılmadığı görülmektedir. Menkul sermaye iradının tanımında ve vergileme yönteminde ve safi irada ulaşmak için indirilecek giderlerde bir değişikliğe gidilmemiştir. Bunun yanında mutlak olarak menkul sermaye iradı sayılan gelirlerde ise 2000'li yılların başlarında gelişen bireysel emeklilik sistemleri ile ilgili olarak ödenen prim gün sayısına bağlı olarak yapılan ödemeler menkul sermaye iradı kapsamına alınmıştır.

1998 yılından önce %12 olarak uygulanan Devlet tahvili ve Hazine bonusu stopaj oranı 01.01.1998 tarihinden itibaren %6'ya, 01.10.1998 tarihinden sonra %0'a indirilmiştir. Bu düzenleme ile 2000 yılı için elde edilen faiz gelirinin tutarı ne olursa olsun beyanname verilmemiş ve bir kuruş dahi vergi ödenmemiştir. Aynı durum 2001 yılı için 12 milyar 250 milyon liraya kadar olan Devlet tahvili ve Hazine bonusu faiz gelirleri için de geçerlidir (Hürriyet, 2001).

Bu uygulama GVK'nın geçici 59. Maddesine göre, 31.12.2007 tarihine kadar, 26.07.2001- 31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Devlet tahvilleri ve Hazine bonolarının faiz gelirlerinin 2001 yılında 50 bin, 2002 ve izleyen yıllarda bu tutarın *yeniden değerlendirme oranına* göre arttırılmasıyla bulunacak tutar gelir vergisinden istisna edilmiştir (Tosuner ve Arıkan, 2008: 144).

Örneğin 26.07.2001 tarihinden sonra ihraç edilen Hazine bonosu ve Devlet tahvillerinden elde edilen faiz geliri için enflasyondan arındırılacak. Arındırma sonrası kalan tutar 50 milyar lirayı (2001 yılı için) aşmıyor ise beyanname verilmeyecek ve gelir vergisi ödenmeyecektir. 50 milyar lirayı aşıyor ise, 50 milyar lira istisna düşülecek, aşan kısım beyan edilecek %20 oranından başlayan vergi tarifesine göre vergilendirilecektir. Kişinin 2001 yılında 100 bin lira faiz geliri olduğu varsayımında enflasyondan arındırma oranının %60 olması durumunda kişinin vergiye tabi geliri 40 bin lira olarak hesaplanmaktadır. Bu miktar 2001 yılı beyan sınırı olan 50 bin liranın altında kaldığı için kişi elde ettiği bu faiz gelirine hiç vergi ödemeyecektir.

2000 yılında asgari ücret 16 yaşını doldurmuş kişi için aylık yaklaşık 110 milyon liradır. Brüt asgari ücret üzerinden SSK primi, işsizlik sigorta primi ve özel indirim tutarı düşüldükten sonra hesaplanan gelir vergisi matrahına %15 gelir vergisi oranı uygulandığında yaklaşık 11 milyon lira gelir vergisi çıkmaktadır. Oysa aynı yıl devlet tahvili ve Hazine bonosu faizi elde eden kişiler hiç gelir vergisi ödememişlerdir. 2001 yılında ise 50 liraya kadar olan menkul kıymet gelirine vergi ödememişlerdir. Aynı yıl 50 bin lira serbest meslek kazancı veya ticari kazanç olarak elde edilse idi ilgili yıl gelir vergisi tarifesine göre 4. dilime girecek ve %40 oranında gelir vergisi hesaplanacaktı. Bu durum ilgili yıllarda vergi adaletini zedeleyici bir uygulama olarak değerlendirilebilmektedir. Ancak bu değerlendirme ile birlikte özellikle 2001 Krizi ile ekonominin içinde bulunduğu durum gözardı edilmemelidir. İlgili yıllarda devlet vergi adaletinden çok ihtiyaç duyduğu borç miktarına ulaşabilmek için böyle bir uygulamaya gittiği düşünülmektedir.

Günümüzde de menkul sermaye iradlarına uygulanan stopaj oranları ve GVK'nın geçici 67. maddesinde yer alan iratların tutarı ne olursa olsun yapılan kesitinin nihai vergileme olması vergi adaleti açısından tartışma konusudur.

Menkul sermaye iradlarına uygulanan stopaj oranları incelendiğinde en yüksek oranın (örneğin 02.01.2013 tarihinden itibaren açılan veya vadesi yenilenen; döviz tevdiat hesaplarına yürütülen faizler üzerinden; - 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli) %18 olarak uygulandığı görülmektedir (GVK geçici 67/4). Diğer uygulanan oranlar ise çoğunlukla %10 (örneğin; devlet tahvili, hazine bonosu alım satım kazançları ve faiz gelirleri- özel sektör tahvili, varlığa dayalı menkul kıymet, finansman bonosu faiz geliri

(Türkiye’de ihraç edilenlerden )- kira sertifikalarından elde edilen kâr payı gelirleri (Türkiye’de ihraç edilenlerden)- 1 yıldan uzun TL vadeli mevduat faizi) ve %15 (örneğin; repo gelirleri- 6 aya kadar (6 ay dahil) vadeli TL mevduat faizi- hisse senedi kâr payı gelirleri) ayrıca *altın tahvili ve altına dayalı kira sertifikalarında - hisse senedi alım-satım kazancında ve hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı kontratlardan elde edilenler iradlarda stopaj oranı %0* olarak uygulandığı görülmektedir.

Asgari ücretlinin %15 oranında, ücret geliri elde eden kişinin %35 oranında gelir vergisi tarifesi ile karşı karşıya kalabildiği düşünülürken vergi adaleti açısından menkul sermaye iradı stopaj oranlarının tekrar gözden geçirilmesinin faydalı olacağı açıktır. Bu durum aynı zamanda emek gelirlerinin sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergilendirilmesi anlamına gelen ayırma ilkesi ile de çelişmektedir. Menkul sermaye iradlarına uygulanan bu oranlar ile ayırma ilkesinin vergi adaletini sağlama fonksiyonu işletilememektedir.

Ayrıca GVK’nın geçici 67. maddesinde yer alan iratların (TL ve döviz mevduatı faiz geliri, repo ters repo geliri, devlet tahvil ve hazine bonusu faiz geliri, katılım bankalarından elde edilen kar payları gibi) vergilendirilmesinde stopajın nihai vergilendirme olması ve bunların beyannameye dahil edilmemesi mükelleflerin daha düşük tarifelerde vergilenmesiyle sonucunu doğurmakla birlikte vergi adaleti açısından önemli tartışmalara yol açmaktadır.

#### **4.1.7. Diğer Kazanç ve İradların Vergilendirilmesi**

Yedinci gelir unsuru olarak GVK’nın 80-82. Maddelerinde düzenlenen diğer kazanç ve iradlar ilk altı gelir unsuru içine girmeyen ve arızı olarak yapılan ve ilgili maddede belirtilen gelirleri kapsamaktadır. *Değer Artış Kazançları ve Arızı Kazançlar* şeklinde düzenlenmiştir.

#### 4.1.7.1. Değer Artış Kazançları

Değer artış kazançlarının hepsi vergiye tabi değildir. GVK mükerrer 80. maddede 6 bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasıyla elde edilen kazançlar değer artış kazançları olarak belirtilmiştir. Buna göre:

- *İvazsız olarak iktisap edilenler ile tam mükellef kurumlara ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariç, menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,*
- *70 inci maddenin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı hakların (ihtira beratları hariç) elden çıkarılmasından doğan kazançlar,*
- *Telif haklarının ve ihtira beratlarının müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılmasından doğan kazançlar,*
- *Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar,*
- *Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan kazançlar,*
- *İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar.*

Değer artış kazançlarından vergilendirilmeyecek olanlar GVK madde 81'de sayılmaktadır. Buna göre:

1. *Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanunî mirasçılar tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadî kıymetlerin kayıtlı değerleriyle aynen devir alınması,*
  2. *Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı,*
  3. *Kollektif ve adi komandit şirketlerin bu maddenin (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde nev'i değiştirerek sermaye şirketi haline dönüşmesi.*
- Bu durumlarda ortaya çıkan değer artışı kazançları hesaplanmaz ve vergilendirme yapılmaz.

##### 4.1.7.1.1. Değer Artış Kazançlarının Vergilendirilmesi

Menkul sermaye iradlarında olduğu gibi, değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde de 2006 yılı başından bu yana ikili uygulama yapılmaktadır. 2020 yılı sonuna kadar devam edecek bu uygulamaya göre (Öner, 2016: 127):

• Bir kısım<sup>36</sup> değer artış kazançları, GVK'nın geçici 67. Maddesine göre kesinti yapılmak suretiyle,

• Geçici 67. madde kapsamında olmayanlar da, mükerrer 81. Maddeye göre tespit edilen safi kazancın üzerinden mükellefin beyanı yoluyla vergilendirilmektedir.

*Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur (GVK Mükerrer Madde 81).*

GVK geçici 67. Maddesi kapsamına girmeyen değer artış kazançları için varlığın elden çıkarılması sırasında herhangi bir kesinti yapılmaz. Bu yolla elde edilen değer artış kazancı istisna sınırını (2016 yılı için 11.000 TL) geçerse beyan edilmektedir.

#### **4.1.7.2. Arızı Kazançlar**

Arızı kazanç olarak hangi kazançların vergi kapsamına alınacağı, GVK Madde 82'de sayılma suretiyle ifade edilmiştir. Bu kazançlar devamlılık arz etmeyen veya tesadüfi olarak yapılan işlemlerden doğan kazançlardır. Bu kapsamda aşağıda belirtilen faaliyetlerden ötürü elde edilen kazançlar belli şartları sağladığı durumlarda arızı kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Madde 82'ye göre arızı kazanç olarak kabul edilen kazançlar:

- 1. Arızı olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,*
- 2. Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat,*
- 3. Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar,*
- 4. Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat,*
- 5. Gerçek usulde vergiye tâbi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar,*
- 6. Dar mükellefiyete tâbi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.*

<sup>36</sup> Hisse senedi, devlet tahvili, Hazine bonusu, özel sektör tahvil ve bonoları ve bir kısım türev ürünleri gibi menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları.

#### 4.1.7.2.1. Arızı Kazançların Vergilendirmesi

*Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girişilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) toplamının 24.000 TL liralık kısmı gelir vergisinden müstesnadır (GVK madde 82).*

GVK 82. Maddenin 1-2-3 ve 4 numaralı bentlerinde yazan kazançların toplamı 24.000 lirayı geçerse geçen kısım mükellef tarafından beyan edilir ve vergilendirilmektedir. Söz konusu istisna tutarının altında kalınması durumunda ise beyanname verilmesi ve vergi ödenmesi söz konusu değildir. 5 ve 6. bentlerde yazan gelirlerin elde edilmesinde ise gelirin tamamı beyan edilmektedir.

Arızı kazançların safi miktarı aşağıdaki şekilde tespit olunur:

- (1) numaralı bendinde yazılı işlerde satış bedelinden maliyet bedeli ve satış dolayısıyla yapılan giderler indirilir.
- (2), (3), (4) ve (5) numaralı bentlerinde yazılı işlerde elde edilen hâsılatın ispat edilmek kaydıyla yapılan giderler indirilir.
- (6) numaralı bendinde yazılı işlerde, 45 inci madde<sup>37</sup> hükümleri uygulanır.

#### 4.1.7.3. Diğer Kazanç ve İradların Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi

Diğer kazanç ve iradlar, buraya kadar incelenen ilk altı gelir unsurundan bazı farklılıklar göstermektedir. Öncelikle ilk altı gelir unsurunda devamlılık söz konusudur. Diğer kazanç ve iradlarda ise devamlılık söz konusu değildir. Eğer yapılan faaliyette devamlılık söz konusu ise kazanç ticari, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına girmektedir. Yine diğer kazanç ve iradlarda mükelleflerin bazı servet veya sermaye mallarını elden çıkarmaları sonucu sermaye ve servetin değerindeki artış da vergilendirilmektedir. İlk altı gelir unsurunda ise gelir emek, sermaye ve toprağın yalnız

---

<sup>37</sup> GVK madde 45: *Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar, Kurumlar Vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunur.*

veya birlikte üretim sürecine girmesi sonucu elde edilen geliri kapsamaktadır (Bildirici, 1995: 115).

Ancak diğer kazanç ve iradlar ilk altı gelir unsuruna girmeyen tüm gelirleri kapsayan bir yapıda da değildir. İlgili maddelerde hangi kazançların bu kapsama gireceği tek tek sayılma yoluna gidilmiştir. Bu bağlamda kanun kendi kendini sınırlandırmaktadır.

Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran bir olay gerçekleştiğinde bu durum diğer kazanç ve iradlar kısmında sayılmamışsa gelir vergisi doğmayacaktır. Bu durumda vergi adaleti açısından ilgili maddelerde tek tek sayılan vergiyi doğuran olaylar günün koşullarına göre tekrar gözden geçirilmesi faydalı olacaktır. Örneğin Arızı kazançlarda madde 82/2'de "... ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hâsılat" fıkrası pek işlevsel değildir. Böyle bir kazanç sağlayan kişi bu kazancını yıllık beyanname ile bildirmesi gerekmektedir. Bu da pek gerçekçi görünmemektedir.

Diğer kazanç ve iradlardan GVK geçici 67. Madde kapsamında yer alan kazanç türlerine uygulanan kesinti oranları da vergi adaleti açısından tekrar değerlendirilmesi faydalı olacaktır. Örneğin (2016 yılı için) Vadeli İşlem Ve Opsiyon Sözleşmelerinden elde edilen gelirlerde *hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılan sözleşmelerden elde edilen gelirler* üzerinden % 0 oranında, *hisse senedi ve hisse senedi endekslerine dayalı olarak yapılanlar dışında kalan sözleşmelerden elde edilen gelirler* üzerinden ise % 10 oranında tevkifat yapılmaktadır.

Yine menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarından elde edilen gelirler kapsamında *Hisse senedi yoğun fonların katılma belgelerinin elden çıkarılmasından doğan gelirler* geçici 67 inci madde kapsamında hisse senetlerinin tabi olduğu vergileme esaslarına tabi olduğundan, bu gelirler üzerinden % 0 oranda tevkifat yapılacak ve mükelleflerce bu gelirler için de beyanname verilmeyecektir (GİB, 2016: 11).

#### **4.1.8. Gelirin Beyanı, Gelirin Tarhı ve Ödenmesi**

Gelir vergisi beyan esasına dayanan bir vergidir. Mükellefin kendisi veya vergi sorumlusu tarafından yıllık, muhtasar veya münferit beyanname kullanılarak vergi dairesine bildirilmektedir (GVK Madde 83).

##### **4.1.8.1. Yıllık Beyanname**

Mükelleflerin GVK'nın ikinci maddesinde yazılı unsurların tamamından veya bir bölümünden elde ettikleri kazanç ve iradların toplanması suretiyle vergilendirilmesi temel kuraldır. Tacirlerler, çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler.

Ancak mükellefin bütün gelirlerinin beyannameye toplanması esas olmakla beraber kanun bazı gelirleri beyan dışında tutmuştur. Mükellef başka gelirleri için beyanname verse bile beyan dışında tutulan gelirler beyannameye dahil edilmemektedir (GVK Madde 86).

##### **4.1.8.1.1. Beyanname Verilmeyen veya Beyannameye Dahil Edilmeyen Gelirler**

Kanunda beyannameye dahil edilmeyecek gelirler tam ve dar mükellef olarak iki kısımda incelenmiştir. GVK Madde 86'ya göre:

1. Tam mükellefiyette yabancı ülkede elde edilen gelirler hariç olmak üzere mükellefin geliri aşağıda nitelikleri belirtilen ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer bazı gelirlerden biri veya birkaçından ibaretse gelir toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez. Sayılanların dışında kalan kazanç ve iradlar için beyanname verilse dahi bunlar beyannameye dahil edilmez (Şenyüz vd., 2016: 122).

*a) Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraat kazançları, bu Kanunun 75 inci maddesinin (15) ve (16) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratları, kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı,*

*b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler,*

*c) Vergiye tâbi gelir toplamının [(a) ve (b) bentlerinde belirtilenler hariç] 103 üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, Türkiye'de tevkifata tâbi*

*tutulmuş olan; birden fazla işverenden elde edilen ücretler, menkul sermaye iratları ve gayrimenkul sermaye iratları,*

*d) Bir takvim yılı içinde elde edilen ve toplamı 1.600 TL'yi aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları.*

## 2. Dar mükellefiyette,

*a) Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücretler*

*b) Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan serbest meslek kazançları,*

*c) Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan menkul sermaye iratları,*

*d) Tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimenkul sermaye iratları,*

*e) Diğer kazanç ve iratlardan,*

oluşması halinde bu gelirler için beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez (GVK. Madde 86/2).

### **4.1.8.1.2. Beyannameye Dahil Edilen Gelirler**

Mükellef:

- Gerçek usulde tespit edilen ticari, zirai ve mesleki kazanç,
- Yıl içinde GVK'nın 94. Maddesine göre gelir vergisi kesintisine tabi tutulan ve gayrisafi tutarları toplamı beyan sınırını (2016 için 30.000 TL) aşan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları,
  - Vergilendirme dönemi içinde vergi kesintisi yapılmamış ve istisna tanınmamış olan ve gayrisafi tutarı beyan sınırının (2016 için 1.580 TL) üzerinde olan menkul ve gayrimenkul sermaye iradları,
  - Birden fazla işverenden alınan ve birden sonraki işverenlerden alınanların toplamı beyan sınırının (2016 için 30.000 TL) üzerinde olan ücretler,
  - Kazanç ve iratların istisnayı aşan kısımlarının tamamını beyan etmektedir (Öner, 2016: 140-141).

#### 4.1.8.1.3. Yıllık Beyanname ile Bildirilen Gelirden İndirilebilecek ve İndirilemeyecek Giderler

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerin safi miktarları toplamından kanunen kabul edilen indirimler yapıldıktan sonra yıllık gelir vergisi matrahına ulaşılmaktadır.

##### 1. Zararların Karlara Takas ve Mahsubu;

- Diğer kazanç ve iratlar dışındaki kazanç ve iratlardan doğan zararlar ve yurtdışındaki faaliyetten doğan zararlar (Madde 88)

- Geçmiş yıl zararları (aynı yıl içinde indirilemeyen zararlar takip eden 5 yıl ile sınırlandırılmıştır (Madde 88),

2. **Özel sigorta primleri;** beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla, mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engelli ve doğum gibi şahıs sigorta primleri beyanname ile bildirilen gelirden indirilebilir.

3. **Eğitim ve sağlık harcamaları indirimi;** mükellefin beyan edilen gelirinin %10'unu aşmaması, Türkiye'de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, kendisi, eş ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan *eğitim ve sağlık* harcamalarının toplamı yıllık beyanname ile bildirilen gelirden indirebilmesine olanak sağlanmıştır (GVK. madde 89/2).

4. **Engelli indirimi;** ücret geliri elde edenler ile birlikte belirli koşullarda ücretlilerin yakınlarına, serbest meslek kazancı sahibi ve yakınlarıyla basit usulde vergilendirilen ticari kazanç sahiplerinin kendilerini kapsayacak şekilde uygulanmaktadır (Şenyüz vd., 2016: 132).

5. **Bağış ve yardımlar;** GVK'nın 89. maddesi gereğince yapılan bağış ve yardımları indirilebilmesi bazı esaslara bağlanmıştır. Bu esaslar bağışın yapıldığı kurumun veya bağışın niteliği açısından farklılık göstermektedir (Şenyüz vd., 2006: 133).

Örneğin, bağış ve yardımın kanunda belirtilmiş yer olması ve makbuz karşılığı yapılmış olması şartı ile *kamu menfaatine yararlı dernekler ve vergi muafiyeti tanınan vakıflara* yapıldığında beyan edilen gelirin %5'ine kadar gelirinden indirebilecektir. Yine eğer mükellef kamu kurumlarına eğitim, sağlık ve sosyal amaçlı bağış ve yardım

yaparsa yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımların tamamı yıllık beyanname bildirilen gelirlerden indirilebilmesine olanak sağlanmıştır (GVK. madde 89).

**6. Sponsorluk harcamaları;** amatör spor dalları için yapılan harcamaların tamamı, profesyonel spor dalları için yapılan harcamaların ise %50'si beyan edilen gelirden indirilebilir.

**7. Ar-Ge harcamaları;** mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik *araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü* beyan edilen gelirden indirilebilmesi mümkündür.

**8. Girişim sermayesi fonu;** bilanço esasına tabi olan işletmelerin, beyan ettikleri gelirin %10'unu aşmamak kaydıyla ayırdıkları girişim sermayesi fonunu beyanname üzerinden indirilmesi mümkündür.

**9. Yurtdışı hizmetler kazancı indirimi;** Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile ilgili bakanlığın iznine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin münhasıran bu faaliyetlerinden *elde ettikleri kazancın %50'sini* beyanname üzerinden indirilmesine izin verilmiştir (Öner, 2012: 145).

**10. Yardım kampanyalarına katılım indirimi;** Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı.

**11. İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirilebilmektedir.**

**11. Korumalı işyeri indirimi;** Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının *yüzde 100'ü oranında* korumalı işyeri indirimi uygulanır.

**12. Basit usulde tespit edilen ticari kazançların yıllık 8.000 Türk Lirası'na** kadar olan kısmı indirimine konu yapılabilmektedir.

Yukarıda sayılan maddelerdeki indirimler belli şart ve oranlarda beyannamede indirim konusu yapılabiliyorken

1. *Gelir vergisi ile ilgili diğer şahsi vergiler,*
2. *Vergi ve para cezaları*
3. *VUK'na göre ödenen gecikme faizleri,*
4. *AATUHK hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve tecil faizlerini yıllık beyannamede bildirdikleri gelirden indiremezler (GVK Madde 90).*

#### **4.1.8.1.4. Gelir Vergisinin Matrahı, Oranı ve Ödenecek Gelir Vergisinin Bulunması**

Mükellefin yıllık beyannamede yıl içinde elde ettiği çeşitli gelir unsurları toplandıktan ve varsa zarar mahsupları ve indirimler yapıldıktan sonra vergi matrahı ortaya çıkmaktadır. Vergi matrahına 103. Maddedeki vergi tarifesi uygulanarak ödenecek vergi miktarı hesaplanır. Gelir vergisi tarifesi, %15 oranı ile başlayan, %20, %27 ve %35 oranlarının bulunduğu dört dilimli tarifeden oluşmaktadır. Tarifedeki gelir dilimlerinde üçüncü dilimden (2017 için 70.000 TL) itibaren ücret geliri lehine bir farklılaştırma mevcuttur.

Vergi matrahına vergi oranının uygulanması sonucu hesaplanan vergi miktarı mükellefin ödeyeceği nihai vergi miktarı değildir. Hesaplanan vergiden:

- a) *Geçici Vergi*, gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde edenlerin yıl içinde ödedikleri geçici vergiler indirilir.
- b) Tevkif edilen vergilerin düşürülmesi; ticari, zirai, mesleki kazançlar, ücretler, gayrimenkul ve menkul sermaye iradlarından vergi sorumlularınca kesilmiş bulunan vergiler indirilir.
- c) Yabancı ülkelerde ödenen vergiler; tam mükelleflerin yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirler üzerinden yabancı ülkelerde ödedikleri benzeri vergiler indirilir.

#### 4.1.8.1.5. Verginin Ödenmesi

Yıllık beyannamede gelir türlerine göre beyanname verme tarihleri de değişmektedir.

- Gelir sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan oluşuyorsa 25 Şubat akşamına kadar,
- Gelir, işletme veya bilanço usulüne göre tespit edilen ticari, zirai, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iradlardan oluşuyorsa 25 Mart akşamına kadar,
- Takvim yılı içinde memleketi terk edenlerin beyannameleri memleketi terk etmeden 15 gün, ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verilir (GVK Madde 92).

Yıllık beyannamenin ödenmesi yıl içinde iki eşit taksit halinde yapılmaktadır. Şubat ayında verilen beyanname şubat ve haziran ayında, mart ayında verilen beyanname ise mart ve temmuz aylarında ödenmektedir (GVK Madde117).

#### 4.1.8.2. Muhtasar Beyanname

Kaynakta kesilen vergiler kesintiyi yapan vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine bildirilir ve yatırılır. Böylece bu usul bir anlamda mükellefin ileride ödeyeceği gelir vergisini peşin ödemesi anlamına gelmektedir.

GVK'nın 94. Maddesinde kimlerin vergi tevkifatı yapmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Buna göre:

- *Kamu idare ve müesseseleri,*
- *İktisadi kamu müesseseleri,*
- *Sair kurumlar,*
- *Ticaret şirketleri,*
- *Kooperatifler,*
- *İş ortaklıkları,*
- *Dernekler ve Vakıflar,*
- *Dernek ve Vakıfların iktisadi işletmeleri,*
- *Yatırım fonu yönetenler,*
- *Gerçek gelirini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,*
- *Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,*
- *Vergiye tabi işlemlere taraf ve aracı olanlardan Maliye Bakanlığı'nca uygun görülenlerdir.*

Tüccar, serbest meslek erbabı ve çiftçilerin yapacakları tevkifat; ticari, mesleki ve zirai işleriyle ilgili ödemeleriyle sınırlıdır. Bu kişiler yaptıkları özel amaçlı ödemelerden vergi tevkifatı yapılmaz (GVK Madde 94).

*94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar (Madde 98).*

*Zirai ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere, çalıştırdıkları hizmet erbabı sayısı 10 ve daha az olanlar, 94 üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının yirmüüçüncü günü akşamına kadar verebilirler (GVK Madde 98).*

*94 üncü madde gereğince yapılan vergi tevkifatı, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmialtınıcı günü akşamına kadar bağlı buldukları vergi dairesine yatırılır (Madde 119).*

*Maliye Bakanlığı, 94 üncü maddeye göre tevkifat yapacaklardan on ve daha az hizmet erbabı çalıştıranlar ile hizmet erbabı çalıştırmayanlara ilişkin olarak beyanname verme süresinden itibaren üç ayı geçmeyecek şekilde, ödeme zamanı belirlemeye yetkilidir (GVK Madde 119).*

#### **4.1.8.3. Münferit Beyanname**

Dar mükellefiyete tabi kişiler, yıllık beyanname vermek zorunda olmadıkları kazanç ve iradları için münferit beyanname vermek zorundadırlar (GVK Madde 101). Dar mükellefiyete tabi olan kişilerin yıllık beyanname vermek zorunda olmadıkları kazanç ve iradlar arızı olarak yapılan “diğer kazanç ve iradlar”dan oluşmaktadır. Bu kazanç ve iradlar GVK 101. Maddede:

- 1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını gayrimenkulün bulunduğu,*
- 2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye’de elden çıkarıldığı,*

3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,

4. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğer kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,

5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar (zarar yazılan değersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğer kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğer her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı,

6. Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen

kazanç ve iradlardan serbest meslek faaliyeti ile ilgili olanların beyannameleri bu faaliyetin sona erdiği, serbest meslek kazancı dışındaki diğer kazanç ve iradlar ile ilgili beyannamelerde ise bu kazanç ve iradların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilir ve tarifeye göre hesaplanan vergi aynı süre içinde ödenir (GVK Madde 101 ve Madde 120).

#### **4.1.8.4. Geçici Vergi Uygulaması**

Geçici Vergi, GVK'nın mükerrer 120. maddesinde belirtilmiş olup, içinde bulunulan cari yıl gelirleri için yılsonunda hesaplanacak gelir vergisinin bir kısmının dönem içinde tahsilini sağlamaktadır. Geçici vergi uygulamasının kapsamına gerçek usulde gelir vergisine tabi *ticari kazanç sahipleri* (birinci ve ikinci sınıf tüccarlar) ile *serbest meslek erbabları* girmektedir (GVK mükerrer 120. Madde). Bu durumda basit usulde tespit edilen ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, menkul ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri ile diğer kazanç ve irad elde edenler geçici vergiye tabi olmayan mükellefleri oluşturmaktadır.

*Geçici verginin hesaplanması:* Geçici vergi dönemler altışar aylık dönemlerdir. Ancak uygulamada Bakanlar Kurulu'nun yetkisiyle 2000 yılından itibaren üçer aylık dönemler halinde uygulanmaktadır.

### *Geçici Vergi Beyan Dönemi, Oran ve Hesaplanması;*

| <b>Dönemler</b> | <b>Dönem</b>         | <b>Beyan Süresi</b> | <b>Ödeme Süresi</b> |
|-----------------|----------------------|---------------------|---------------------|
| 1.Dönem         | Ocak-Şubat-Mart      | 14 Mayıs            | 17 Mayıs            |
| 2.Dönem         | Nisan-Mayıs-Haziran  | 14 Ağustos          | 17 Ağustos          |
| 3.Dönem         | Temmuz-Ağustos-Eylül | 14 Kasım            | 17 Kasım            |
| 4.Dönem         | Ekim-Kasım-Aralık    | 14 Şubat            | 17 Şubat            |

Geçici verginin oranı Gelir Vergisi tarifesinin ilk gelir diliminde yer alan oran olarak belirtilmiştir. Buna göre oran %15 olarak uygulanmaktadır. Geçici vergi üçer aylık dönemleri takip eden ikinci ayın en geç 14. günü akşamına kadar beyan edilirken aynı ayın 17. gününe kadar ödenmektedir.

Geçici vergiye tabi ticari ve mesleki kazançlar üzerinden cari yıl içinde yapılan vergi tevkifatları ertesi yıl mart ayında verilen yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarından mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir (Öner, 2016: 152).

#### **4.1.8.4.1. Geçici Vergi Uygulamasının Vergi Adaleti Açısından Değerlendirilmesi**

Bir takvim yılı içinde elde edilen gelir, niteliğine göre izleyen yılın Mart ayı başından 25. günü akşamına kadar verilmek ve vergisi biri Mart ayı sonuna, diğeri Temmuz ayı sonuna kadar olmak üzere iki eşit taksitle ödenmektedir. Bu durumda vergiyi doğuran olay ile verginin tahsili arasında geçen süre oldukça uzundur. Örneğin Ocak 2016'da elde edilecek bir gerçek usul ticari kazanç yaklaşık 14 ay sonra beyan ve ödenme aşamasına gelecektir. Bu durumda gelir unsurları arasında gelirin elde edildiği zaman ile vergi dairesine ödendiği zaman arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Başta ücretliler olmak üzere, bir kısım gelirlilerden yıl içinde elde edildiği anda vergi kesintisi yapılırken genel olarak kesintiye tabi olmayan bazı kazançlarda vergi gelirinin elde edildiği andan 15-19 ay sonra ödenmektedir (Erdoğan, 2016: 150).

Geçici Vergi uygulanmadığı durumda ticari ve serbest meslek kazancı elde edenler özellikle enflasyonist ortamda bir avantaj sağlayacaklardır. Bu durum hem vergi adaleti olumsuz etkileyecek hem de devlet gelirlerinin enflasyon karşısında erimesine neden olacaktır. Geçici vergi uygulaması hem ticari ve serbest meslek kazancı elde edenler ile özellikle ücret kazancı elde edenler arasında vergileme tekniği açısından oluşan bu adaletsizliği gidermekte hem de devletin gelirlerinin enflasyon karşısında erimesini engellemektedir. Yine de ticari ve serbest meslek kazancı elde edenler Geçici Vergi uygulanmasında da gelirin elde edilmesi ve ödenmesi noktasında 4-4,5 ay gibi bir süre ücretlilere göre daha avantajlı konumdadırlar.

#### **4.1.9. Aynı Miktar Ücret-Ticari ve Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükelleflerin Gelir Vergisi Karşısındaki Muhtemel Durumları**

Gelir vergisi unsurlarının vergilendirilmesinde bir adaletsizlik olduğu aynı miktarda gelir elde etmiş olduğu varsayılan üç gelir unsurunun gelir vergisi karşısındaki muhtemel durumlarını ortaya koyan bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

Mükellef A 65.376 TL ücret geliri, Mükellef B 65.376 TL ticari kazanç ve Mükellef C 65.376 TL serbest meslek kazancı elde ettikleri varsayılmaktadır. Yıllık gelir vergisi karşısındaki durumları farklı senaryolar yardımıyla aşağıda açıklanmaktadır.

#### **Örnek 1: 65.376 TL Ücret Geliri elde eden Mükellef A:**

Mükellef A bir üniversitede öğretim görevlisi olarak çalışmaktadır. Evli ve 2 çocuk sahibi olan mükellefin eşi de çalışmaktadır.

|                                 |           |
|---------------------------------|-----------|
| Brüt Gelir:                     | 65.376 TL |
| Beyan Edilecek Gelirden İndirim | 3.500 TL  |
| Kesintiler Toplamı:             | 14.850 TL |
| Net Ücret:                      | 47.026 TL |

Mükellef A'nın yıllık brüt ücret geliri bir aylık maaş bordrosuna göre yaklaşık 65.376 TL olarak hesaplanmaktadır. Ücretli çalışan mükellef A aynı yıl içinde 6.500 TL Eğitim ve Sağlık Harcaması (anaokulu ücreti, okul servis ücreti, muayene-tahlil ve

ameliyat gibi sağlık harcaması) ve 3.500 TL Şahıs Sigorta Primi (hayat sigortası primi) olmak üzere toplam 10.000 TL harcama yapmıştır. Bu durumda mükellef brüt gelirinden sadece 3.500 TL'lik hayat sigortası primini indirim konusu yapabilirken (GVK 63/3) 6.500 TL'lik eğitim ve sağlık harcamasını düşememektedir.

Bu tutardan yıl içinde 14.850 TL yasal kesintiler (gelir vergisi, emekli keseneği (devlet+kişi), genel sağlık sigortası primi) ile birlikte 3.500 TL hayat sigortası primi düşüldüğünde ücret kazancı elde eden mükellefin eline geçen net gelir 47.026 TL olarak hesaplanmaktadır.

### **Örnek 2: 65.376 TL Ticari Kazanç elde eden Mükellef B:**

#### **Senaryo 1:**

|                                  |              |
|----------------------------------|--------------|
| Gelir:                           | 65.376 TL    |
| Beyan Edilecek Gelirden İndirim: | 0 TL         |
| Vergiye Tabi Gelir (Matrah):     | 65.376 TL    |
| Hesaplanan Gelir Vergisi:        | 14.901,52 TL |
| Net Kazanç:                      | 50.474,48 TL |

Senaryo 1'e göre Mükellef B'nin yıllık 65.376 TL ticari kazancından gelir elde ederken beyanname üzerinde herhangi bir indirimi bulunmamaktadır. Bu durumda mükellefin vergiye tabi matrahı 65.376 TL, ödenecek gelir vergisi 14.901,52 TL, vergi sonrası elinde kalan net tutar ise 50.474,48 olarak hesaplanmaktadır.

#### **Senaryo 2:**

|                                  |              |
|----------------------------------|--------------|
| Gelir:                           | 65.376 TL    |
| Beyan Edilecek Gelirden İndirim: | 10.000 TL    |
| Vergiye Tabi Gelir (Matrah):     | 55.376 TL    |
| Hesaplanan Gelir Vergisi:        | 12.201,52 TL |
| Net Kazanç:                      | 43.174,48 TL |

Senaryo 2'e göre Mükellef B yıllık 65.376 TL ticari kazanç elde ederken beyanname üzerinde 6.500 TL Eğitim ve Sağlık Harcaması (GVK 89/2) (anaokulu ücreti, okul servis ücreti, muayene-tahlil ve ameliyat gibi sağlık harcaması) ve 3.500 TL Şahıs Sigorta Primi (GVK 89/1) (hayat sigortası primi) olmak üzere toplam 10.000 TL

indirim yapmıştır. Beyan edilecek gelirden indirim miktarının 10.000 TL olarak belirlenmesinde ilgili maddeye göre beyan edilen tutarın %10'unu aşmamak kaydıyla yapılan eğitim ve sağlık harcamaları ve şahıs sigorta priminin %50'sinin indirilebileceği kısıtı dikkate alınmıştır. Buna göre mükellefin vergiye tabi matrahı 55.376 TL, ödenecek gelir vergisi 12.201,52 TL iken net kazancı 43.174,48 TL olarak hesaplanmaktadır.

**Senaryo 3:**

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| Gelir                            | 65.376 TL |
| Kar:                             | 45.000 TL |
| Beyan Edilecek Gelirden İndirim: | 8.000 TL  |
| Vergiye Tabi Gelir (Matrah):     | 37.000 TL |
| Hesaplanan Gelir Vergisi:        | 7.240 TL  |
| Net Kazanç:                      | 29.760 TL |

Senaryo 3'de ise Mükellef B karını beyan etmeden önce GVK madde 40'daki "indirilebilecek giderler" bölümünden ilk iki senaryoya göre daha fazla genel gider, seyahat ve ikamet gideri, işletmeye kayıtlı olan aracı için yakıt ve servis gideri ve işletmeye yeni bir araç aldığı varsayımıyla karını 45.000 TL olarak beyan etmiştir. Yine mükellef beyan ettiği tutardan beyanname üzerinde 4.500 TL Eğitim ve Sağlık Harcaması (GVK 89/2) (anaokulu ücreti, okul servis ücreti, muayene-tahlil ve ameliyat gibi sağlık harcaması), 3.500 TL Şahıs Sigorta Primi (GVK 89/1) (hayat sigortası primi) olmak üzere toplam 8.000 TL indirim yapmıştır. Beyan edilecek kar tutarı düştüğü için beyanname üzerinden indirim yapılacak eğitim ve sağlık gideri tutarında düşmektedir. Bu durumda mükellefin vergiye tabi matrahı 37.000 TL, hesaplanan gelir vergisi 7.240 TL ve net kazancı ise 29.760 TL olarak hesaplanmaktadır.

### **Örnek 3: 65.376 TL Serbest Meslek Kazancı elde eden Mükellef C:**

#### **Senaryo 1:**

|                                  |              |
|----------------------------------|--------------|
| Gelir:                           | 65.376 TL    |
| Beyan Edilecek Gelirden İndirim: | 0 TL         |
| Vergiye Tabi Gelir (Matrah):     | 65.376 TL    |
| Hesaplanan Gelir Vergisi:        | 14.901,52    |
| Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler: | 13.075 TL    |
| Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi:  | 1.826,52 TL  |
| Net Kazanç:                      | 63.549,48 TL |

Örnek 3’de Mükellef C Serbest Meslek Kazancı elde etmektedir. Senaryo 1’e göre Mükellef C’nin yıllık 65.376 TL serbest meslek kazancından beyanname üzerinde herhangi bir indirimi bulunmamaktadır. Vergiye tabi matrahı değişmeyen mükellefin hesaplanan gelir vergisi 14.901,52 TL’dir. Mükellef yıl içinde bu geliri elde ederken kendisinden %20 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. Bu durumda mükellefin yıl içinde kesinti yoluyla ödediği vergi 13.075 TL ve ödemesi gereken gelir vergisi (14.901,52-13.075) 1.826,52 TL olarak hesaplanmaktadır. Mükellef C’nin yılsonu net kazancı ise 63.549,48 TL’dir.

#### **Senaryo 2:**

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| Gelir:                           | 65.376 TL |
| Beyan Edilecek Gelirden İndirim: | 10.000 TL |
| Vergiye Tabi Gelir (Matrah):     | 55.376 TL |
| Hesaplanan Gelir Vergisi:        | 12.201,52 |
| Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler: | 13.075 TL |
| Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi:  | 0 TL      |
| İadesi Gereken Gelir Vergisi:    | 873,48 TL |

Senaryo 2’e göre Mükellef C yıllık 65.376 TL serbest meslek kazancından aynı ticari kazançlarda olduğu gibi beyanname üzerinde 6.500 TL Eğitim ve Sağlık Harcaması (GVK 89/2) (anaokulu ücreti, okul servis ücreti, muayene-tahlil ve ameliyat gibi sağlık harcaması) ve 3.500 TL Şahıs Sigorta Primi (GVK 89/1) (hayat sigortası

primi) olmak üzere toplam 10.000 TL indirim yapmıştır. Böylece vergiye tabi matrahı 55.376 TL, hesaplanan gelir vergisi 12.201,52 TL olarak hesaplanmaktadır. Mükellefin yıl içinde kesinti yoluyla ödediği vergi miktarı 13.075 TL olduğundan ödemesi gereken vergi çıkmamaktadır. Mükellefin yıl sonunda böyle bir beyanname durumu ile (13.075-12.201,52) 873,48 TL iadesi gereken gelir vergisi çıkmaktadır.

**Senaryo 3:**

|                                  |           |
|----------------------------------|-----------|
| Gelir                            | 65.376 TL |
| Kar:                             | 45.000 TL |
| Beyan Edilecek Gelirden İndirim: | 8.000 TL  |
| Vergiye Tabi Gelir (Matrah):     | 37.000 TL |
| Hesaplanan Gelir Vergisi:        | 7.240 TL  |
| Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler: | 13.075 TL |
| Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi:  | 0 TL      |
| İadesi Gereken Gelir Vergisi:    | 5.835 TL  |

Senaryo 3’de ise Mükellef C karını beyan etmeden önce GVK madde 68’deki “indirilebilecek giderler” bölümünden ilk iki senaryoya göre daha fazla genel gider, seyahat ve ikamet gideri, işletmeye kayıtlı olan aracı için yakıt ve servis gideri ve işletmeye yeni bir araç aldığı varsayımıyla karını 45.000 TL olarak beyan etmiştir. Yine mükellef beyan ettiği tutardan beyanname üzerinde 4.500 TL Eğitim ve Sağlık Harcaması (GVK 89/2) (anaokulu ücreti, okul servis ücreti, muayene-tahlil ve ameliyat gibi sağlık harcaması), 3.500 TL Şahıs Sigorta Primi (GVK 89/1) (hayat sigortası primi) olmak üzere toplam 8.000 TL indirim yapmıştır. Beyan edilecek kar tutarı düştüğü için beyanname üzerinden indirim yapılacak eğitim ve sağlık gideri tutarında düşmektedir. Bu durumda mükellefin vergiye tabi matrahı 37.000 TL olarak hesaplanmaktadır. Mükellefin yıl içinde kesinti yoluyla ödediği vergi miktarı 13.075 TL olduğundan ödemesi gereken vergi çıkmamaktadır. Mükellefin yıl sonunda böyle bir beyanname durumu ile (13.075-7.240) 5.835 TL iadesi gereken gelir vergisi çıkmaktadır.

Yukarıdaki örnekler ve senaryolar gözönüne alındığında;

• Ücret geliri elde eden mükellefin bu geliri elde ederken yaptığı giderler ticari ve serbest meslek kazancına göre daha kısıtlıdır. Mükellef A özelinde, üniversiteye giderken yaptığı ulaşım masrafını, mesleği ile ilgili satın aldığı kitap, dergi vb. yayın masrafını, kendini geliştirmek için gittiği kurs masrafını gider yazmamaktadır. Bunun yanında beyanname veremediği için çocuklarına yaptığı eğitim ve sağlık giderlerini de indirme imkanı bulunmamaktadır.

• Ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden mükellefler ise senaryolar gözönüne alındığında neredeyse dönem sonunda ödeyecekleri gelir vergisi miktarını kendileri belirleyebilme imkanına sahiptirler. Örneğin İstanbulda çalışan serbest meslek erbabı aracı olmasa bile işe gelip giderken kullandığı İstanbulkart için ödediği miktarları işin önem ve genişliği ile orantılı olmak şartı ile GVK madde 68/1'e göre serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapabilmektedir (GİB, 2017, Özelge Sayı: 62030549-120[68-2016/336]-457830). Yine örneğin ticari kazanç elde eden Mükellef B müşteri ziyaretleri için aldığı (kolonya, çiçek, elbise, parfüm vb) hediyelerin veya yıl sonunda müşterilerine hediye etmek için aldığı hediyelerin bedellerini kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alabilecektir (T.C. Düzce Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 2013, Özelge Sayı 13334133-KVK-02-3).

Gelinen nokta itibarıyla ücret geliri elde eden mükelleflerin de bu geliri elde ederken yaptıkları giderleri yıllık kazancından düşebilmeleri ve yıllık beyannameye tabi olmaları gelir vergisi unsurları arasındaki adalet açısından önem arz etmektedir.

#### **4.2. YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI VE VERGİ ADALETİ**

Yaşanan küreselleşme ile birlikte gerek dünya ekonomisinde gerekse Türkiye ekonomisinde değişen ekonomik ve mali ihtiyaçlar göz önüne alınarak yıllar içinde vergi kanunlarında değişikliğe gidilmiştir. Bu bağlamda 1960 yılında yürürlüğe giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu da 56 yıldır yürürlükte olup 80'e yakın kanun ile değişikliğe uğramış ve ek, geçici ve mükerrer maddelerle birlikte madde sayısı 210'u aşmıştır.

Gelir vergisinin yeniden düzenlenmesi ile ilgili tasarı ilk olarak 12.06.2013 tarihinde 3138 sayılı Tezkeresi ile TBMM Başkanlığına sunulmuştur. Ekim 2016

itibariyle de TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından oluşturulan Alt Komisyon'dadır.

Yeni Gelir Vergisi Tasarısı'nın mevcut gelir vergisi kanununa göre vergi adaletini arttırması için ortaya çıkan geliri daha iyi kavraması, vergi tabanının genişlemesine imkan vermesi, vergi istisna ve muafiyetleri azaltarak verginin konusuna girmeyen kazanç bırakmaması, artan oranlılık uygulamasına ağırlık verilmesi, vergi güvenlik önlemlerinin arttırılması gibi başlıkları dikkate alması gerekmektedir.

Yeni Gelir Vergisi Tasarısı'nın (bundan sonra "Tasarı" olarak anılacaktır) temel hedefleri Genel Gerekçesi'nde (Maliye Bakanlığı, 2013):

*"Etkin, basit ve adil bir vergi sistemi oluşturarak kamu finansmanını sağlam temellere dayandırmak, sürdürülebilir kalkınmayı desteklemek; istihdamı, üretimi, tasarruf ve yatırımları teşvik etmek, vergiye gönüllü uyumu kolaylaştırıp ekonominin kayıtlılık düzeyini arttırmak ve bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılmasına katkıda bulunmak bu Tasarının temel hedefleri arasında yer almaktadır"* şeklinde açıklanmıştır. Görüldüğü gibi Tasarının ana amaçlarından bir tanesi de vergi adaletini sağlamaktır.

Tasarı'nın getirdiği en önemli değişiklik 210 maddenin üzerindeki gelir vergisi ile 45 maddeden oluşan kurumlar vergisini 92 maddelik tek kanun halinde düzenlemesidir. Böylece Tasarıya göre hem gerçek kişilerin gelirleri hem de kurum kazançları gelir vergisine tabi tutulacaktır. Bu konuda Tasarı'nın gerekçesinde şöyle denilmektedir:

*"Gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunu olarak iki ayrı kanunda düzenlenmiş olması; indirim istisna ve bazı önemli düzenlemelere her iki Kanunda birden yer verilmesine sebep olmaktadır. Mükerrerliği ortadan kaldırmak ve bazı ülkelerin iyi uygulama örneklerinde olduğu gibi daha kısa ve kolay anlaşılabilir sistematik oluşturmak üzere Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun tek bir kanun haline getirilmesi Tasarı hazırlanırken esas alınan çalışma eksenlerinden biri olmuştur"*

Öncelikle gelir vergisi, gerçek kişi gelirlerinden, kişinin kendisini ve ailesini sosyal ve ekonomik yönden dikkate alan subjektif karakterli, en az geçim indirimi gibi

uygulamalarla ödeme gücünü kavramaya çalışan artan oranlı bir vergidir. Buna karşılık kurumlar vergisi sermaye şirketleri ve kurumların gelirleri üzerinden düz oranlı alınan objektif karakterli bir vergidir (Tuncer, 2016: 59). Bu bağlamda bu iki verginin tek bir kanun altında birleştirilmesi başta vergi adaletini zedeleyecek durumların ortaya çıkmasına neden olabilecektir.

Tasarı'nın genel gerekçesinde geçen "*bazı ülkelerdeki iyi uygulama örnekleri*" ile hangi ülkelerin kastedildiği açık değildir. Örneğin OECD ülkeleri arasında Estonya, İrlanda, Malta, Güney Kıbrıs gibi küçük ülkeler gelir ve kurumlar vergisini birleştirip tek bir kanun halinde uygularken (Tuncer, 2016: 60), ABD, İngiltere, Fransa, Almanya gibi gelişmiş ülkeler gelir ve kurumlar vergisini ayrı kanunlar halinde uygulamaktadır.

Ayrıca uygulamadaki 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 2006 tarihinde modern bir hale getirilerek yeniden yazılarak on yıldır başarılı bir şekilde uygulanmaktadır (Tuncer, 2016: 60). Bu yönüyle gelir ve kurumlar vergisinin birleştirilmesinden ziyade gelir vergisi kanununun yeniden yazılması yerinde olacaktır.

#### **4.2.1. Gelirin Tanımlanması**

Tasarı'da vergiye konu olacak gelir Madde 3'te "*gerçek kişilerin bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iradlar, gelirin tespitinde gerçek ve safi tutarları*"dır şeklinde açıklanmıştır. Yine aynı maddede:

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Serbest meslek kazançları
- Ücretler
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar şeklinde yedi gelir unsuru sayılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi'nde "gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmış daha sonra yedi gelir unsuru sayılmıştır. Bu bağlamda hem Tasarı'da ki hem de mevcut kanundaki gelir tanımı *kaynak teorisi* temellidir.

Bu açıdan gelirin tanımı vergi adaletini daha çok gözeten 4369 sayılı Kanun'da yer alan “*gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iradların safi tutarıdır*” şeklinde olması daha anlamlı olacaktır.

Vergi adaleti açısından kişilerin harcamalarına ve tasarruflarına kaynak oluşturan servette meydana gelen artışları daha iyi kavrayan *safi artış teorisi* ağırlıklı bir gelir tanımı tercih edilmesi gerekmektedir.

Tasarı hazırlanırken Kamuoyu beklentisi 4369 sayılı Kanun ile gündeme gelen “Nereden Buldun” yasasına benzer bir uygulama olan “Harcama Fazlası” adı altında bir düzenlemeye gidilmesidir. Böylece mükelleflerin kaynağı açıklanamayan harcamaları, harcama fazlası olarak kabul edilecek ve vergilendirilebilecektir. Aynı zamanda beyan edilen gelirler, harcamalar yoluyla çapraz kontrole tabi tutulabilecektir. Çok harcayıp gelirini az beyan eden mükellefe “Harcamalarının karşılığını nereden buldun?” diye sorularak servet sorgusu yapılabilecektir (Gerçek, 2012: 70).

Gelir vergisinde yapılacak reform öncelikle gelirin yeniden tanımlanmasına yönelik olmalıdır. Gelirin doğduğu aşamada gelir idaresince vergilendirilemeyen kazançların sonraki aşamalarda kavranmasına yönelik yapılacak gelir tanımı reformun başlangıç noktası olacaktır (Meriç ve Deligöz, 2014: 68). Tasarı'da yer alan gelir tanımı bu şekilde yasalaşursa vergi adaletinin iyileştirilmesi noktasında mevcut tanıma yeni bir katkıda bulunmayacaktır.

#### **4.2.2. Vergi Tabanının Genişletilmesi**

Tasarı hazırlanırken belirlenen ilkelerden bir tanesi de vergi tabanının genişletilmesidir. Vergi tabanının genişletilmesi vergi adaletinin güçlendirilmesi ile yakından ilgilidir. Vergi tabanının genişletilmesiyle ilgili Tasarıda aşağıdaki maddeler mevcuttur:

- Tasarının 5. Maddesinde düzenlenen *tam mükellef* durumunda Türkiye'de yerleşmiş sayılma hali yeniden düzenlenmiş ve Türkiye'de kalma süresi 3 tam yılı aşmış bulunan yabancı iş adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve bunlara benzeyen diğer kimseler tam mükellef olarak değerlendirilecektir. Mevcut

yasada sayılan kişiler istisna kapsamında olup tam mükellef olarak değerlendirilmemektedir.

- Tasarının 14. Maddesine göre taahhüt niteliğinde olsun olmasın özel inşaat işleri vergi kapsamına alınmaktadır. Kendi arsasına inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat yaptıranların bu faaliyetleri ticari bir işletme bünyesinde ise ticari kazanç değilse değer artış kazancı olarak nitelendirilmiştir. Böylece kentsel rantların etkin bir şekilde kavranabilmesi amacıyla özel inşaat işlerinin vergilendirilmesine yönelik hükümler netleştirilmiştir.

- Tasarının 32. Maddesine kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen para, ayın ve menfaatlerin yanına ortaklık payı ile ilişkili olmaksızın kar payları da eklenerek ücret kapsamı genişletilmiştir.

- Tasarının 37. Maddesinde her türlü elektronik ortam ve alan adlarının kiraya verilmesi ile üçüncü kişiler lehine irtifak veya intifa hakkı tesis edilmesi gayrimenkul sermaye iradı kapsamına alınmıştır. Böylece sanal mağazalardan elde edilecek gelirler kira geliri kapsamına alınmıştır (Emektar, 2014b: 79).

- Tasarının 37. Maddesinde motorlu taşıma, çekme, yükleme ve boşaltma araçları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentileri (bunlara ait hat ve plakalar ile işletme hakları dahil) kiraya verilmesinden elde edilen iradlar gayri menkul sermaye iradı olarak düzenlenmiştir. Böylece mevcut düzenlemede yer almayan taksi ve minibüs hat ve plakalarının kiralanması gayrimenkul sermaye iradı kapsamına alınmıştır.

- Tasarının 39. Maddesine göre taşınmazların konut olarak kiralanmasından elde edilen gelirin beyanında uygulanan götürü gider, elde edilen hasılat tutarına göre sınırlandırılmakta, belli bir hasılat tutarı üzerinde gelir elde edilmesi halinde ise kaldırılmaktadır. Haklar ile taşınmazların konut olarak kullanım dışındaki amaçlarla kiraya verilmesinden elde edilen hasılat için ise götürü gider uygulamasına son verilmektedir.

- Tasarının 45. Maddesiyle değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde, elden çıkarma değeriminin kapsamına satış yanında trampa, takas, kamulaştırma, devletleştirme ve ticaret şirketine sermaye koyma işlemleri de alınarak vergi tabanı genişletilmektedir. Ayrıca motorlu taşıma, çekme yükleme ve boşaltma araçları ile motorlu taşıtların, hat,

plaka veya işletme hakkının elden çıkarılması da değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir (Söyler, 2016: 67).

Yine aynı maddenin 3. Bendinde “*Ticari bir işletmenin envanterinde kayıtlı bulunmaması kaydıyla, kat karşılığı inşaat işleri dahil sahip olunan arsa üzerine inşaat yapan ve ya yaptıranların bu işlere tahsis ettikleri arsa veya arsa payları da, inşaat faaliyetinin ticari mahiyette olup olmadığına bakılmaksızın, elden çıkarılmış sayılır.*” hükmü eklenerek vergi tabanı genişletilmektedir (Erkan, 2013: 14).

Tasarı mevcut vergi tabanının genişletilmesi açısından yeni düzenlemeler getirmektedir. Bu bağlamda vergi adaletine olumlu katkı sağlanması beklenmektedir.

#### **4.2.3. Vergi Tarifesi**

Gerçek kişilerin gelir vergisine tabi gelirleri Tasarıda Madde 77’de aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

|   |     |
|---|-----|
| 10.700 Türk Lirasına Kadar  | %15 |
| 26.000 Türk Lirasının 10.700 Türk Lirası için 1.605 Türk Lirası, fazlası  | %20 |
| 60.000 Türk Lirasının 26.000 Türk Lirası için 4.665 Türk Lirası (ücret gelirlerinde 94.000 Türk Lirasının 26.000 için 4.665 Türk Lirası), fazlası                                       | %27 |
| 60.000 Türk Lirasından fazlasının 60.000 Türk Lirası için 13.845 Türk Lirası (ücret gelirlerinde 94.000 Türk Lirasından fazlasının 94.000 Türk Lirası için 23.025 Türk Lirası), fazlası | %35 |

Tasarı’da yer alan yukarıda ki vergi tarifesine bakıldığında hem dilim sayısı hem de vergi oranlarında bir değişiklik yapılmadığı görülmektedir. Dört dilimli tarifede en düşük gelir %15 ile en yüksek gelir %35 ile vergilendirilecektir.

Farklılık sadece dilimlerin başladığı Türk Lirası miktarının düşürülmesi şeklinde ortaya çıkmıştır. Bu da aynı geliri elde eden bir mükellefin mevcut (193 sayılı) tarife yapısına göre daha fazla vergi ödeyeceği anlamındadır.

Vergi tarifesiyle vergi adaletinin sağlanmaya çalışılmasındaki amaç mükelleflerden daha fazla vergi almak değil az kazananın az çok kazananın çok vergi alınmasıdır. Bu bağlamda vergi tarifesinin dilimlerinin arttırılması daha isabetli olacaktır.

Tasarıdaki vergi tarifesiinden vergi adaleti anlamında bir başka beklenti de ücret geliri ile ücret dışı gelirlerin farklı vergilendirilmesi anlamına gelen *ayırma ilkesi*'nin daha belirgin olarak kullanılmasıdır. Bu noktada 4444 sayılı Kanunda yer aldığı gibi ücret gelirlerin vergilendirilmesinde, tarifedeki gelir dilimlerine karşılık gelen vergi oranlarının 5 puan düşürülmek suretiyle uygulanması daha yerinde olacaktır.

Ayrıca vergi oranlarının yüksekliği de tartışma konusudur. Nitekim TÜRK-İŞ, Eylül 2016 yaptığı araştırmaya göre dört kişilik bir ailenin açlık sınırının ayda 1.386 TL, yılda 16.632 TL; yoksulluk sınırının ayda 4.515 TL, yılda 54.180 TL olduğunu belirtmektedir. Yıllık asgari ücret tutarının da 19.764 TL olduğu göz önünde bulundurulacak olursa bu tarife ile açlık sınırında yaşayan kişilerin üzerine birde %15 oranında vergi vermeleri söz konusudur. Bu tarife orta gelirli vatandaşlar için tek oranlı bir tarife niteliğindedir. Bu da vergi adaletiyle çelişmektedir (Doğan, 2016: 100).

#### **4.2.4. Vergi Harcaması**

Vergi harcaması kavramı altında değerlendirilen vergi istisna, muafiyet ve indirim çokluğu yüzünden vergi dışında kalan alanlar nedeniyle vergilendirilemeyen bir kapasite bulunmaktadır. Genel Gerekçe'de mevcut istisnaların tekrar gözden geçirildiği belirtilmiş ve Tasarı'da aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir:

• Tasarının 21. Maddesinde ticari kazancın istisna oranları verilmiştir. Buna göre ticari kazancını bilanço esasına göre tespit eden gerçek kişiler ile kurumların aktifindeki taşınmazlar, pay senetleri, ortaklık hakları ve hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar:

- a) İki tam yıldan sonra satışından doğan kazançlarda %40,
- b) Üç tam yıldan sonra satışından doğan kazançlarda %50
- c) Dört tam yıldan sonra satışından doğan kazançlarda %60
- d) Beş tam yıldan sonra satışından doğan kazançlarda %75, olarak uygulanır.

Böylece bu mal ve hakların satışından elde edilen ticari kazancın elde tutma süresine göre kademeli olarak istisnaya tabi tutulmuştur.

- Tasarının 30. Maddesine göre serbest meslek kazancının tespitinde kiralanan veya envantere kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarının giderleri ve amortismanları indirim konusu yapılamayacak.

- Tasarının 31. Maddesi ile daha önce istisna, tevkifat vb. nedenler ile beyanı gerektirmeyen gayrimenkul sermaye iradları, diğer kazanç ve iradlar, serbest meslek kazançları ile ücretlerin gelir türleri itibariyle herhangi birisinin tutarı gelir vergisi tarifesinin ücretler için belirlenen dördüncü gelir dilimindeki rakamın iki katını aştığında istisna uygulaması kaldırılmakta ve söz konusu bu gelirlerin tamamının beyanı zorunlu hale getirilmektedir (Çakmak, 2014).

- Tasarının 39. Maddesinde gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesinde uygulanan %25'lik götürü gider oranı, gelir vergisi tarifesinin ikinci ve üçüncü gelir dilimi arasında kalan gelirler için %15'e düşürülmektedir ( Söyler, 2016: 68). Hasılatın 3. Gelir diliminden fazla olması durumunda ise götürü gider uygulaması kaldırılmaktadır.

- Tasarının 40. Maddesine göre binaların mesken olarak kiraya verilmesinde uygulanan istisna miktarı, ücret, gayrimenkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iradların toplamı gelir vergisi tarifesinin ücretler için belirlenen üçüncü gelir dilimindeki tutarı aşanlar yararlanamayacaktır.

- Tasarının 61. Maddesinde sporculara ödenen ücretten yapılacak kesinti %25 olarak belirtilmiştir. Bu oran mevcut (193 sayılı) kanunda sporcunun bulunduğu lige göre %5 ile %15 olarak uygulanmaktadır. Yeni düzenlemeyle özellikle kamuoyunda çokça konuşulan futbolcu transfer ücretlerinin vergilendirilmesindeki adaletsizlik bir miktar giderilmiştir. Yine de çok yüksek ücretlerin konuşulduğu bu gelir konusu için %25 gibi bir oranın belirlenmesi adaletsizliği tamamen giderememektedir.

#### **4.2.5. Vergi Güvenliği Önlemleri**

Vergi güvenlik müesseseleri vergi adaletiyle yakından ilgilidir. Beyan esaslı vergilerde vergi güvenliği yeterince sağlanamazsa mükelleflerin vergiye tam uyumu

gerçekleştirilemez. Mükellefler kendilerine düşen vergi yükünden kurtulma çabası içine girebilirler.

Gelir vergisi esas itibariyle beyan esasına dayanmaktadır. Vergi idaresi vergi matrahının tespitinde bir rolü yoktur. Ancak vergi idaresi gerekli hallerde bu beyanların doğruluğunu sorgulamaktadır. Türkiye’de 2015 yılında her 100 mükelleften %1,6’sı vergi incelemesine tabi tutulduğu düşünüldüğünde vergi güvenlik önlemlerinin beyan esaslı vergilerde ne kadar önemli hale geldiği daha net anlaşılmaktadır.

Tasarıda vergi alacağını güvence altına almak, vergi kaçırmaya veya vergiden kaçınmaya yönelik girişimlerin önüne geçmek amacıyla bir takım vergi güvenlik müesseselerine yer verilmiştir. Bunlar:

- Emsal kira bedeli esas
- Örtülü sermaye
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı
- Kontrol edilen yabancı kurum kazancı
- Zararlı vergi rekabetine yol açan yol açan ülkelere yapılan ödemelerde vergi kesintisi yapılması şeklindeki müesseselerdir.

Tasarıda yer alan yukarıdaki vergi güvenlik müesseseleri zaten mevcut (193 sayılı) gelir vergisinde de yer alan müesseselerdir. Bu bağlamda Tasarı vergi güvenlik önlemlerinin arttırılarak vergi adaletini sağlama amacını yerine getiremeyecektir.

Tasarıda sayılan vergi güvenlik önlemlerinin yanına safi artış teorisi tabanlı yeni gelir tanımının sorunsuz bir şekilde uygulanabilmesi için bir *mali milat* uygulaması getirilebilir. Böylece mükelleflerle devlet arasında ileride yapılacak vergi inceleme ve sorgulamalarında istenmeyen durumların yaşanmaması sağlanmış olacaktır.

Günümüzde daha çok kamuda görev yapanlar, her türlü seçimle iş başına gelen kamu görevlileri (muhtarlar ve ihtiyar heyeti üyeleri hariç), siyasi parti genel başkanları, kamu yararına çalışan derneklerdeki yönetici konumunda olanların vb., verdikleri *servet (mal) beyanının* tüm gelir vergisi mükellefleri tarafından verilmesi yine getirilecek bir başka vergi güvenlik müessesidir. Böylece gelir ile yakın ilişkili olan servet ve servet artışları sorgulanabilir olması sağlanacaktır.

Vergi güvenlik önlemleriyle vergi adaletinin sağlanması noktasında “*hayat standardı esas*” ve “*asgari vergi*” sisteme dahil edilecek iki önemli uygulamadır. Daha

önceki bölümlerde açıklanmış ve Türkiye’de vergi adaletini sağlamaya yönelik olumlu bir uygulama olduğu belirtilmiştir. Bu birbirine bağlı iki vergi güvenlik müessesesi sayesinde mükelleflerin zarar beyan etmelerinin önüne geçilmesi ve en azından yasada belirtilen hayat standardı göstergeleri üzerinden asgari bir vergi alınabilmesi sağlanabilmektedir.

Tasarı ile gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan gelir vergisi ile kurum kazançları üzerinden alınan kurumlar vergisi birleştirilmektedir. Tasarının getirdikleri mali, iktisadi, sosyal yönlerden ayrı ayrı irdelenebilir. Burada vergi adaletini sağlama noktasında mevcut gelir vergisi kanununa göre değerlendirme yapılmıştır. Buna göre gelirin tanımının yine kaynak teorisi temelli olması ve vergi güvenlik müessesesine yeni bir katkı sağlamaması, vergi tarifesinde dilim sayısının ve vergi oranlarının aynı kalması Tasarının vergi adaletini arttırması noktasında en önde gelen eksiklikleri arasındadır.

Bunun yanında, vergi istisna, muafiyet ve indirimlerin miktarında getirilen sınırlamalar ve yeni birtakım gelirlerin vergi kapsamına alınması ile vergi tabanının genişletilmesi Tasarının vergi adaleti açısından olumlu yanlarını oluşturmaktadır.

Ancak Tasarı bir bütün halinde değerlendirildiğinde köklü değişimler içermediği, yeni müesseselerin getirilmeyip mevcut müesseselerin kullanımının kolaylaştırıldığı görülmektedir (Emektar, 2014b: 79). Bu yüzden Tasarı bir *reform* niteliği taşımamaktadır. Hatta uzun düzenlenen maddelerin açıklığa kavuşturulması için zaman içinde idarenin ikinci mevzuatla konuya müdahil olması kuvvetle muhtemel olduğundan deform tehlikesiyle karşı karşıya kalınabileceği göz ardı edilmemesi gerekmektedir (Söyler, 2016: 73).

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi mükellefler tarafından gönüllü yerine getirilen bir ödev değildir. Bu nedenle mükelleflerin vergiye gönüllü katılımını sağlayacak en önemli unsur vergi yükünün adaletli bir şekilde dağıtıldığına olan inançlarıdır.

Ülkemizde yapılan mükelleflerin vergiye karşı tutum ve davranışlarının ölçüldüğü çok sayıda çalışmanın ortak sonucu olarak bütünde vergi sisteminin özelde ise gelir vergisinin adaletsiz yapıda olduğu kanaati hakimdir. Adaletsiz vergi algısının nedenlerinin başında vergi yükünün ağır olması, vergi kanunlarının yapısındaki bozukluk, devletin bazı kesimleri vergi dışında bırakması ve vergi kaçakçılığının yaygın olması gelmektedir.

Vergi adaletsizliğinin en büyük nedeni olarak gösterilen “ağır vergi yükü” her ne kadar OECD ülkeleri ortalamasının altında olsada yapısı itibariyle dolaylı vergi ağırlıklı olması vergi sisteminin vergi adaletini ikinci plana attığını göstermektedir. Atılması gereken ilk adım toplam vergi gelirleri içindeki gelir vergisinin payının artırılması olmalıdır.

Vergilendirilmesi gereken alanların vergi dışında tutulmasını ifade eden vergi harcaması bir taraftan vergi tabanının daraltılmasına neden olabiliyorken diğer taraftan içinde barındırdığı istisna, muafiyetler ve indirimler ile mükelleflerin ödeme güçlerine ulaşılabilmesine imkân vermektedir. Her yıl hesaplanan toplam vergi harcaması miktarının yarısından fazlası Gelir Vergisi’nden kaynaklanmaktadır. Ancak gelir vergisi içindeki vergi harcaması olarak kabul edilen uygulamalara bakıldığında toplam tutarın yarısından fazlasının mükelleflerin ödeme güçlerine ulaşılması için kullanılan asgari geçim indiriminden kaynaklandığı görülmektedir. Bu bağlamda özellikle asgari geçim indirimi miktarının artırılması şeklinde yükseltilecek vergi harcaması miktarının vergi adaletine olumlu yönde katkı sağlayacağı söylenebilir.

Toplanamayan ve/veya toplanmayan vergi yine adaletsizliği yaratan bir başka noktadır. Toplanamayan vergi noktasında karşımıza vergi kaçakçılığı çıkmaktadır. 1980’lerden günümüze yapılan vergi incelemelerinin ortak noktası incelenen mükellef sayısı arttığında bulunan (gizlenen) matrah farkının da arttığı ve buna bağlı olarak tarhi istenen vergi tutarının da arttığıdır.

Bu sonucun yanında 1985-2016 döneminde her 100 mükelleften 2.6'sının denetime tabi tutulabildiği, vergi denetimi sonucunda kesilen cezaların tarhiyat öncesi uzlaşma yoluyla ortalama %90'ın üzerinde indirildiği eklendiğinde vergi adaletsizliğinin boyutları daha net ortaya çıkmaktadır. Özellikle uzlaşma mekanizması tekrar ele alınmalı, faydalanma şartları ağırlaştırılmalı ve vergi aslı üzerinden herhangi bir indirim yapılmamalıdır.

Toplanmayan vergi noktasında ise vergi afları vergi adaletini zedeleyen unsurların başında gelmektedir. Özellikle son yıllarda sık sık vergi affıyla ilgili düzenlemelerin yapılması vergisini zamanında ve tam ödeyen mükellefleri adeta cezalandırmakta ve vergi adaleti algısını zayıflatmaktadır. Bu bağlamda 2018 yılından itibaren uygulanmak üzere vergisini düzenli ödeyen (uyumlu) mükelleflere gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere vergi indirimi imkanı getirilmiştir. Düzenleme ile ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle yıllık beyanname verenler ile kurumlar vergisi mükelleflerine bu imkân sağlanmaktadır. Oysa gelir vergisinin asıl yükü ücretlilerin üzerindedir. Yapılan düzenlemenin ücret geliri elde edenleri de kapsayacak şekilde genişletilmesi vergi adaletinin artırılması anlamında daha yerinde olacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu incelendiğinde bireylerin ödeme güçlerine ulaşılabilmesi için en az geçim indirimi, artan oranlılık, ayırma ilkesi ve istisna-muafiyet-indirim gibi vergileme tekniklerinden faydalandığı görülmektedir. Ancak bu uygulamaların gözden geçirilmesi yerinde olacaktır.

Asgari geçim indirimi ekonominin gerçeklerine uygun bir hale getirilmeli ve gerçekten asgari geçime olanak verecek bir rakama yükseltilmelidir. Bu bağlamda asgari ücretin vergi dışı bırakılması vergi adaletine olumlu katkı yapması beklenebilir.

Bireylerin ödeme gücüne ulaşılmasında kullanılan diğer uygulama olan artan oranlı tarife yeniden düzenlenmelidir. Dilim sayısının artırılması ve özellikle en alt dilime uygulanan %15 oranının düşürülmesi vergi tarifesi yoluyla vergi adaletine katkı sağlayacak düzenlemelerdendir. Ayrıca asgari ücretliler eğer yasal düzenleme yapılmazsa yıl sonunda %20'lik dilime girmektedirler. Bu durumda asgari ücretlinin eline geçecek ücretten azalan miktar kadar merkez bütçeden kaynak aktarılması adalet açısından yerinde olacaktır.

Ayırma ilkesi uygulamasında 4369 sayılı Kanun ile engellilik indirimi müessesesinin genişletilmesi vergi adaleti bakımından olumlu bir adımdır. Ancak son yıllarda engellilik indirimi artış oranı asgari ücret artış oranının altında kalmıştır. Bu nedenle engellilik indirimi miktarlarının tekrar ele alınması adalet açısından önem arz etmektedir.

Bununla birlikte ücretler ile diğer gelir unsurları arasında dilim ayarlaması uygulaması yeterince etkili değildir. Bu bağlamda ücret gelirlerinin ücret dışı unsurların gelirlerinden 5 puan daha az oranda vergilendirilmesi daha adaletli bir uygulama olacaktır.

Vergilendirme de adaleti sağlayacak önemli bir unsur da gelir vergisi kanununda yapılacak gelir tanımı ile vergilendirilmesi gereken gelir konularının vergi dışında bırakılmamasıdır. Bu bağlamda gelirin tanımlanmasında kaynak teorisinden safi artış teorisine ağırlık verilmesi, 2. Maddenin yedinci gelir unsurunun “diğer kazanç ve iradlar” şeklinden “kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iradlar” şeklinde değiştirilmesi yerinde olacaktır. Böylece özellikle son yıllarda sıklıkla eleştirilen ortaya çıkan rantların vergilendirilememesi durumu da ortadan kalkacaktır. Yeni gelir tanımı ile vergi tabanının genişletilmesi vergi adaletini olumlu yönde etkileyecektir.

Gelirin tanımında kaynak teorisinden safi artış teorisine geçiş ile birlikte mükelleflerle devlet arasında ileride yapılacak vergi inceleme ve sorgulamalarda istenmeyen durumların yaşanmaması için *mali milat* uygulamasının da hayata geçirilmesi vergi adaletini olumlu yönde etkileyecektir.

Gelir vergisi unsurlarının vergileme tekniklerine bakıldığında ise kendi aralarında bir adaletsizlik olduğu görülmektedir. Gelir vergisi uygulamada tevkif yöntemi ile toplanabilen bir vergi haline gelmiştir.

Tevkif yöntemi ile toplanan verginin dağılımına bakıldığında ise ücretlerden tahsil edilen miktarın diğer gelir unsurlarının toplamından fazla olduğu görülmektedir. Bunun yanında ücret geliri elde edenlerin ücret ellerine geçmeden vergilerini öderken ticari ve serbest meslek kazancı elde edenlerin yaklaşık 4-4,5 aylık bir sürede vergilendirilmeleri ücret unsuru ile diğer gelir vergisi unsurları arasında adaletsizlik yaratan durumlardan birisidir.

Mevcut kanunda ticari kazançlar, zirai kazançlar ve serbest meslek kazançlarının safi tutarına ulaşılmasında mesleki harcamalar bir indirim unsuru olarak dikkate alınırken ücretlilere bu imkan yeterince tanınmamaktadır. Bu durum ücret geliri elde edenlerin ödeme güçlerinin tespitinde ücretliler aleyhine bir durum yaratmaktadır. Ücret geliri elde eden bireylerin gerçek ödeme gücüne ulaşılabilmesi için brüt ücretten safi ücrete geçerken özellikle yapılan mesleki harcamaların da indirilmesine imkan tanınmalıdır.

Belgeye dayalı mesleki harcamalar vergi idaresine düzenlenen bir form ile beyan edilip vergi matrahından indirim konusu yapılması ücretlilerin gerçek ödeme güçlerine ulaşılmasını sağlayacağından vergi adaletinin de gerçekleşmesine katkı sağlayabilecektir.

Ayrıca ücret kazancı elde eden kesimler arasında da adaletsizlikler bulunmaktadır. Aynı ücret geliri elde eden işçi ve memurun gelir vergisi yüklerinde işçi aleyhine farklılaşma olabilmesi, sporculara uygulanan vergi oranının diğer ücret geliri elde edenlere uygulanan en düşük oran (%15) olması gibi faktörler de değerlendirildiğinde vergide adaleti sağlama beklenen Gelir Vergisi'nin kendi yapısının adaletten uzaklaştığını göstermektedir.

Gelir Vergisi'nin vergi adaletine katkı sağlama yeteneğine kavuşması için atılması gereken önemli bir adım da ücret geliri elde eden herkesin beyan sistemine dahil edilerek beyan sisteminin işletilmesinin sağlanabilmesidir.

Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret geliri elde edenlerin beyannameye tabi olmaması bu tip mükelleflere sağlanan bir kolaylık gibi görünse de uygulamada belge düzeninin yerleşmemesine, kayıt dışı ekonominin artmasına, vergi yükünü yeterince hissedilememesinden dolayı vergi bilincinin yeterince oluşmamasına neden olabilmektedir.

Sonuç olarak Anayasanın “vergi ödevi” başlıklı 73'üncü maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*” hükmü yer almaktadır. Bu anayasal hükümlerle, herkesin vergi ödemekle yükümlü olduğu ve bireylerin yapacağı ödemenin mali gücüne göre olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Gelir Vergisi'nin mevcut yapısı ile vergi adaletini sağlama fonksiyonundan uzaklaştığı söylenebilir. Tekrar bu fonksiyonunu kazanabilmesi için yaptığımız

önerilerin Şu anda Meclis'te olan Yeni Gelir Vergisi Tasarısı'nda yer alması vergi adaletinin sağlanması açısından önem arz etmektedir.



## KAYNAKÇA

- Abelson, P., (2008), *Public Economics: Principles and Practise*, 2nd ed., Australia, McGrawHill.
- Acar, İ.A., Merter, M.E., (2004), Türkiye’ de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu, *Maliye Dergisi*, Sayı 147, ss 5-27.
- Adaçay, F.R., İslatince, H., (2009), *İktisadi Düşünceler Tarihi*, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Akalın, G., (2008), *Atatürk Dönemi Maliye Politikaları*, T.C. Maliye Bakanlığı, Yayın No: 2008/384. Ankara.
- Akbulut, A.R., (2003), “Tax Compliance (Vergiye Gönüllü Uyum), *Vergi Dünyası*, Sayı: 266, Ekim, ss. 89-97.
- Akdağ, R., (1945), “Tımar Rejiminin Bozulması”, *Ankara Üniversitesi Dil Tarih Coğrafya Fakültesi Dergisi*, c. III, Sayı 4, Ankara, ss.419-431.
- Akdoğan, A., (2014), *Kamu Maliyesi*, 16. Baskı, Ankara, Gazi Kitapevi.
- Akdoğan, A.,(2008), *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri)*, 8. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akdoğan, A., (2004), *Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Akgül, Y. G.,(2007), *Kamu Maliyesi (Ders Notları)*, Genişletilmiş 2. Baskı, Arıkan Yayıncılık, İstanbul.
- Aktan, C.C., (2000), *Monetarizm Ve Rasyonel Beklentiler Teorisi*, [http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal\\_iktisat/monetarizm/aktan-monetarizm.htm](http://www.canaktan.org/ekonomi/anayasal_iktisat/monetarizm/aktan-monetarizm.htm) (erişim, 27.08.2017).
- Aktan, C.C., (2002), *Vergi Zulüm ve İsyan*, Phonix, Ankara.
- Aktan, C.C., (2004), *Yeni İktisat Okulları*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- Aktan, C.C., Dileyici, D. ve Saraç, Ö., (2002), *Anayasal Perspektiften Vergi Reformu ve Vergi Reformu Önerisi*, *Anayasal İktisat*, Editör: Coşkun Can Aktan, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- Aktan, C.C., Dileyici, D. ve Vural, T., (2017), “Vergi Ne Üzerinden Alınmalı?: Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet”, içinde: *Kamusal Finansman: Vergileme Teori-Uygulama-Politika Önerileri*, Seçkin Yayınları.
- Aktan, C.C., (2002), *Anayasal İktisat*, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- Aktar, R., (2000), *Varlık Vergisi ve Türkleştirme Politikaları*, 3. Baskı, İletişim Yayıncılık, İstanbul.
- Aktan, C.C., (1999), *Müdahaleci Devletten Sınırlı Devlete*, Yeni Türkiye Yayınları, Ankara.

- Aktaş, R., (2009), “Vergi Adaleti ile “Uzlaşma” !”, [https://www.muhasabenet.net/makale\\_ramazan%20aktas-vergi%20adaleti%20ile%20uzlasma.html](https://www.muhasabenet.net/makale_ramazan%20aktas-vergi%20adaleti%20ile%20uzlasma.html) (erişim 03.01.2017).
- Aksoy, Ş., (1991), *Kamu Maliyesi*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Androini, J., (1991), The desirability of a permanent tax amnesty, *Journal of Public Economics*, ss:143-159. web: <http://econweb.ucsd.edu/~jandreoni/Publications/JPubE1991.pdf> erişim: 17.03.2015.
- Alm, J.; Beck, W., (1993), “Tax Amnesties and Compliance in The Long Run: A Time Series Analysis”, *National Tax Journal*, Volume 46, No 1, ss 53-60.
- Anıl, H., (1973), *Türkiye’de Vergi Yükü (1950-1970) (Gayrisafi Toplumsal Vergi Yükü Hesabı Üzerine Bir Deneme)*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Ankara.
- Arıkan, Z. ve İnneci, A., (2015), “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, *Sosyoekonomi*, Vol.24 (30), ss 11-28.
- Armağan, R., (2007), “Vergi Uzlaşmalarının Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Isparta İline İlişkin Bir Değerlendirme”, *Maliye Dergisi*, Sayı 153, Temmuz Aralık, ss. 160-178.
- Armağan, R., (2003), "Gelir Vergisinde Hayat Standardı Esası", *SDÜ İİBF Dergisi*, S. 1, C. 8, ss 265-282.
- Armağan, R. (2006), “Gelir Vergisi’nde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Sosyo-Ekonomik Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, S. 2, C. 11, s. (323- 347 ).
- Arsal, S.M., (1948), *Umumi Hukuk Tarihi*, İstanbul Matbaacılık, İstanbul.
- Arslan, A., (2000), “Türk Vergi Sistemi ve Hesap Uzmanları Kurulu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı 226, Haziran, ss.4-5.
- Arslan, A., (1992), “Vergi Yükü ve Türkiye’deki Durumu”, *Vergi Dünyası*, Sayı:135, Kasım.
- Arslan, M. (2004), *Türk Vergi Sistemi*, Nobel, 3. Baskı, Ankara.
- Arslan, M.; Biniş, M., (2012), “Türk Vergi Sisteminde Basit Usulde Vergilendirmenin Etkinliği-Basit Usulde Vergilendirme Vergi Ziyasına Neden Olabilir mi?”, *Mali Çözüm*, Temmuz-Ağustos, ss 53-70.
- Aslan, M., Şentürk, A.G., (2012), “Katma Değer Vergisi Kanununun Ruhu: İndirim Müessesesi Ve Verginin Yansıması”, *LY Mevzuat Dergisi*, Ağustos, web: <http://www.vmhk.org.tr/wp-content/uploads/2012/08/Memduh-AslanAk%C4%B1n-Gencer-%C5%9Eent%C3%BCrk-KDV-Kanununun-Ruhu.pdf> erişim: (28.02.2015).
- Aslan M., (2008), *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.

- Aslan, S., Yılmaz, A., (2001), “Tanzimat Döneminde Osmanlı Bürokratik Yapı ve Düşüncesinin Değişimi”, C.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 2, Sayı 1, ss. 287-297.
- Aslan, B., (2016), “Diğer Ücretlerin (Götürü Ücret) Vergilendirilmesi”, <http://muhasabedr.com/diger-ucretlerin-goturu-ucret-vergilendirilmesi-bilal-aslan-vergi-mufettisi/> (erişim 02.08.2017).
- Ataç, B., (2002), *Maliye Politikası*, Genişletilmiş 6. Basım, Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No: 18, Eskişehir.
- Ateş, L., (2006), *Vergilendirmede Eşitlik*, Der Yayınları: 84, İstanbul.
- Ateş, O. S., (2005), *Vergi Hukuku*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Ateşli, D.E., (1999), “4444 Sayılı Kanunun Mali Milat Açısından Değerlendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 132, Eylül, ss. 66-71.
- Atrostic, B.K. and Nunns, J.R., (1991), “Measuring Tax Burden: A Historical Perspective”, National Bureau of Economic Research January, pp. 343 – 420, web: <http://www.nber.org/chapters/c5981>, erişim:15.02.2015.
- Avcıoğlu, D., (1965), *Türkiye'nin Düzeni (Dün, Bugün, Yarın)*, II. Kitap, Tekin Yayınevi, İstanbul.
- Ay, H.M; Talaşlı, E., (2008), “Ülkelerin Ekonomik Gelişmişlik Seviyeleri ve Vergi Yapıları Arasındaki İlişki”, *Maliye Dergisi* Sayı 154 Ocak-Haziran, ss. 135-155.
- Aydemir, C., Güneş, H.H., (2006), *Merkantilizmin Ortaya Çıkışı*, Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi, [www.e-sosder.com](http://www.e-sosder.com), C. 5, Sayı: 15, ss. 136-158.
- Aygün, R., (2012), “Vergi Afları ve Vergi Uyumuna Etkisi”, *Vergi Dünyası*, Sayı 369, Mayıs, ss. 88-92.
- Aykın, H., (2017), “Ne Kadar Vergi Harcaması Yapıyoruz? Vergi Harcamaları Nereye Gidiyor?”, web adresi <https://vergidosyasi.com/2017/02/14/vergi-harcamasi-nedir-nereye-harcaniyor/>, (erişim 12.11.1982).
- Azmi, A.C. and Perumal, K.A., (2008), “Tax Fairness Dimensions In An Asian Context: The Malaysian Perspective”, *International Review of Business Research Papers*, Vol. 4 No.5 October-November 2008 Pp.11-19.
- Bakar, F., Gerçek, A., Mercimek, F., (2013), “Vergilemede Adalet Normunun Çeşitli Ülke Anayasalarındaki Görünümü”, *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, Cilt 5, No 2, ss. 62-76.
- Bakır, C. (2012), “ Maliye Bürokrasisinde Örgütsel Değişim ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın Kurulması”, *Amme İdaresi Dergisi*, 45( 2), 81-102.
- Bakkal, U., (2003), “Varlık Vergisi Kanunu'nun Maliye Teorisindeki Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırmalar Merkezi Konferansları, Seri 43-44, ss. 96-111.
- Bakkal, U. (2001). *Zirai Kazançların Vergilendirilmesinde Eleştirel Bir Bakış*. İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası, 51 (2), ss 91-98.

- Barrios, S., Figari, F., Gandullia and Riscado, S., (2016), “The fiscal and equity impact of tax expenditures in the European Union”, European Commission JRC Working Papers on Taxation and Structural Reforms No 1/2016.
- Batirel, Ö.F., (1990), *Kamu Maliyesi Teorisine Giriş*, Marmara Üniversitesi Yayını, İstanbul.
- Batirel, Ö.F., (2007), *Kamu Maliyesi ve Yönetimi*, T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, No: 24, İstanbul.
- Bay, H., (2003), *Gelir Vergisinde Basit Usul Uygulaması*, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Programı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Bayraklı, H.H., Saruç, N.T., Sağbaş, İ., (2004), “Vergi Kaçırma Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi ve Vergi Kaçaklarının Önlenmesi: Anket Çalışmasının Bulguları”, 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Bildiri Kitabı, Yaklaşım Yayıncılık, ss 204-253, Bursa.
- Benk, S. ve Diğerleri (2011), “An Investigation of Tax Compliance Intention: A Theory of Planned Behavior Approach”, *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 28, 180-188.
- Bessho, S.İ., (2016), “Case Study Of Central And Local Government Finance In Japan”, Asian Development Bank Institute, ADBI Working Paper Series, No. 599, <https://www.adb.org/sites/default/files/publication/199446/adbi-wp599.pdf> (erişim: 11.07.2017).
- Bıyık, R., (2001), “Hayat Standardı Esası”, *Vergi Dünyası*, Mart, Sayı 235, ss 16-22.
- Bıyık, R. (1999), “4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama Ve Tasarruftan Hareketle Gelirin Tespiti Ve Mali Milat Uygulaması”, *Vergi Dünyası*, Eylül Sayı 217, ss 22-42.
- Bildirici, Z., (1995), *Türk Vergi Sistemi*, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Yayın no: 1. Eskişehir.
- Bilgili, Y., (2014), *İktisat Okulları*, İkinci Sayfa Yayınları, 11. Bası, İstanbul.
- Bilici, N., (2011), *Vergi Hukuku*, Seçkin Yayınevi, 26. Baskı Ankara.
- Biniş, M., (2015), “Vergi Adaletini Sağlamaya Yönelik Bir Araç: Esnaf Muaflığı”, *Kastamonu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Nisan, Sayı 7, ss 52-63.
- Bıyan, Ö., (2014), *Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Beyan Sistemi Çalışmıyor*, Dünya Gazetesi, (05.06.2014).
- Bıyan, Ö., Yılmaz, G., (2012), “Ücretlerin Vergilendirilmesine İlişkin Karşılaştırmalı Bir Öneri: Beyanname Yükümlülüğü”, *Maliye Dergisi*, Sayı 162, Ocak-Haziran, ss 184-218.
- Bojer, H., (2003), *Distributional Justice Theory and Measurement*, Routledge, England.

- Brixi, Hana Polackova, Swift, Zhicheng Li ve Valenduc, Christian (2004), Tax Expenditures- Shedding Light on Government Spending through the Tax System, The World Bank, Washington.
- Brixi, H.P., Swift, Z. L. ve Valenduc, C., (2004), Tax Expenditures- Shedding Light on Government Spending through the Tax System, The World Bank, Washington.
- Brown, C.V.; Jackson, P.M., (2001), *Public Sector Economics*, Blackwell, 4th edition, Oxford, UK
- Budak, T., (2007), “Türk Vergi Hukukunda Vergi Adaleti: Anayasal Vergilendirme İlkeleri”, Vergi Dünyası, Nisan Sayı: 308, ss.205-221.
- Bulutoğlu, K., (2004), *Kamu Ekonomisine Giriş*, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul
- Bulutoğlu, K., (2004a), *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul.
- Bulutoğlu, K., (1978), *Türk Vergi Sistemi*, Temat Yayınları, İstanbul.
- Burman, L.E., Phaup, M., (2012), “Tax Expenditures, the Size and Efficiency of Government, and Implications for Budget Reform”, <http://www.nber.org/chapters/c12563.pdf> (erişim 01.05.2016).
- Canada Revenue Agency <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/ndvdl/tpcs/ncm-tx/rtrn/cmpltng/rprtng-ncm/rprtngmn-eng.html> (erişim: 10.06.2017).
- Canbay, T., (2009), *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)*, Dora, Bursa,
- Candan T., (2004), *Vergi Suçları ve Cezaları*, Süryay Süreli Yayınları, İstanbul.
- Cansız, H., (2006), “Vergi Mükelleflerinin Vergiyi Algılama Hakkındaki Görüşleri: Afyonkarahisar İli Örneği”, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt VIII, Sayı 2, ss 115-138.
- Christensen, A.L., Weihrich, S.G. & Gerbing, M.D. (1994), ‘The impact of education on perceptions of tax fairness’, *Advances in Taxation*, vol. 6, pp 63-94.
- Clemens, J., Emes, J., Basham, P., Samida, D., (2001), “Flat Tax Principles and Issues”, Fraser Institute Critical Issues Bulletin, <https://www.fraserinstitute.org/sites/default/files/FlatTaxTxt.pdf> (erişim tarihi: 14.03.2017).
- CGI, Code général des impôts, [https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=EA89B9E4D1FE9B007EF9D30927D723E0.tpdila07v\\_1?idSectionTA=LEGISCTA000006179568&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20170520](https://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do;jsessionid=EA89B9E4D1FE9B007EF9D30927D723E0.tpdila07v_1?idSectionTA=LEGISCTA000006179568&cidTexte=LEGITEXT000006069577&dateTexte=20170520) (erişim 14.07.2017).
- Corneo, G., (2004), “The Rise and Likely Fall of the German Income Tax, 1958-2005”, [http://www.wiwiss.fu-berlin.de/bibliothek/diskussionsbeitraege/diskussionsbeitraege-wiwiss/files-diskussionsbeitraege-wiwiss/discpaper18\\_04.pdf](http://www.wiwiss.fu-berlin.de/bibliothek/diskussionsbeitraege/diskussionsbeitraege-wiwiss/files-diskussionsbeitraege-wiwiss/discpaper18_04.pdf) (erişim: 10.06.2017).
- Coşar, N., (2003), “Varlık Vergisi Konusundaki Yolsuzluk Söylentileri”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt 58, Sayı 2, ss. 127.

- Çağan, N. (1972), *Türk Hukukunda Vergi Cezalarının Affı*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 29 Sayı: 1, Ankara.
- Çağan, N., (1982), *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul.
- Çakır, C., (2001), *Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi*, Küre Yayınları, İstanbul.
- Çakmak, T., (2014), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tekrar Gündeme Geliyor”, Web Site <https://vergialgi.net/gelir-vergisi-tasarisi/yeni-gelir-vergisi-kanunu-tekrar-gundeme-geliyor/> (erişim 11.10.2017).
- Çeçen, A., (2003), *Adalet Kavramı: Adalet Kavramının Göreliliği Üzerine Bir Deneme*, Turhan Kitapevi, 3.Bası, Ankara.
- Çelik, B.T., (2001), *Vergilemede Müdahale İlkesi*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Çelikkaya, A., (2013), *Vergi Teorisi*, Ankara, Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Çelikkaya, A. ve Gürbüz, H. (2008), “Mükelleflerin Vergiye Karşı Tutum ve Davranışlarını Etkileyen Çeşitli Değişkenler Arasındaki İlişkinin Analizi”, *Sosyo Ekonomi*, Temmuz-Aralık, 2008-2, ss 23-54.
- Çığ, M.İ., (2002), *Ortadoğu Uygarlık Mirası*, Kaynak Yayınları: 353, İstanbul.
- Çiçek, H., (2006), *Psikolojik ve Sosyal Yönden Yükümlülerin Vergilemeye Karşı Tutum ve Tepkileri (İstanbul İli Anket Çalışması)*, İSM MMO Yayın No:65, İstanbul.
- Çiçek, H. G. ve Herek, H., (2012), “Türkiye’de Vergi Suç ve Cezalarının Değerlendirilmesi: Antalya İli Örneği”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt XXXII, Sayı I, ss. 311-342.
- Çiçek, H., Karakaş, M. ve Yıldız, A., (2008), *Güneydoğu Anadolu Bölge’sinde Vergi Yükümlülerinin Vergiyi Algılama ve Tutum Analizi: Bir Alan Araştırması*, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/381, Ankara.
- Çomaklı, Ş.E. ve Gödekli, M.,(2011), *Vergilendirmede Anayasal Prensipler – Vergilemenin Anayasal Görünümü ve Anayasa Mahkemesi Karar Örnekleri*, Savaş Yayınevi, Ankara.
- Demir, İ.C., (2013), *Türkiye’de Vergi Yükü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle)*, Dora Basım Yayın Dağıtım, Afyon.
- Demir, İ.C. ve Gülten, Y., (2013), “Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması”, *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 11, Sayı 1, ss 269-286.
- Demir, İ.C., (2008), “ABD Vergi Sistemi ve Gelir İdaresi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi* Cilt X ,Sayı 1, ss 275-297.
- Demir, İ.C., (2008), “Vergi Ahlakı ve Belirleyenleri Ege Bölgesi Örneği”, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- Demir, O., (1997), *Ekonomide Devlet*, Sermaye Piyasası Kurulu Yayın No: 71, Ankara.

- Demir, A., (2012), “Hak, Adalet ve Özgürlük Bağlamında Rousseau”, Akademik Bakış Dergisi, Sayı 33, Kasım-Aralık, <http://www.akademikbakis.org/eskisite/33/23.pdf>, (erişim tarihi: 12.03.2017).
- Demiryürek, C., “Asgari Geçim İndirimi”, [http://www.verginet.net/dtt/4/Asgari\\_Gecim\\_indirimi.aspx](http://www.verginet.net/dtt/4/Asgari_Gecim_indirimi.aspx), (erişim 14.05.2016)
- Deutscher Bundestag, (2015), Bericht der Bundesregierung über die Entwicklung der Finanzhilfen des Bundes und der Steuervergünstigungen für die Jahre 2013 bis 2016 (25.Subventionsbericht),web [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche\\_Finzen/Subventionspolitik/2015-08-26-subventionsbericht-25-vollstaendig.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Oeffentliche_Finzen/Subventionspolitik/2015-08-26-subventionsbericht-25-vollstaendig.pdf?__blob=publicationFile&v=2), (erişim 09.11.2017).
- Devrim, F., (1998), *Kamu Maliyesine Giriş*, 3. Bası, İzmir, Anadolu Matbaacılık.
- Dikmen, M.O., (1969), *Maliye Dersleri*, 1. Kitap: Giriş ve Genel Vergi Teorisi, Fakülteler Matbaası, 3. Baskı, İstanbul.
- Dileyici, D., Özkıvrak Ö., (2010), “Bütçe Anlayışındaki Değişim Süreci: Denk Bütçe İlkesinin Ereyonu ve Açık Bütçe Politikası”, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, Cilt 2, No 1, ss. 33-55.
- Diril, F., Arat, M., (2015), “ Vergileme İlkeleri Çerçevesinde Ücretliler Bakımından Mesleki Harcamalara Bakış: Akademisyenler Üzerine Bir Alan Araştırması”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Cilt: 22, Sayı:1, ss 113-138.
- Dodge, J.M., (2005), Theories Of Tax Justice: Ruminations On The Benefit, Partnership, And Ability-To-Pay Principles, Florida State University College of Law, Public Law and Legal Theory Working Paper No. 150 <https://poseidon01.ssrn.com/delivery.php?ID=676067083085096094114030072115064078034050019023060074029022106088102016030127093099032060018032059046053098102083029022127102066027021040018070028118097031092070078041003088024072082104121071029068001065110030102027079008084064030116006024072127&EXT=pdf> (erişim tarihi: 13.03.2017).
- Doğan, H. (2016), “Türk Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Hakkında Bazı Görüş ve Öneriler”, Vergi Dünyası, Eylül, Sayı 421, ss 90-103.
- Doğan, S. (2002), “Türkiye’de Vergi Yükünün Gelişimi (1980’lerden 2000’e)”, Vergi Dünyası, Sayı: 246, Şubat, ss 151-160.
- Doğrusöz, B., (2010), “Vergi Suç ve Cezaları Değişirken”, <http://turmob.org.tr/turmobweb/Kurumsal/Turmob/BasinOdasi/BasinDetay.aspx?param=Soq4qnjForU56cGB3A2b3fgJs+fuBM5qadGgAM+BOLhcRCrHW/GLTA==> (erişim 29.04.2016)
- Dönmez, R., (2008), *Kamu Maliyesi*, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Dönmez, R., (1992), *Teoride ve Uygulamada Vergi Afları*, Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 557, Eskişehir.

- Durmuş, S. ve Aydemir, N.K., (2016), “Atatürk Dönemi Türkiye Ekonomisi (1923-1938)”, KAÜİİBFD, Cilt 7, Sayı 12, ss.155-167.
- Edizdoğan, N., Gümüş, E., (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Maliye Dergisi, Sayı 164, Ocak-Haziran, ss. 99-119.
- Edizdoğan, N., (1982), *Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları*, Uludağ Üniversitesi Yayınları, No: 3-025-0073, Bursa.
- Edizdoğan, N., (2008), *Kamu Maliyesi*, 10. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- Edizdoğan, N., Çelikkaya, A., (2012), *Vergilerin Ekonomik Analizi*, Dora Basım Yayın Dağıtım, , Bursa.
- Edizdoğan, N. ve Özker A.N., (2002), *Türk Vergi Sistemi-Gelir Vergisi*, Ekin Kitapevi, Bursa.
- Einhorn, R. L., (2008), *American Taxation, American Slavery*, University of Chicago Pres, Chicago, IL, USA.
- Eker, A., (1999), *Kamu Maliyesi*, 4. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Maliye Bölümü, İzmir.
- Ekici, E., (2006), “Hobbes ve Rousseau : Toplumsal Sözleşme Kuramı”, Kaygı : Uludağ Üniversitesi Fen Edebiyat Fakültesi Felsefe Dergisi, Bahar, Sayı 6, ss. 78-89.
- Elgin, C. ve Öztunalı, O., (2012), *Shadow Economies around the World: Model Based Estimates*, [http://www.econ.boun.edu.tr/public\\_html/RePEc/pdf/201205.pdf](http://www.econ.boun.edu.tr/public_html/RePEc/pdf/201205.pdf) (erişim 31.08.2016).
- Emektar, F., (2014a), “Vergi Harcamaları Kavramı ve Türkiye’nin 2006-2014 Yılları Vergi Harcamaları”, *Vergi Dünyası*, Sayı 393, Mayıs, ss. 98-113.
- Emektar, F., (2014b), “Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Karşılaştırmalı Analizi -2”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 306, Mart, ss 74-79.
- English Income Tax Act, (2007), Web Site <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents> (erişim 10.04.2017).
- Erdinç, T., (1974), *Jean-Jacques Rousseau Görüşleri ve Demokratik Sistem Üzerindeki Etkileri*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt 40, Sayı 1-4, ss. 289-327
- Erdoğan, İ., (2000), “Osmanlı İktisadi Düzeninde İhtisab Müessesesi ve Muhtesiblik Üzerine Bir Deneme”, *Ankara Üniversitesi Osmanlı Tarihi Araştırma ve Uygulama Merkezi Dergisi*, Sayı: 11, ss. 123-145.
- Erginay, A., (2010), *Kamu Maliyesi*, 18. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi.
- Erkan, M., (2013), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Üzerine Değerlendirme”, Web Site [http://www.erkymm.com/resimler/ERK\\_YMM\\_sirkuler\\_\\_65\\_1.pdf](http://www.erkymm.com/resimler/ERK_YMM_sirkuler__65_1.pdf), (erişim 10.06.2017).
- Eroğul, C., (2000), *Anatüzüğe Giriş (Anayasa Hukukuna Giriş)*, İmaj Yayınevi, Ankara.

- Ersoy, A., (2008), *İktisadi Teoiler ve Düşünceler Tarihi*, 3. Basım, Nobel, Ankara.
- Esener, T., (2010), *Hukuka Giriş: Genel Hukuk Bilgisi*, Alkım Yayınevi, 9. Baskı, İstanbul.
- European Union, Web Site, [http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/germany/index\\_en.htm](http://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/germany/index_en.htm) (erişim 10.04.2017)
- Eyüpgiller, S.S., (1993), “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 3, Mart, ss. 73-79.
- Falay, N., (1996), *Maliye Tarihi*, İstanbul, Filiz Kitapevi.
- Fellows, J.A., (1995), “A Conceptual Analysis of the Flat Tax (Cover Story)”, *The CPA Journal*, July <http://archives.cpajournal.com/old/17335510.htm>.
- Ferhatoğlu E. ve Gümüş E. (2009), “Mali Miladın Yenisi: 5811 Sayılı Kanun”, *E-Yaklaşım Dergisi*, Sayı:195.
- FIPECO, (2016), Les fiches de l’encyclopédie, web <https://www.fipeco.fr/pdf/0.39050600%201502534718.pdf> (erişim 04.11.2017).
- French Property, Web site, <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/> (erişim 01.06.2017).
- French Property , Web site, (<https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances/>) (erişim 01.06.2017).
- French Property, Web site, [www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/](http://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/) (erişim 01.06.2017).
- Fullerton, D., Metcalf, G.E., (2002), *Handbook of Public Economics*, Volume 4, Chapter 26, Edited by A.J. Auerbach and M. Feldstein, 1787-1872. Web: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.194.8574&rep=rep1&type=pdf>, Erişim: 24.02.2015
- Gago, U., (2008), “Vergi Genlerimiz I”, *Vergi Portalı*, <https://www.vergiportalı.com/Popup/Yazdir.aspx?Type=content&Id=187> (erişim 17.11.2015)
- Gberegbe F.B., et. al. (2015), “Perception of Tax Fairness and Personal Income Tax Compliance”, *IOSR Journal of Economics and Finance*, Volume 6, Issue 6. Ver (Now.-Dec. 2015), pp 01-11.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2007a), *Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 22 Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ekim.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2007b), *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 50, Kasım.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2014), *Vergilendirme Bülteni*, Sayı 8, Ağustos, <http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation8.pdf> (erişim 28.07.2017).

- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017a), Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 234. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017b), Serbest Meslek Kazancı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 244. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017c), Ücret Geliri Elde Edenler İçin Vergi Rehberi, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 246. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, 255 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/node/89150> (erişim 08.12.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2016), “GVK. Geçici 67’nci Madde Uygulaması İle İlgili Olarak Gerçek Kişilere Yönelik Vergi Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 214 Mart.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2008), 219 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, <http://www.gib.gov.tr/node/87597> (erişim 22.11.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (1998), “219 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği”, web <http://www.gib.gov.tr/node/87597/pdf> (erişim 03.12.2017).
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017f), “Menkul Sermaye İradı Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 242. Ankara.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017e), “Kira Geliri Elde Eden Mükellefler İçin Vergi Rehberi”, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 236, Şubat.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, (2017d), “Hazır Beyan Sistemi 2017”, <https://intvd.gib.gov.tr/hazirbeyan/pdf/uygulama2017.pdf> (erişim 28.11.2017).
- Genç, M., (2012), *Osmanlı İmparatorluğunda Devlet ve Ekonomi*, Ötüken Yayın, 8.bası, İstanbul.
- Gerbing, M.D., (1988), An Empirical Study of Taxpayer Perceptions of Fairness, Dissertation, The University of Texas at Austin, US.
- Gerçek, A., (2012), “Yeni Gelir Vergisi Kanunu Taslağı Neler Getirecek?”, Bursa Bilanço Dergisi, Eylül-Ekim, Sayı 142, ss 70-71.
- Gerçek, A., (2011), “6009 Sayılı Kanundan Sonra Ücretlerinin Vergilendirilmesi Adil mi?”, BSM MMO Bilanço Dergisi, Sayı 131, Ocak-Şubat, <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yazarlar/makaleler/131AGE.pdf> (erişim 14.05.2016)
- Gilligan, G.; Richardson, G., (2005), “Perceptions of Tax Fairness and Tax Compliance in Australia and HongKong – A Preliminary Study”, Journal of Financial Crime, 12(4), pp 331-343.
- Giray, F., (2006), “Düz Oranlı Vergi ve Uygulamaları”, e-Yaklaşım, Sayı 34, Mayıs.
- Giray, F., (2006), *Maliye Tarihi*, Bursa, Ezgi Yayınevi.
- Giray, F., (1995), “Türk Gelir Vergisi Uygulamasında Vergi Tarifesinin Yapısı”, Yaklaşım, Sayı 29, ss. 91-94.

- Gov.uk, Web site, <https://www.gov.uk/income-tax-rates/current-rates-and-allowances> (erişim 10.04.2017).
- Gov.uk, Web site, <https://www.gov.uk/government/publications/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18/tax-and-tax-credit-rates-and-thresholds-for-2017-18#fn:9> (erişim 12.05.2017)
- Gök, M; Biyan, Ö ve Akar, S., (2013), “Vergilemede Adalet İlkesinin Anayasal Temelleri ve Uygulamaya Yansımaları: Seçilmiş OECD Ülkeleri Açısından Karşılaştırmalı Bir Analiz”, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Cilt XXXIV, ss. 269-292.
- Gök, M.; Yalçın, A.Z., (2015), “Türkiye'de Asgari Ücretliler Üzerindeki Vergi Yükünün Diğer Yükümlü Grupları ile Karşılaştırılması”, Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi, Cilt:13, Sayı:1, ss 219-255.
- Gökbudar, A.R., (1998), “Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı: 4, ss.177-201.
- Gökbunar, A.R., (2004), “19. ve 20. Yüzyıllarda Yaşanan Göçlerin Türk Maliye Tarihi Açısından Analizi”, Gazi Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 6, Sayı:3, ss. 231-252.
- Göze, A., (2000), *Siyasal Düşünceler ve Yönetimler*, Beta Yayınları, 9. Bası, İstanbul.
- Gözler, K., (2008), “Tabii Hukuk ve Hukuki Pozitivizme Göre Adalet Kavramı”, Muhafazakar Düşünce, Kış 2008, Yıl: 4, Sayı: 15, ss. 77-90.
- Greco, A., (2004), Flat Tax — The British Case, Adam Smith Institute, <http://dspace.africaportal.org/jspui/bitstream/123456789/12918/1/Flat%20Tax%20The%20British%20Case.pdf?1> (erişim tarihi 14.03.2017).
- Grassi, C.M., (2015), “Status and Impact of the Ability to Pay Principle in the ECJ's Case Law Concerning Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances”, CFE Working Papers series No. 52, [http://www.cfe.lu.se/sites/cfe.lu.se/files/cfewp52\\_1.pdf](http://www.cfe.lu.se/sites/cfe.lu.se/files/cfewp52_1.pdf) (erişim: 12.05.2016).
- Gündüz, A.Y., (2012), “Osmanlı Devletinin Ekonomi ve Dış Borç Politikası, Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı 2, Cilt 2, ss 1-18.
- Güneş, G., (1998), *Verginin Yasallığı İlkesi*, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Günışıldar, Ü., (2007), “Asgari Geçim İndirimi Derhal Kaldırılmalıdır!”, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/umit/001/> (erişim 07.12.2017).
- Güran, T., (1998), “Tanzimat Dönemi Osmanlı Maliyesi”, İÜİF Mecmuası 60. Yıl Özel Sayısı, C. 49, İstanbul.
- Güriz, A.,(1996), *Hukuk Felsefesi*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 511, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No: 26, Ankara.
- Hall, R.E.; Rabushka, A., (1985), *The Flat Tax*, Hoover Institution Press Publication, Second Edition, USA.

- Heaton, H., (2005), *Avrupa İktisat Tarihi*, Çeviren: M.Ali Kılıçbay ve Osman Aydoğmuş, Paragraf Yayınevi, Ankara.
- Herekman, A., (1989), *Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı Cilt-II)*, Sevinç Matbaası, , Ankara.
- Hesap Uzmanları Kurulu (1995), *Türk Vergi Sistemi ve 50. Yılında Hesap Uzmanları Kurulu*, HUK 50. Yıl Armağanı, Ankara.
- Hürriyet, (2001), “Hazine Bonosuna Yeni Vergi Kolaylığı”, [http://bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/ekonomi-haberleri/hazine-bonosuna-yeni-vergi-kolayligi\\_ID375925/](http://bigpara.hurriyet.com.tr/haberler/ekonomi-haberleri/hazine-bonosuna-yeni-vergi-kolayligi_ID375925/) (erişim 30.11.2017).
- IRPEF, <http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getSommario&id={31D694E8-4398-4030-873B-FEAF5A6647F9}> (erişim 15.07.2017).
- İnalçık., H., (1964), “Tanzimat’ın Uygulanması ve Sosyal Tepkileri”, *Belleten*, Cilt XXVIII, Sayı 112, ss. 603-690.
- İnalçık, H., (1999), “Osmanlı Fetih Yöntemleri”, *Cogito*, Osmanlı Özel Sayısı (Üç Aylık Düşünce Dergisi), Sayı: 19, ss. 115-135.
- İnalçık, C., (2012), “Vergi Yükü: Türkiye ve OECD Ülkeleri Karşılaştırması”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 369, Mayıs, ss. 16-30.
- İpek, S.; Kaynar, İ., (2009), “Vergiye Gönüllü Uyum Konusunda Çanakkale İline Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, *Yönetim ve Ekonomi*, Cilt 16, Sayı 1, ss 173-190.
- İzgi, K., (2011), *Vergi Ahlakını Etkileyen Faktörler: Sakarya Üniversitesi Örneği*, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya.
- James, S. and Alley, C. (2002). “Tax Compliance, Self-Assessment System and Tax Administration”, *Journal of Finance, and Management in Public Services*, 2(2), Pp 27 -42.
- Japanese Income Tax Act, <http://www.japaneselawtranslation.go.jp/law/detail/?vm=04&re=02&id=52&lm=01>, (erişim: 11.07.2017).
- Jatteau, A., (2010), “Historical Evolution of Income tax in France and the US”, [http://piketty.pse.ens.fr/files/Historical%20evolution%20of%20income%20tax%20\(Arthur%20Jatteau\).pdf](http://piketty.pse.ens.fr/files/Historical%20evolution%20of%20income%20tax%20(Arthur%20Jatteau).pdf), (erişim: 02.10.2015).
- Kalkınma Bakanlığı, *Onuncu Kalkın Planı*, Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Ankara.
- Kaneti, S., (1989), *Vergi Hukuku*, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Kaplan, R., (2012), “En Az Geçim İndirimine İlişkin Bazı Yabancı Ülke Uygulamaları ve Türkiye Açısından Değerlendirmeler”, *Maliye Dergisi*, Sayı 163, Temmuz-Aralık, ss. 367-388.

- Karakoç, Y., (2004), *Genel Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Karaman, K., Pamuk, Ş., (2009), “Avrupa Devletleriyle Bir Karşılaştırma: Osmanlı Bütçeleri ve Mali Yapının Evrimi”, *Toplumsal Tarih Dergisi*, Kasım, Sayı:191, ss. 26-33.
- Karayılmazlar, E. ve Güran, M.C., “Gelir Vergisi Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Sayı 60-2, ss 141-169.
- Kayaalp, O., (1989), “Early Italian Contributions to the Theory of Public Finance: Pantaleoni, De Viti, and Mazzola,” in D. A. Walker (ed.), *Perspectives on the History of Economic Thought*, vol. I, London: Edward Elgar Publishing Ltd (1989: 155–180).
- Kayihan, Ş., (2013), *Hukukun Temel Kavramları*, Seçkin Yayıncılık, 5. Bası, Ankara.
- Kazgan, G., (1974), *İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi*, Ankara, 2. Basım Bilgi Yayınevi.
- Kendrick, M.S., (1939), “The Ability-to-Pay Theory of Taxation”, *The American Economic Review*, Vol. 29, No. 1 March, pp. 92-101. Web: [www.jstor.org/stable/1806989](http://www.jstor.org/stable/1806989) , erişim: 07.03.2014.
- Kıldış, Y., (2008), “Vergilendirmede Adalet İlkesi Açısından Türk Gelir Vergisine Bakış”, *Vergi Dünyası*, Sayı: 351, Mayıs, ss 126-131.
- Kıldış, Y., (2010), “ Basit Usulde Vergilendirme ve Ortaya Çıkan Bazı Sorunlar”, E-Yaklaşım.
- Kıvanç, A., (2012), “Azami kazanç asgari vergi!”, <http://www.haberturk.com/ekonomi/makro-ekonomi/haber/793239-azami-kazanc-asgari-vergi> (erişim 22.11.2017).
- Kızılot, Ş., (2013a), “Vah Zavallılar”, *Hürriyet*, 18.Kasım.2013., <http://www.hurriyet.com.tr/vah-zavallilar-25142802> (erişim 30.09.2017).
- Kızılot, Ş., (2013b), “İşçinin vergisi ile memurun vergisi arasında uçurum var”, *Hürriyet*, 01/08/2013. <http://www.hurriyet.com.tr/iscinin-vergisi-ile-memurun-vergisi-arasinda-ucurum-var-24433415> (erişim 12.07.2017).
- Kızılot, Ş., Kılıç, C., ve Müderrisoğlu, O., (2006), *AB Yolunda Mali Dünyamız*, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, Ankara.
- Kızılot, Ş., vd., (2007), *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Kızılot, Ş.; Kılıç, C. ve Müderrisoğlu, O., (2006), *AB Yolunda Mali Dünyamız*, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu, Yayın no: 273, Temmuz, Ankara.
- Kızılot Ş, Çomaklı, Ş.E., (1994), “Vergi Kayıp ve Kaçakları ve Kayıt dışı Ekonomi İlişkisi ve Boyutlarının Mevzuat Açısından Değerlendirilmesi”, 19. Maliye Sempozyum Kitabı, ss. 115-157.
- Kirmanoglu, H., (2009), *Kamu Ekonomisi Analizi*, Beta Yayınları, 2. Baskı, İstanbul.

- Koç, İ.C., (2000), “İzmir İktisat Kongresi'nin Türk Ekonomisinin Oluşumuna Etkileri”, Atatürk Üniversitesi Atatürk Dergisi, Cilt 3, Sayı 1, ss. 145-167.
- Koç, A., (2007), “Asgari Geçim İndirimi Nasıl Uygulanacak?”, Mali Çözüm, Sayı 37.
- Kolçak, M., (1994), Türk Vergi Sistemi, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum.
- Korkmaz, E., (1981), *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul.
- Kök, R., (1999), *İktisadi Düşünce Kavramının Analitik Evrimi*, Anadolu Matbaacılık, İzmir,
- KPMG, (2015), “Taxation in Japan 2015”, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/03/jp-en-taxation-in-japan-201511.pdf>, (erişim: 11.07.2017).
- KPMG, Web site, <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/italy-income-tax.html> (erişim 13.07.2017).
- Kumrulu, A., (1976), “Mali Denge Vergisi”, AÜHF Dergisi, Sayı 1-4, Cilt XXXIII Ankara, ss. 49-62.
- Kumrulu, A., (1979), “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHF Dergisi, Sayı 1-4, CİLT : XXXVI Ankara ss. 147-162.
- Küçük, Ş. (2012), “Türk Anayasalarında Vergilendirme İlkeleri”, Yaklaşım, Şubat, Sayı 230, ss 49-55.
- Küçükkalay, A.M., (2008), *İktisadi Düşünce Tarihi*, Beta, İstanbul.
- Lothian, J.R., (2009), “Milton Friedman’s Monetary Economics and the Quantity-Theory Tradition”, Journal of International Money and Finance, Volume 28, Issue 7, November, <http://resolver.ebscohost.com/openurl?sid=google&aunit=JR&auplast=Lothian&atitle=Milton+Friedman%27s+monetary+economics+and+the+quantity-theory+tradition&id=doi:10.1016/j.jimonfin.2009.06.002&title=Journal+of+International+Money+%26+Finance&volume=28&issue=7&date=2009&spage=1086>, (erişim: 15.07.2016).
- Maliye Bakanlığı, (2013), Gelir Vergisi Kanun Tasarısı ve Genel Gerekçesi.
- Maliye Bakanlığı (2000), *İhsaiyat-ı Maliye (Maliye İstatistikleri) 1885-1909*, T.C. Maliye Bakanlığı. Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı ; Yayın No: 2000/357 Ankara.
- Maliye Bakanlığı Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü (2007), *Vergi Harcamaları Raporu*, Sayı: B.07.0.GEP.10.10-2007, Ankara
- Mankiw, N. G., (1998), *Principles of Economics*, DrydenPress, 4 th. Ed., United State of America.
- McGee, R.W., (2004), *The Philosophy of Taxation and Public Finance*, Kluwer Academic Publishers, London.

- Medina, L., Schneider, F., (2017), "Shadow Economies around the World: New Results for 158 Countries over 1991-2015", [https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Rh29vogKJhcJ:https://www.conftool.pro/iipf2017/index.php/Schneider-Shadow\\_Economies\\_around\\_the\\_World-255.pdf%3Fpage%3DdownloadPaper%26filename%3DSchneider-Shadow\\_Economies\\_around\\_the\\_World-255.pdf%26form\\_id%3D255%26form\\_version%3Dfinal+&cd=6&hl=tr&ct=clnk&gl=tr](https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Rh29vogKJhcJ:https://www.conftool.pro/iipf2017/index.php/Schneider-Shadow_Economies_around_the_World-255.pdf%3Fpage%3DdownloadPaper%26filename%3DSchneider-Shadow_Economies_around_the_World-255.pdf%26form_id%3D255%26form_version%3Dfinal+&cd=6&hl=tr&ct=clnk&gl=tr) (erişim 09.12.2017).
- Melville, A., (2011), *Taxation Finance Act 2010*, 16th ed. New York : Financial Times/PrenticeHall.
- Meriç, İ. Ve Deligöz, C., (2014), "Gelir Vergisi Kanun Tasarısı Yasalaşır mı, Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergileri Nasıl Etkiler?", *Vergi Dünyası*, Ocak, Sayı 389, ss 65-69.
- Miller, F.; Vandome, A.F.; McBrewster, J., (2010), *Economics*, Alphascript Publishing, U.S.A.
- Ministere des Finances (2016), *Présentation De La Fiscalité*, <https://translate.google.com/?hl=tr#auto/tr/PR%C3%89SENTATION%20DE%20OLA%20FISCALIT%C3%89%0AFRAN%C3%87AISE> (erişim 13.07.2017).
- Mitchell, D.J., (2005), "A Brief Guide to the Flat Tax", Backgrounder, The Heritage Foundation, No: 1866, July, file:///C:/Users/Rana/Downloads/bg1866.pdf.
- Muhasebex*, (2016), "2016 Asgari Ücret / 2016 Asgari Geçim İndirimi (AGİ) ve 2016 İşçilik Maliyeti", <http://www.muhassebex.com/2016-asgari-gecim-indirimi-agi-ve-2016-iscilik-maliyeti>, (erişim 15.05.2016).
- Murphy, K., (2004), "Procedural Justice and Tax Compliance", Centre for Tax System Integrity, Working Paper No: 56, Australian National University.
- Musgrave, R. A., Musgrave P. B., (1989), *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill 5 th. Ed., New York.
- Musgrave, R., (1959). *The Theory of Public Finance*. New York: McGraw Hill.
- Musulini, J., (1983), *Hürriyet Bildirgeleri: Magna Charta'dan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesine*, Çev: Necmi Zeka, Belge Yayınları, İstanbul.
- Muter, N.; Sakıncı, S.; Çelebi, K., (1993), *Mükelleflerin Vergi Karşısındaki Tutum ve Davranışları Araştırması*", Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Manisa.
- Mutlu, A., (2009), *Tanzimat'tan Günümüze Türkiye'de Vergileme Zihniyetinin Gelişimi*, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayın No: 2009/390, Ankara.
- Mutlu, A., Çelen, M., (2012), *Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçindeki Yeri: Siyasal, Sosyal ve Ekonomik Sonuçları*, TÜSİAD, Yayın No: TÜSİAD-T/2012-10/532, Ekim, İstanbul.

- Mutluer, K. vd., (2013), *Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 3. Baskı, İstanbul.
- Mutluer, K.; Heper, F., ve Dönmez R., (2004), *Vergi Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- Mutluer, K., (2005), *Türk Vergi Sistemi*, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 1572, 2. Baskı, Ağustos, Eskişehir.
- Nadaroğlu, H., (1983), *Kamu Maliyesi Teorisi*, 5. Baskı, İstanbul, Met/Er Matbaası.
- Nadaroğlu, H. (1984), 1983'de Türk İktisat Politikası Sempozyumu ve 1980 Sonrası Türk Vergi Politikası Sempozyumu Tebliğler, Maliye Politikası ve Türkiye'deki Uygulama (1980 Sonrası Dönemi), Marmara Üniversitesi Yayın no 413, İstanbul.
- Nadaroğlu H., (1996) *Kamu Maliyesi Teorisi*, İstanbul, Beta Basım Dağıtım.
- Neumark, F., (1951), *Maliyeye Dair Tetkikler*, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, No:9, İstanbul.
- Neumark, F., (1975), *Vergi Politikası; Adil ve Ekonomik Bakımdan Rasyonel Bir Vergi Politikasının Temel Prensipleri*, İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayınları, No:357, İstanbul.
- Neumark, F. (1946), *Gelir Vergisi*, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- Neumark, F., (1946), *Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*, Hak Kitapevi, İstanbul.
- OECD, (2016), Revenue Statistic, <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm> (erişim 19.05.2017)
- Oktar, S.A., (2012), *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitapevi, 8. Baskı, İstanbul.
- Oktar, S.A., (2005), *Vergi Hukuku*, İstanbul, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Organ, İ.; Güler, A., (2012), “Şehir İçi Ulaşım Faaliyetlerinde Kazancın Basit Usulde Vergilendirilmesinin Yarattığı Vergi Adaletsizliği: Denizli Örneği”, Maliye Dergisi, Temmuz-Aralık, Sayı 163, ss 187-203.
- Orhaner, E., (1999), “Türkiye’de 1987-1997 Döneminde Vergi Yükü Değişmeleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:135, Aralık, ss. 64-93.
- Orhaner, E., (2000), *Kamu Maliyesi*, 3. Baskı, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Ortaç, F.R., (2000), *Gelir Vergisinin Üniter Yapısı*, Gazi Kitapevi, Ankara.
- Ortaç, F.R., (1999), “Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması”, Gazi Üniversitesi İ.İ.İ.F. Dergisi, Cilt 1, Sayı 2, Ankara, ss. 105-115.
- Ortaç, F.R.; Saraçoğlu, F. (1998), “Ücretlerin Vergilendirilmesinde Farklı Vergi Tarifesi uygulamasının Değerlendirilmesi”, Yaklaşım, Kasım, Sayı 71, ss 81-86.
- Oxford English Dictionary, <http://www.oed.com/> (Erişim Tarihi 02.02.2016).

- Ökte, F., (1951), *Varlık Vergisi Faciası*, Nebioğlu Yayınevi, Birinci Baskı, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N., (2002), *Vergi Hukuku*, 10.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Önder, İ.; Kazgan, G., (1992), *Türkiye'de Gelir Bölüşümü- Bozan Etkenler ve İyileştirilmesine İlişkin Politikalar*, TOBB, Ankara.
- Öner, E., (2017), *Vergi Hukuku*, Seçkin, Ankara.
- Öner, E., (2016), *Türk Vergi Sistemi*, Seçkin, Ankara.
- Öner, E., (2005), *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/369, Ankara.
- Öner, E., (1986), *Kamu Maliyesi I*, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/282.
- Öz, E., Akçay, F., (2013), “Futbolcular Özelinde Sporcuların Vergilendirilmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı 300, ss 34-55.
- Öz, E., Rakıcı, C., (2004), “Türk Gelir Vergisi Tarifelerinin Değerlendirilmesi”, *Çimento Müstahsilleri İşverenleri Sendikası Dergisi*, Sayı 5, Cilt 18, ss 24-31.
- Öz, S., Çubukçu, D.Ö., (2011), “Af ya da Adalet: Yeni Mali Af Yasası”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Sayı 66-2, ss. 247-245.
- Öz, S., (2006), *Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- Özbalcı, Y., (1997), *Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Feryal Matbaacılık, Ankara.
- Özcan, S., (2016), “Asgari Ücretli İle Maaşı Yüksek Olana Eşit İade”, <http://www.gazetevatan.com/asgari-ucretli-ile-maasi-yukse-olana-esit-iade-93345-ekonomi/> (erişim 07.01.2017).
- Özel, İ., (2015), “*Vergilendirmede Ayırma Kuramı ve Türkiye Uygulaması*”, *Vergi Dünyası*, Sayı 408, Ağustos, ss 65-75.
- Özel, S., (2012), “Vergi Borcunun Ortadan Kalkması ”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 234, Haziran, ss. 16-19.
- Öztürel, A., (1943), “Vergilendirmede Sakatlık Baremi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 37, Sayı 1, ss 441-459.
- Öztürk, N., (2007), *Piyasa Başarısızlığından Kamu Ekonomisi Başarısızlığına: Ekonomide Devletin Değişen Rolü*, Palme Yayınevi, Ankara.
- Öztürk İ., Ozansoy A., (2011), “Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 161, Temmuz-Aralık, ss 197-214.
- Pakalın, M., Z., (1977), *Maliye Teşkilatı Tarihi (1442-1930)*, Cilt 1, İstanbul.

- Pakalın, M. Z., (1993), *Osmanlı Tarih Deyimleri ve Terimleri Sözlüğü*, Cilt: III, MEB Yayınları, İstanbul.
- Pallas, C., (2002), Tax Harmonization: The Case of Germany at the Beginning of the Nineteenth Century Lessons for the Twenty-First Century?, Web: <https://www.uni-hamburg.de/fachbereiche-einrichtungen/fb03/ifw/PallasPaper03.pdf> (erişim:03.10.2015)
- Parlak, M.; Parlak, Z., (2012), “Osmanlı Mali Sistemi ve Divan-ı Muhasebata Giden Yol”, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık, Sayı: 87, ss. 19-38.
- Pehlivan, O., (2011), *Kamu Maliyesi*, Murathan Yayınevi, Trabzon.
- Pınar, A., (2003), *Kamu Maliyesi ve Maliye Politikası*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Pricewaterhouse Coopers, Web Site, Tax Summaries, <http://taxsummaries.pwc.com/uk/taxsummaries/wwts.nsf/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income> (erişim 15.05.2017).
- Pricewaterhouse Coopers, Web Site, Tax Summaries, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/JDCN-89HSQ7> (13.07.2017).
- Pricewaterhouse Coopers, Web Site, Tax Summaries, <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Italy-Individual-Taxes-on-personal-income>, (erişim 13.07.2017).
- Rawls, J., (2003), *The Theory of Justice*, Massachusetts: The Belknap Press of Harvard University.
- Reed, B.J; Swain, W.J., (1997), *Public Finance Administration* 2nd ed., Sage Publications, USA.
- Rensselaer Polytechnic Institute, Web Site, [https://www.rpi.edu/dept/advising/free\\_enterprise/us\\_government/taxation.htm](https://www.rpi.edu/dept/advising/free_enterprise/us_government/taxation.htm) (erişim 12.05.2017).
- Richardson, G., (2006), “Impact of Tax Fairness Dimensions on Tax Compliance Behavior in an Asian Jurisdiction: The Case of Hong Kong”, *International Tax Journal*, Volume 32, No 1, Winter.
- Ridgees, E.W; (1951), *İngiliz Anayasa Hukuku*, H.M Özyörük, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 3, Cilt 18, ss 183-209.
- Roger, A. and Toder, R., (2011), *Trends in Tax Expenditures, 1985-2016*, Urban-Brookings Tax Policy Center, ss 2-9.
- Saad, N., (2010), “Fairness Perceptions and Compliance Behaviour: The Case of Salaried Taxpayers in Malaysia after Implementation of the Self-Assessment System”, *eJournal of Tax Research*, Volume 8, Number 1, June, pp 32-63.
- Saavedra, P, Marcincin, A., Valachy, J., (2007), “Flat Income Tax Reforms”, *Fiscal Policy and Economic Growth: Lessons for Eastern Europe and Central Asia* ed: Gray C., vd. World Bank,

<http://documents.worldbank.org/curated/en/372621468030613197/pdf/411740REVISED01PUBLIC1June029102007.pdf>

- Saban, N., (2001), “Vergi Suçlarında Affi Anayasa ile Sorunlaştırmak”, *Anayasa Yargısı Dergisi* ss. 451-475.
- Sağbaşı, İ., (2010), *Vergi Teorisi*, Ece Matbaası, Ankara.,
- Sağlam, M., (2013), “Vergi Algısı ve Vergi Bilinci Üzerine Bir Araştırma: İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğrencilerinde Vergi Algısı ve Bilinci”, *Sosyo Ekonomi, Ocak-Haziran*, ss 316-334.
- Sandmo, A., (2004), “The Theory of Tax Evasion: A Retrospective Wiew”, Norwegian School of Economics and Business Administration Discussion Paper, December, web: <http://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/162784/dp2004-31.pdf?sequence=1> erişim: 03.03.2015.
- Saraç, Ö., (2010), “Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri”, *Maliye Dergisi*, (159), Temmuz-Aralık, ss 262-277.
- Saraçoğlu, F., (2008), “Çevre, Adalet Algısı Suçun Algılanış Biçimi ile Vergi Kaçakçılığına İlişkin Tutumlar Arasındaki İlişkiler”, *Eskişehir Osmangazi İİBF Dergisi*, 3(1), ss 59-74.
- Saraçoğlu, F., (2007), “Asgari (En Az) Geçim İndiriminin Vergi Ödeme Gücünün Kavranması Açısından Önemi ve Türkiye’de Uygulama Açısından Gelişimi, *Kazancı Hukuk Dergisi*, sayı 33-34, ss. 121-133.
- Sarılı, M.A., (2003), “Türkiye’de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri Ve Yeniden Yapılandırılması”, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 2003-41.
- Sarıtaş, D.Ö., (2012), *Cumhuriyet Dönemi Roma Vergi Sistemi*, XII Levha Yayınları, İstanbul.
- Savaş, F.V., (1998), *İktisadın Tarihi, Liberal Düşünce Topluluğu Yayınları*, Avcıol Basım Yayım, İstanbul.
- Savaş, F.V., (1997), *Anayasal İktisat*, Avcıol Basım Yayım, İstanbul.
- Savaş, V., (1994), *Politik İktisat*, 2. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul.
- Savaşan, F., (2013), *Vergi Teorisi*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- Sayar, N., (1975), *Kamu Maliyesi – Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, 5.Baskı, İstanbul: İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları.
- Sayın, A.V., (1999), *Tekalif Kavaidi (Osmanlı Vergi Sistemi)*, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1999/352, Ankara.
- Schneider, F.; Buehn, A., (2012), *Shadow Economies in Highly Developed OECD Countries: What Are the Driving Forces?*, IZA DP No. 6891, <http://ftp.iza.org/dp6891.pdf> (erişim 31.08.2016).

- Seligman, E.R.A., (1914), *The Income Tax: A Study of the History, Theory, and Practice of Income Taxation at Home and Abroad*, The Macmillan Company, New York.
- Senate of the Italian Republic, (2017), “Fiscal Expenditures. Incentives, deductions and exemptions: how many exist? Who benefits from them?”, web [https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/attachments/documento/files/000/028/622/Focus\\_spese\\_fiscali\\_eng\\_version.pdf](https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg17/attachments/documento/files/000/028/622/Focus_spese_fiscali_eng_version.pdf) erişim 08.11.2017).
- Smith, A., (2011), *Milletlerin Zenginliği*, Çev: Derin, H., Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 5. Bası, Hasan Ali Yücel Klasikler Dizisi ; 1086, İstanbul.
- Solomon, R.C., (2004), *Adalet Tutkusu Toplum Sözleşmesinin Kökenleri ve Temelindeki Duygular*, (Çev. Ertuğ Altınay), Ayrıntı Yayınevi, İstanbul.
- Somer, P., (2003), “Roma Hukukunda Vergilendirme”, Prof. Dr. Ergun Önen’e Armağan, Alkım, İstanbul.
- Sonsuzoğlu, E., (1997), “Ödeme Gücüne Göre Vergileme İlkesi”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Soydan, B.Y., (1998), “Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Ağustos, Sayı 119, ss. 98-118.
- Soydan, B., (2015), *Vergi Denetimi Mevzuatı*, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mevzuat Serisi No:12, İstanbul.
- Söyler, İ. (2016), “Yeni Gelir Vergisi Tasarısı! Ne Getiriyor/Götürüyor”, 31. Maliye Sempozyum Bildiri Kitabı, ss 65-74.
- Söyler, İ., (2005), “Vergide Genellik İlkesi Açısından Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi”, *Vergi Dünyası*, Eylül, ss 124-130.
- Stiglitz, J.E., (2000), *Economics of The Public Sector*, W.W. Norton &Company, 3rd ed., New York.
- Surrey, S.S. and Mcdaniel, P.R. (1976), “Tax Expenditures Concept and the Budget Reform Act of 1974”, *Boston Collage Industrial And Commercial Law Review*, 22 (5), 679-725.
- Susam, N., (2009), *Türkiye’de Uygulanan Maliye Politikaları 1923-2008*, Derin Yayınları, İstanbul.
- Susam, N., Oktayer, N, (2007), “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995-2005)”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt 21, Sayı 2, Haziran, Erzurum, ss. 105-123.
- Şahin, M. (2011), *Türkiye’de Vergi Uygulamaları ve Vergi Ahlakı İlişkisi: Trabzon, Giresun ve Gümüşhane İlleri Örneği*, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Isparta.

- Şenel, A., (2002), *Siyasal Düşünceler Tarihi (Tarihöncesinde İlkçağda Ortaçağda ve Yeniçağda Toplum ve Siyasal Düşünüş)*, 10. Bası, Bilim ve Sanat Yayınları, Ankara.
- Şener, O., (2001), *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, 7. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Şener, A., (2007), *Sona Doğru Osmanlı*, Birleşik Yayınevi, Ankara.
- Şener, A. (1990), “Tanzimat ve Osmanlı Maliyesi”, Hacettepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt-8, s.2. ss 49-76.
- Şentürk, S. H., (2006), “Vergilemede Adalet İlkesi Karşısında Düz ve Artan Oranlı Vergiler”, Çimento İşveren, Mart, ss 16-25.
- Şenyüz, D., (2005), *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayıncılık, 12. Baskı, Ankara.
- Şenyüz, D., (1993), “Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı”, İstanbul, İ.Ü. İktisat Fakültesi, Maliye Araştırmaları Merkezi Yayınları No: 3694/542/77.
- Şenyüz D., Yüce, M. ve Gerçek, A., (2016), *Türk Vergi Sistemi*, Ekin Basım Yayım Dağıtım, Bursa.
- Tabakoğlu, A.,(1985),*Gerileme Dönemine Girerken Osmanlı Maliyesi*, Dergah Yayınları, İstanbul.
- Tan, M., (2010), “Vergilendirmede Eşitliğin Mali Güç İlkesi Çerçevesinde Okunması ve AYM Karar Örneği”, Vergi Sorunları Dergisi, Eylül, Sayı: 264, ss. 94-103.
- Tanilli, S., (1981), *Devlet ve Demokrasi, Anayasa Hukukuna Giriş*, Say Yayınları, İstanbul.
- TASAV, (2014), *Uluslararası Karşılaştırmalarla Türk Vergi Sisteminin Genel Görünümü: Sorunlar ve Öneriler*, TASAV Ekonomi Araştırmaları Merkezi, Rapor No.9, Ağustos, Ankara.
- Taş, F., (2008), *Vergi Hukukunda Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- Taş, R., (1995), “Türk Mali Sisteminin Uzun Dönem (1923-1980) Gelişiminin Yapısal ve Oransal Analiz Yöntemleriyle Değerlendirilmesi”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:50, Sayı 1-2, Ocak Haziran, ss. 355-382.
- Taş, M. (2017), “Gayrimenkulde Kira Gelirini Beyan Etmeyene Ceza”, <http://www.aksam.com.tr/ekonomi/gayrimenkulde-kira-gelirini-beyan-etmeyene-ceza/haber-604727> (erişim 27.11.2017).
- Taşdan, K., (2000), “Tarımsal Gelirlerin Vergilendirilmesindeki Son Değişiklikler ve Olası Etkileri”, Tarım Ekonomisi Dergisi (Tarım Ekonomisi Derneği Yayını), Sayı:5, Sayfa: 71-88.
- Tavşancı, A., (2007), “Yasama Organının Vergilendirme Yetkisi ve 1982 Anayasası”, Vergi Dünyası, Şubat, Sayı 306, ss 165-171.

- T.C. Dışişleri Bakanlığı, Web site, <http://www.mfa.gov.tr/fransa-siyasi-gorunumu.tr.mfa> (erişim: 10.06.2017).
- T.C. Dışişleri Bakanlığı, Web site, <http://www.mfa.gov.tr/kanada-ekonomisi.tr.mfa>, (erişim: 10.06.2017).
- T.C. Dışişleri Bakanlığı, Web site, [http://www.mfa.gov.tr/japonya\\_ekonomisi.tr.mfa](http://www.mfa.gov.tr/japonya_ekonomisi.tr.mfa), (erişim: 10.06.2017).
- T.C. Kalkınma Bakanlığı, (2014), 10. Kalkınma Planı 2014-2018, Özel İhtisas Komisyonu Raporu, Yayın No: KB: 2896 - ÖİK: 736, Ankara.
- Tekbaş, A., Dökmen, G., (2007), “Türkiye’de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı”, Maliye Dergisi, Sayı:153, Temmuz-Aralık, ss.195-213.
- Tekin, F., (1978), *Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 192/122, Eskişehir.
- Tepe, B., (2015), Bütçeleme Sürecinde Vergi Harcamaları, <http://www.vergialgi.net/vergi/butceleme-surecinde-vergi-harcamaları/> (erişim 01.05.2016).
- Terrell, E., (2004), History of the US Income Tax, Web: [https://www.loc.gov/rr/business/hottopic/irs\\_history.html](https://www.loc.gov/rr/business/hottopic/irs_history.html) Erişim: 03.10.2015.
- TESK, <http://www.tesk.org.tr/tr/calisma/vergi/guncel/basit.html> (erişim 20.09.2017).
- Tezel, Y.Z., (1994), *Cumhuriyet Döneminin İktisadi Tarihi (1923-1950)*, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul.
- The Moore Stephens, (2016), “Doing Business in Italy”, <https://www.moorestephens.com/MediaLibsAndFiles/media/MooreStephens/Shared-Content/Shared-Publications/MSIL%20publications/Doing-business-in-Italy-2016-Moore-Stephens-International-Limited.pdf?ext=.pdf>, (erişim 13.07.2017).
- The Word Bank Data, Web Site, <http://databank.worldbank.org/data/reports.aspx?source=world-development-indicators> , (erişim 13.07.2017).
- Thomas, C., (2012), “Assessing Tax Fairness Dimensions in a Small Developing Economy”, Business and Economics Journal, Vol. 2012: BEJ-62, [http://astonjournals.com/manuscripts/Vol2012/BEJ-62\\_Vol2012.pdf](http://astonjournals.com/manuscripts/Vol2012/BEJ-62_Vol2012.pdf) (erişim: 08.11.2016).
- Topal, M. H., (2016), “Vergi Adaleti Algısı: Gelir Vergisi Mükellefleri Üzerine Bir Araştırma”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Temmuz, 9 (2), ss 149-172.
- Toprak, Z., (1995), *Türkiye’de Ekonomi ve Toplum, 1908-1950: Milli İktisat-Milli Burjuvazi*, Tarih Vakfı Yurt Yayınları, İstanbul.
- Toprakkaya, A., (2010), *Hukuk ve Adalet*, Yetkin Yayınları, Ankara.
- Tosuner, M., Arıkan, Z., (2008), *Türk Vergi Sistemi*, İzmir.

- Tullock, G., (1995), “Kamu Tercihii”, (Çev: Aktan, C.C.), Maliye Yazıları, Sayı 46, Ocak-Şubat, ss. 34-39.
- Tuncer, S., (2016), “Yeni Gelir Vergisi Yasa Tasarısı Üzerine Görüş ve Düşünceler”, Vergi Dünyası, Ağustos, Sayı 420, ss 57-64.
- Tuncer, S., (2002), “Vergi Tekniği Açısından Varlık Vergisi II”, Yaklaşım, Sayı: 110, Şubat, ss 37-41.
- Turhan, S., (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, 6. Baskı, Filiz Kitapevi, İstanbul.
- Türk, İ., (2010), *Kamu Maliyesi*, 9. Baskı, Turhan Kitapevi, Ankara.
- Tyson, J., (2014), “Reforming Tax Expenditures in Italy: What, Why, and How?”, IMF Working Paper, WP/14/7,
- Uluatam, Ö., (1995), *Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler*, Seçkin Kitapevi, Ankara.
- Uluatam, Ö., (2001), *Kamu Maliyesi*, 7. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara.
- Ürel, G., (2003), Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Yaklaşım Yayınları Ankara.
- Üçüncü, N.A., (1938), *Kazanç Vergisi ve Tatbikatı*, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul
- Varlı, A. ve Koraltürk, M, (2010), “II. Meşrutiyet’ten Erken Cumhuriyet’e Milli İktisadın Sürekliliği ve İzmir İktisat Kongresi”, Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi, Cilt IX, Sayı 20/21, Bahar-Güz, ss. 127-142.
- Velay, A.Du., (1978), *Türkiye Maliye Tarihi*, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Neşriyatı No. 178, Damga Matbaası, Ankara.
- Vergi Denetleme Kurulu, (2016), “Faaliyet Raporu”, Web site <https://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0> (erişim 12.09.2017).
- Vural, .S.Y., (2008), “Atatürk Dönemi Maliye Politikaları: Liberal İktisattan Karma Ekonomiye”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:20, Nisan, ss.77-114.
- Vural, İ.Y., (2010), “Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri”, Maliye Dergisi, Sayı 158, ss 179-200.
- Webber, C., and Wildavsky, A., (1986), *A History of Taxation and Expenditure in the Western World*, Newyork: SimonandSchulterInc.
- Wu, S.Y., and Teng, M.J., “Determinants of Tax Compliance — A Cross-Country Analysis”, Public Finance Analysis, Vol. 61, No. 3 (2005), pp. 393-417.
- Yalçın, H., (1997), Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Muafiyet ve İstisnalar, Klavuz Yayınları, İstanbul.
- Yaraşır, S., (2013), “Vergi Afları ve Türkiye’deki Vergi Aflarının Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı 379, Mart, ss. 175-187.
- Yaşa, M.,(1980), *Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ekonomisi 1923-1978*, Akbank Kültür Yayını, İstanbul.

- Yavaşlar, F.B., (2011), *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Yavaşlar, F.B., (2006), “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, *Vergi Dünyası*, Sayı 299, Temmuz, Ss. 131-178.
- Yavaşlar, F.B., (2012 ), “Vergi Düzeninin ve Vergi Adaletinin Sağlanmasında Donanımlı Anayasa Dışında Gerekenler”, (Anayasadan Mali ve Vergisel Beklentiler Sempozyumu, XII Levha Yayınları, İstanbul, ss. 397-405.
- Yavaşlar, F. B., (2012) “ Bir Adaletsizlik Örneği: Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, *Fasikül Dergisi*, Sayı 30, Mayıs.
- Yay, G.G., (2001), “Chicago Okulu, Milton Friedman Ve Monetarizm”, <http://www.gulsunyay.com/portal/documents/files/pysgy.pdf> (erişim: 10.07.2016).
- Yayla, A., (2000), *Özgürlük Yolu*, Liberte Yayınları, Ankara.
- Yeniçeri, H. (2014), “Ücret Gelirlerinin Vergilendirilme Usulleri ve Vergi Adaleti”, *Aksaray Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 6 (2), ss 77-85.
- Yereli, A.B. ve Ata, A.Y., (2011), “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, Sayı 161, Temmuz-Aralık, ss 21-32.
- Yılmaz, A., (2013) “ Türk Vergi Sisteminde Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usullerinin Ücretliler Açısından Sonuçları”, *Uzman Bakış Dergisi*, Yıl 1, Sayı 1, ss 128-135.
- Yılmaz, A., G., (2006), “Türkiye’de Gelir Vergisinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergilendirmede Adalet İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt XXI, Sayı 1, ss. 239-268.
- Yuluğ, M. (1977), *Türkiye’de Vergi Yükünün Kesimler Arası Dağılımı, İçinde: Türkiye’de Vergi Yükü, Maliye Müfettişleri Derneği Yayınları*, No: 1, ss. 19-33, Ankara,
- Yurdakul, A., (2013), *Vergi Ahlakı ve Vergi Ahlakını Belirleyen Faktörlerin Analizi: Bursa İli Örneği*, Dora Yayıncılık, Bursa.
- Yüce, M.; Gerçek, A. (1998),“Mükellefin Vergiye Yaklaşımını Belirleyen Faktörler ile İlgili Ampirik Bir Çalışma”, *Sayıştay Dergisi* Sayı 28, ss 20-31.
- Zeyinoğlu, E., (1986), *Ekonomik Doktrinler*, 2. Bası, Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı.
- Resmi Gazete, Hava Kuvvetlerine Yardım Vergisi Kanunu, 1935.
- Resmi Gazete, (1931) İktisadi Buhran Vergisi Kanunu.

<http://www.politics.co.uk/reference/income-tax> (erişim 15.05.2016).

[http://www.dynamic.ca/eng/snapshots/newcomer/newcomer\\_taxsystem.html](http://www.dynamic.ca/eng/snapshots/newcomer/newcomer_taxsystem.html) (Erişim 10.12.2017).

<http://www.taxtips.ca/personaltax/whopaystax.htm>. (Erişim 10.12.2017).

<http://www.taxplanningguide.ca/tax-planning-guide/section-2-individuals/what-tax-credit/> (Erişim 10.12.2017).

<http://www.japan-guide.com/e/e2206.html> (erişim: 11.07.2017).

<https://blog.gaijinpot.com/calculate-your-tax-bill-in-japan/> (Erişim 12.11.2017).

<http://www.altalex.com/documents/leggi/2014/12/10/tuir-titolo-i-capo-i-imposta-reddito-persone-fisiche-disposizioni-generalis#61820> (Erişim 10.12.2017).

<http://www.taxtips.ca/taxrates/canada.htm> (Erişim 10.12.2017).

<https://www.wsj.com/articles/chances-of-an-irs-audit-are-low-and-getting-lower-1490582326> (Erişim 12.12.2017).

<http://lawdigitalcommons.bc.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1529&context=bclr> (Erişim 01.11.2017).

## ÖZGEÇMİŞ

### **Kişisel Bilgiler:**

Adı Soyadı: Murat İÇMEN

Doğum Yeri ve Yılı: İnegöl/ 1982

### **Eğitim Durumu:**

Ortaöğretim ve Lise: İnegöl Süper Lisesi

Lisans: Akdeniz Üniversitesi, İ.İ.B.F, Maliye Bölümü

Yüksek Lisans: Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Bölümü

### **Yabancı Dil(ler) ve Düzeyi:**

1. İngilizce-Orta Seviye

### **İş Deneyimi:**

1. Öğr.Gör., AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ, KORKUTELİ M.Y.O., 2010 - Devam Ediyor
2. Arş.Gör., AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ, İ.İ.B.F., 2007 - 2010