



T. C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT TEORİSİ BİLİM DALI

VERGİ VE GELİR DAĞILIMI ARASINDAKİ İLİŞKİ:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Çağatay UZUNYILMAZ

BURSA – 2019



T. C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İKTİSAT ANABİLİM DALI
İKTİSAT TEORİSİ BİLİM DALI

VERGİ VE GELİR DAĞILIMI ARASINDAKİ İLİŞKİ:
TÜRKİYE ÖRNEĞİ

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Çağatay UZUNYILMAZ

Danışman:
Prof. Dr. Nalan ÖLMEZOĞULLARI

BURSA – 2019

TEZ ONAY SAYFASI


T. C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ


SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İktisat Teorisi Anabilim Dalı, İktisat Bilim Dalı'nda 701411001 numaralı Çağatay UZUNYILMAZ'IN hazırladığı "Vergi ve Gelir Dağılımı Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği" konulu Yüksek Lisans ile ilgili tez savunma sınavı, 20/08/2019 günü 10.00-12.00 saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin (başarılı/başarısız) olduğuna (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.


Üye (Tez Danışmanı ve Sınav
Komisyonu Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı
Soyadı, Üniversitesi


Prof. Dr. Nalan Ölmecioğulları
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. Adnan Gerselik
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Prof. Dr. Mehmet Emin ERCAKAR

Burdur Mehmet Akif Ersoy İktisadi İlimler Fakültesi

.../.../2019



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
..... İKTİSAT ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 30/07/2019

Tez Başlığı / Konusu: Vergi ve Gelir Dağılımı Arasındaki İlişkinin Türkiye Örneği

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 126 sayfalık kısmına ilişkin, 30/07/2019 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından (Turnitin)* aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezimin benzerlik oranı %14'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Kaynakça hariç
- 2- Alıntılar hariç/dahil
- 3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

30.07.2019

Adı Soyadı: Cengiz UZUMYILMAZ
Öğrenci No: 701411001
Anabilim Dalı: İktisat
Programı: İktisat
Statüsü: Y.Lisans Doktora

Danışman
(Adı, Soyad, Tarih)

Prof. Dr. Malan ÖLMEZOĞULLARI

* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir.

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Vergi ve Gelir Dağılımı Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği” Başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

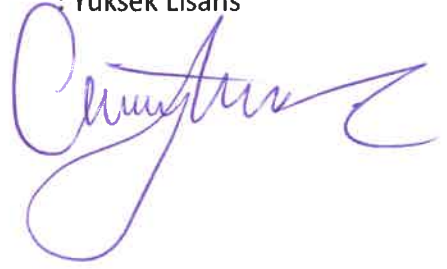
Adı Soyadı : Çağatay UZUNYILMAZ

Öğrenci No : 701411001

Anabilim Dalı : İktisat

Program : İktisat

Statüsü : Yüksek Lisans



ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı	: Çağatay UZUNYILMAZ
Üniversite	: Bursa Uludağ Üniversitesi
Enstitü	: Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	: İktisat
Bilim Dalı	: İktisat Teorisi
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	: xi+128
Mezuniyet Tarihi	:
Tez Danışmanı	: Prof. Dr. Nalan ÖLMEZOĞULLARI

VERGİ VE GELİR DAĞILIMI ARASINDAKİ İLİŞKİ: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Gelir, geçmişten günümüze toplumda yaşayan bireylerin hayatlarını nasıl, nerede ve ne şekilde devam ettireceklerini belirleyen önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle bireylerin yaşam kalitesini doğrudan etkileyen bir unsurun, toplum içinde nasıl dağılması gerektiği literatürde tartışılan ve araştırılan bir konu haline gelmiştir.

Bu çalışma da ilk olarak gelirden, gelir dağılımı teorilerinden, gelir dağılımı eşitsizliğinin tespitinde hangi ölçülerin kullanılabileceğinden ve gelir dağılımında verginin yeri ve öneminden bahsedilmiştir. Daha sonra vergi türlerinin ve sistemlerinin neler olduğu ve bu vergilerin gelir dağılımını nasıl etkilediği anlatılmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise çeşitli ülkelerde uygulanmakta olan vergi sistemleri araştırılmıştır. Çalışmada son olarak Türkiye’de gelir dağılımını sağlamada temel ölçütün “mali güç” olduğu çerçevesinde 2001 – 2017 yılları arasında Türkiye’de uygulanmakta olan vergi sistemlerinin gelir dağılımı üzerinde nasıl etki yarattığı incelenmiş ve Türkiye ile çeşitli ülkelerde uygulanmakta olan vergi sistemleri karşılaştırma yapılarak açıklanmıştır.

Sonuç olarak vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri, çeşitli ülkelerde uygulanmakta olan vergi sistemleri ve ülkemizde uygulanmakta olan vergi sistemlerinde yapılan değişiklikler çerçevesinde incelenmiş ve özellikle dolaylı/dolaysız vergiler aracılığıyla gelirin nasıl daha adil bir şekilde dağılacığı konusunda tavsiyelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Gelir, Gelir Dağılımı, Mali Güç, Vergi Uygulamaları ve Türkiye

ABSTRACT

Name And Surname : Çağatay UZUNYILMAZ
University : Bursa Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Economics
Branch : Economic Theory
Degree Awarded : Master
Page Number : xi+128
Degree Date :
Supervisor : Prof. Dr. Nalan ÖLMEZOĞULLARI

THE RELATIONSHIP BETWEEN TAX AND INCOME DISTRIBUTION: THE CASE OF TURKEY

Income, appears on important factor that determines how, where and which way individuals who live in society form past to present to continue their lives. Therefore, an element which affects the quality of life of individuals has become a topic discussed and researched how should be distributed within the society.

In this study firstly mentioned with income, theories of income distribution, which dimensions can be used in inequality of income distribution and the importance and place of tax in income distribution. And then, it is told what are tax kinds and how this taxes affect the income distribution. In the third section of study, tax systems are searched which applied ensuring income distribution in Turkey “financial strength” is in framework tax systems are being applied in Turkey between the years 2001 – 2017 were examined and tax systems are being applied in different countries and Turkey were examined by comparing.

As a result, the effects of taxes on income distribution, tax systems are being applied in different countries and changes in tax systems are being made in our country have been examined and recommendations have been made on how to distribute income more equal especially through indirect and direct taxes.

Keywords: Income, Income Distribution, Financial Strength, Taxation and Turkey

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLOLALAR LİSTESİ	ix
KISALTMALAR	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

(GELİR DAĞILIMI İLE İLGİLİ TEORİK ÇERÇEVE)

1.GELİR DAĞILIMININ TARİFİ.....	3
2.GELİR DAĞILIMI ÇEŞİTLERİ.....	3
2.1.Kişisel Gelir Dağılımı	4
2.2.Fonksiyonel Gelir Dağılımı	4
2.3.Bölgesel Gelir Dağılımı	6
2.4.Sektörel Gelir Dağılımı	7
3.GELİR DAĞILIMININ TEORİK YAPISI	8
3.1.Fizyokratlara Göre Gelir Dağılımı	8
3.2.Klasik İktisatçılara Göre Gelir Dağılımı	9
3.3.Marksist Gelir Dağılımı	10
3.4.Monetarist İktisatçılara Göre Gelir Dağılımı	11
4.GELİR DAĞILIMI EŞİTSİZLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ	12
4.1.Lorenz Eğrisi.....	12
4.2.Gini Katsayısı.....	14
4.3.Theil İndeksi.....	15
4.4.Atkinson İndeksi	16
5.GELİR DAĞILIMINDA VERGİNİN ÖNEMİ.....	18

İKİNCİ BÖLÜM
(GELİR DAĞILIMI BAKIMINDAN VERGİ SİSTEMLERİ
VE VERGİ TÜRLERİ)

1.VERGİ SİSTEMLERİ.....	20
1.1.Tek Vergili – Çok Vergili Sistem	20
1.1.1.Dolaylı ve Dolaysız Vergiler	22
1.1.2.Düz, Artan ve Azalan Oranlı Vergiler	23
1.2.Vergi Sistemlerinin Oluşumunu Etkileyen Etkenler.....	26
1.2.1.Gelişmiş Ülkelerin Vergi Sistemleri	26
1.2.2.Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Sistemleri	28
2.GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....	29
2.1.Gelir Vergisi.....	29
2.2.Kurumlar Vergisi	31
3.SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	32
3.1.Emlak Vergisi.....	34
3.1.1.Bina Vergisi	34
3.1.2.Arazi Vergisi	35
3.2.Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	36
3.3.Veraset ve İntikal Vergisi.....	38
4.HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	39
4.1.Katma Değer Vergisi.....	40
4.2.Özel Tüketim Vergisi	43
4.3.Gümrük Vergisi.....	46

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
(ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ VERGİ SİSTEMLERİNİN UYGULAMALARI)

1.ALMAN YA'DA VERGİ UYGULAMALARI.....	48
1.1.Gelir Vergisi.....	48
1.2. Kurumlar Vergisi	51
1.3.Katma Değer Vergisi.....	52
2.İNGİLTERE'DE VERGİ UYGULAMALARI.....	54

2.1.Gelir Vergisi.....	54
2.2.Kurumlar Vergisi	56
2.3.Katma Değer Vergisi.....	57
3.FRANSA'DA VERGİ UYGULAMALARI	60
3.1.Gelir Vergisi.....	61
3.2.Kurumlar Vergisi	65
3.3.Katma Değer Vergisi.....	68

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

(TÜRKİYE'DE VERGİ SİSTEMİNİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ: 2001 – 2018 DÖNEMİ)

1. TÜRK MALİ SİSTEMİNDE GELİR DAĞILIMINI SAĞLAMADA TEMEL ÖLÇÜT: MALİ GÜÇ	71
2. TÜRKİYE'DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ	73
2.1. Türkiye'de Gelir Vergisinin Sistemi ve Hasılatının Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi	75
2.1.1. En Az Geçim İndirimi.....	75
2.1.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi.....	79
2.1.3. Ayırma İlkesi.....	84
2.1.4. Gelir Vergisi Hasılatı	86
2.2.Türkiye'de Kurumlar Vergisi Hasılatı ve Gelir Dağılımı Üzerine Etkisi	92
3. TÜRKİYE'DE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ	95
4. TÜRKİYE'DE HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ	105
5. TÜRKİYE İLE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ VERGİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI	111
SONUÇ.....	116
KAYNAKÇA	121

TABLOLALAR LİSTESİ

Tablo 1. Gelirin 2015-2016-2017 Yılları İtibariyle Türkiye’de Gelir Çeşitlerine Göre ...5	
Dağılımı.....	5
Tablo 2. 2018 yılı Ücret Dışındaki Gelirlere Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi	24
Tablo 3. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde ve Türkiye’de Genel KDV Oranları.....	41
Tablo 4. Bekâr Gelir Vergisi Mükellefleri için Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2017)....	50
Tablo 5. Evli Gelir Vergisi Mükellefleri için Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2017).....	50
Tablo 6. Almanya Kurumlar Vergisi Tahsilatı	52
Tablo 7. Almanya Katma Değer Vergisi Tahsilatı.....	53
Tablo 8. Gelir Vergisi Mükellefleri için İngiliz Gelir Vergisi Tarifesi (2017).....	55
Tablo 9. İngiliz Kurumlar Vergisi Tarifesi (2017).....	57
Tablo 10. İngiltere’deki Bazı Genel Mallar ve Hizmetler İçin Geçerli KDV Oranları ..58	
(2017)	58
Tablo 11. Gelir Vergisi Mükellefleri için Fransız Gelir Vergisi Tarifesi (2017).....	62
Tablo 12. G20 Ülkeleri Arasındaki En Yüksek Kurumlar Vergisine Sahip 3 Ülkenin ..67	
Oranları (2017).....	67
Tablo 13. Asgari Geçim İndirim Tablosu (2016-2018)	77
Tablo 14. Türkiye’deki Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları (%) (2001 – 2018).....	80
Tablo 15. Türkiye’deki Engellilik İndirim Tutarları (2006 – 2018)	86
Tablo 16- Türkiye’de Gelir Vergisi Hasılatı ile İlgili Veriler (2001-2018).....	87
Tablo 17- Gelir Vergisi Hasılatının Tahsilata Göre Dağılımı (2001-2018).....	88
Tablo 18- Türkiye’de Tevkif Yöntemiyle Alınan Verginin Dağılımı (2001-2018)	89
Tablo 19- Türkiye’de Kurumlar Vergisi Hasılatı ile İlgili Veriler (2001-2018)	93
Tablo 20- Gelir, Servet ve Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (2001-2018)	95
Tablo 21- 2017 Yılına Ait (I) Sayılı Tarife.....	98
Tablo 22- 2018 Yılına Ait (I) Sayılı Tarife.....	99
Tablo 23- Emlak Vergisi Oranları.....	103
Tablo 24- OECD Ülkelerindeki Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin	104
Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2016).....	104

Tablo 25- Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2001-	106
2018).....	106
Tablo 26- Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (2001- 2018).....	108
Tablo 27- Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)	110
Tablo 28- Avrupa Birliği Üye ve Aday Ülkelerinin Gini Katsayıları (Ölçek:0-100)... (2009-2017).....	114

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AG	: Aktiengesellschaft
Eurostat	: European Statistical Office
GDP	: Great Britain Pound
GmbH	: Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GST	: Goods and Service Tax
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
IBFD	: International Bureau of Fiscal Documentation
KDV	: Katma Değer Vergisi
KGaA	: Kommanditgesellschaft auf Aktien
OECD	: The Organisation for Economic Co-operation and Development
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TUSİAD	: Türk Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği
TÜFE	: Tüketici Fiyatları Endeksi
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
UK	: United Kingdom
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi
VAT	: Value-Added Tax

GİRİŞ

Gelir, tüm zamanlar içinde toplumda yaşayan bireylerin yaşamlarını devam ettirebilmeleri için ihtiyaç duydukları unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bireylerin yaşamlarını olumlu veya olumsuz olarak doğrudan etkileyen bu unsurun toplum içinde nasıl dağılması gerektiği her zaman merak konusu olmuştur. Bu nedenle iktisat bilimi geçmişten günümüze kadar bireyler arasında gelirin nasıl dağılması gerektiği konusunda çeşitli araştırmalar yapmış ve bunun sonucunda farklı teoriler ortaya çıkarmıştır. Bu teoriler sonucunda bu zamana kadar yapılan çalışmaların hepsi gelir dağılımının nasıl daha adil bir şekilde yapılabileceğini ortaya koymaya çalışmıştır. Çünkü gelir dağılımının adil veya adaletsiz olması ülkelerin ekonomik, siyasi ve sosyal yapılarını doğrudan etkilemektedir.

Gelir dağılımının adil olmasını sağlayan literatürde birçok etken vardır. Ancak bunlar içinde ön plana çıkan en önemli etkenlerden biri hükümetlerin sık sık kullanma arzusunda olduğu vergi politikalarıdır. Hükümetler bireyler arasındaki gelir paylaşımını vergileri araç olarak kullanarak rahatlıkla değiştirebilirler. Siyasi karar alıcılar, ülkede yaşayan zengin kesimi daha fazla vergilendirerek o kesim üzerindeki vergi yükünü arttırıp, az gelir seviyesine sahip grupları vergi dışı bırakarak adil bir vergilendirme sistemi ile her iki grubu da ortak bir gelir seviyesine getirebilir. Ancak hükümetler ekonomik ve vergisel kararlarını bu yönde kullanmayabilir. Özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde hükümetler vergileri, kamu harcamalarının finansmanını sağlamak adına kullanmışlardır. Her ne kadar bu tarz ülkelerde vergiler kamu harcamalarının finansmanı şeklinde düşünülse de hükümetlerin vergi politikaları üzerinde yaptıkları değişiklikler gelir dağılımını olumlu veya olumsuz şekilde etkilemektedir.

“Vergi ve Gelir Dağılımı Arasındaki İlişki; Türkiye Örneği” adlı çalışmanın yapılmasındaki amaç, vergiler üzerinde yapılan değişikliklerin Türkiye’nin gelir dağılımı üzerinde nasıl etkileri olduğunun araştırılmasıdır. Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde gelir unsurunun ve gelir dağılımının ne olduğundan, gelir dağılımının çeşitlerinden ve ön plana çıkmış teorilerinden, gelir dağılımı eşitsizliğinin nasıl

ölçülebileceğinden ve son olarak da gelir dağılımında verginin yeri ve öneminden bahsedilmiştir. İkinci bölümde vergi sistemleri dolaylı ve dolaysız vergiler çerçevesinde gelir, servet ve harcama üzerinden alınan vergiler olarak detaylı şekilde ele alınmıştır. Üçüncü bölümde ise Türk vergi sisteminin temellerinin oluşmasında kaynak ülkeler olarak gösterilen Almanya, İngiltere ve Fransa'daki vergi uygulamaları gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi çerçevesinde nasıl olduğu araştırılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, “2001 – 2018 yılları arasında Türkiye’de vergi sisteminin gelir dağılımı üzerine etkisi” konu başlığı ele alınmıştır. Bu bölümde ilk olarak, “Mali Güç” kavramından bahsedilmiş ve bu kavramın Türkiye’de gelir dağılımını sağlamada neden temel ölçüt olarak dikkate alınması gerektiği anlatılmıştır. Daha sonra en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi, ayırma ilkesi ve gelir vergisi hasılatı çerçevesinde gelir üzerinden alınan vergilerin Türkiye’de gelir dağılımını nasıl etkilediği incelenmiştir. Ayrıca Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler ile harcama üzerinden alınan vergilerin gelir dağılımı üzerinde ortaya çıkardıkları etkiler değerlendirilmiştir. Son olarak ise Türkiye’de yürürlükte olan vergi uygulamaları ile çeşitli ülkelerdeki vergi uygulamaları karşılaştırma yapılarak incelenmiş ve ilgili ülkelerdeki uygulamaların Türkiye’de uygulanması halinde gelir dağılımı üzerinde ortaya çıkaracağı etkiler analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR DAĞILIMI İLE İLGİLİ TEORİK ÇERÇEVE

1. GELİR DAĞILIMININ TARİFİ

Gelir, teslim edilen mal veya hizmet sonucunda nakit veya aynı olarak bir hakka sahip olunmasını ifade eder. Gelir dağılımı ise teslim edilen mal veya hizmet nedeniyle elde edilen gelirin kişiler arasında nasıl pay edildiğinin ifade edilmesidir. Kişilerin üretimdeki yeri ve önemi gelir dağılımından aldıkları payı etkilemektedir (Aykaç ve Dağdemir, 2013: 4). Ayrıca gelir dağılımı; gelir eşitsizliklerini, ekonomik ve sosyal kuruluşlar arasındaki ilişkileri, düşük ve yüksek gelirli grupların gelir seviyelerinin zamanla nasıl değiştiğini, gelirden ortaya çıkan farklılıkların servet üzerindeki tesirini ve kaynak dağılımında ortaya çıkan farklılıkları ifade eden bir kavram niteliğindedir (Özyer, 2014: 10).

Bir toplumda gelirin paylaşılma biçimi, toplam gelirin toplumdaki kişilere nasıl dağıtıldığı konusunda önem arz etmektedir. Gelirin dağıtılma biçimi değiştikçe, ülkenin ekonomik yapısı, büyüme oranları, toplum yapısı, bireylerin yaşam süresi ve kalitesi doğrudan veya dolaylı olarak etkilenmektedir. Bu sebepten dolayı bireylerin gelir düzeyinin ve gelir dağılımının düzelmesi toplumun her açıdan düzelme yoluna girdiğini göstermektedir.

Kısaca, gelirin yeniden dağılması, ülkelerin sosyal, ekonomik ve siyasal yapısını etkilemektedir. Bu etkileri adil bir şekilde paylaşırmanın en önemli yolu ise gelir dağılımı dengesini iyi kurmaktan geçmektedir.

2. GELİR DAĞILIMI ÇEŞİTLERİ

Ekonomide toplumun sahip olduğu toplam gelirin, toplum ve bireyler tarafından paylaşılmasına farklı ölçülerden bakılması gelir dağılımı çeşitlerini farklılaştırmaktadır.

Ekonomilerde genel kabul görmüş gelir dağılımı çeşitlerini dört temel başlık etrafında değerlendirilebilir. Bu başlıklar; kişisel, fonksiyonel, bölgesel ve sektörel gelir dağılımıdır.

2.1. KİŞİSEL GELİR DAĞILIMI

Ülke ekonomilerinde toplumun elde ettiği tüm gelirin bireyler arasında paylaşılması gelir dağılımı çeşitlerinden kişisel gelir dağılımı ile ifade edilir. Bu gelir dağılımında, gelire nerede, nasıl ve ne yaparak sahip olunduğu değil, gelirin ne kadar elde edildiği önem arz etmektedir. Bu çerçevede, bireyler ücret, menkul sermaye iradı ve gayrimenkul sermaye iradı gibi gelirlere aynı anda sahip olabilirler. Bu gelir dağılımının öne çıkan özelliği elde edilen gelirlerin toplam sayısı veya farklı türlerden olmaları değil, bireylerin elde ettikleri toplam gelirleridir.

Yukarıda bahsedilen gelir dağılımı, ülkelerdeki gelirle ilgili eşitsizliğin zaman içindeki gelişimini incelemek amacıyla kullanılmasının yanı sıra gelir eşitsizliğine yönelik uluslararası kıyaslamalarda ve aynı olmayan ülkelerde uygulanan değişik ekonomiye alakalı sistemlerin gelir eşitsizliğini ne şekilde etkilediğini ölçmede de kişisel gelir dağılımından yararlanır (TÜSİAD, 2000: 295).

2.2. FONKSİYONEL GELİR DAĞILIMI

Ülke ekonomilerinde sahip olunan toplam gelir, geliri meydana getiren üretim faktörlerinin toplamından oluşmaktadır. Mal ve hizmetin ortaya çıkmasını sağlayan üretim faktörleri; sermaye, girişimcilik, emek ve doğal kaynaklardır. Ekonomilerde, sermaye, girişimcilik, emek ve doğal kaynaklardan oluşan üretim faktörlerinin mal ve hizmet meydana getirmesinde kullanılması sonucunda; sermayedara faiz, işgücüne ücret, girişimciye kar ve doğal kaynak sahibine de rant şeklinde gelir dağıtımı gerçekleşmektedir. Fonksiyonel gelir dağılımı da ortaya çıkarılan toplam gelirin, üretim faktörleri tarafından ne şekilde paylaşıldığını göstermektedir. Bu yönüyle fonksiyonel gelir dağılımı fazlasıyla yararlı bir araçtır. Ancak, üretim faktörlerinin kendi içinde aynı yapıya sahip olmaması ve bireylerin birden çok üretim faktöründen gelire sahip olması

gibi durumlardan dolayı, bu gelir dağılımı türünün incelenmesi neticesinde ulaşılan sonuçlar konusunda daha dikkatli olunması gerekmektedir (Aykaç ve Dağdemir, 2013: 6).

Üretim faktörlerinden emeğe sahip olan bireylerin nitelik seviyeleri kendi aralarında fazlasıyla değişkenlik göstermektedir. Bundan dolayı da bu tür çalışanların ücret düzeyleri arasında önemli farklılıklar vardır. Bu açıdan emeğin, üretimden aldığı hisse kendi içinde olabildiğince ayrı cinsten bir sonuç doğurmaktadır. Bu durum küreselleşen ekonomilerle birlikte hızla artmaktadır.

Fonksiyonel gelir dağılımında dikkat edilmesi gereken diğer husus ise, herhangi bir bireyin birden çok üretim faktörünü elde edebilmesidir. Örneğin, bir birey menkul sermaye iradı olan faiz gelirin ve gayrimenkul sermaye iradı olan kira gelirin aynı anda sahip olabilir. Bu durumun, nitelikli çalışanlar için geçerli olma ihtimali daha yüksektir.

Tablo 1. Gelirin 2015-2016-2017 Yılları İtibariyle Türkiye’de Gelir Çeşitlerine Göre Dağılımı

Üretim Faktörü	Üretimden Aldığı Gelirin Türü	Üretimden Aldığı Pay (%) 2015	Üretimden Aldığı Pay (%) 2016	Üretimden Aldığı Pay (%) 2017
Emek (işgücü)	Ücret	49,7	49,7	48,9
Girişimci	Kar	13,8	14,8	15,4
Toprak	Rant	5,0	5,0	4,2
Sermaye	Faiz	2,6	2,5	3,2
Diğer	Emekli aylıkları, sosyal transferler	22,8	22,3	22,3
	Diğerleri	6,1	5,7	6,0
Toplam		100	100	100

Kaynak: TÜİK verilerinden alınarak tarafımca hazırlanmıştır.

Türkiye’de gelir türlerine göre yıllık gelir dağılımının 2015, 2016 ve 2017 yılları verileri incelendiğinde, ağırlıklı olarak ücret ile transfer gelirlerinin üretimden pay aldığı görülmektedir. 2015 yılında, ücret ile transfer gelirlerinin üretimden aldığı pay yüzde 72,5’dir. 2017 yılında bu gelir türlerinin payı yüzde 71,2’ye düşmüştür. Genelde gelir eşitsizliğinin kaynağını oluşturan, girişimci gelirleri ile menkul kıymet gelirlerinin payları ise 2015 yılında 16,4 iken 2017 yılında 18,6 olarak 2,2 puanlık artış göstermiştir. Toplam

gelirin içinde yaklaşık yüzde 22 civarında bir paya sahip olan transfer gelirleri ise ağırlıklı olarak emekli aylıklarından meydana gelmektedir. Genel olarak bakıldığında, Türkiye’de gelir türlerine göre yıllık gelir dağılımının ağırlıklı olarak, çalışanların maaş ve ücretleri ile emekli aylıklarına bağlı olduğu anlaşılmaktadır.

2.3. BÖLGESEL GELİR DAĞILIMI

Ülke içinde belirli yerlerin bazı özelliklerinden dolayı birbirlerinden ayrılması sonucu ortaya çıkan bölgelerin, ilgili ülke içinde sahip olduğu toplam gelirden aldığı hisse bölgesel gelir dağılımının konusunu oluşturmaktadır. Bölgesel gelir dağılımı, ülkedeki bireylerin kişisel gelir dağılımını ve fonksiyonel gelir dağılımını da içerdiği için bu gelir dağılımlarının türevi şeklinde ifade edilebilir (Erçakar, Güvenoğlu, 2018: 40).

Ülke sınırları içerisinde yer alan bölgelerin bazı özellikleri benzer olsa da ekonomik seviyelerinin veya bölge içinde gelirlerinin aynı düzeyde dağılması gibi özelliklerinin benzer olması beklenemez. Bu nedenle ülke içinde yer alan bölgelerin satın alma güçleri arasında farklılıklar bulunabilir. Ülke içinde yer alan bölgelerin coğrafi konumu, bölgede yaşayan bireylerin kültür seviyeleri, doğal yapısı ve nüfus dağılımı gibi özelliklerin farklı olması nedeniyle bölgeler arasında farklılık ortaya çıkabilir.

Örneğin, İngiltere’deki Güney-Kuzey Hattı tanımlaması, İngiltere’nin güneyi ve kuzeyi arasındaki ekonomik gelişmişlik farklılıklarına atıfta bulunmak için ortaya atılmıştır. Bu fiziki olmayan hat, İngiltere’nin ortasından geçmekte ve satın alma gücü anlamında güçlü olan güney ile zayıf kalmış olan kuzeyi birbirinden ayırmaktadır. Buna benzer bir durum ülkemizde de söz konusudur. Ülkemizde de yıllardan beri doğu ile batı arasında ekonomik anlamda önemli ölçüde gelişmişlik farklılıkları bulunmaktadır. Ayrıca İstanbul ile diğer bölgeler arasında da önemli ölçüde gelişmişlik farkı vardır. Bu açıdan bakıldığında, bölgesel gelir dağılımı diğer gelir dağılımı türleri arasında önemli bir yere sahiptir.

2.4. SEKTÖREL GELİR DAĞILIMI

Ekonomide yer alan aynı türden olmayan sektörlerin, o ekonomik yapı içerisinde oluşan toplam gelirden aldığı hisseyi ifade etmektedir. Bu gelir dağılımı türü en genel haliyle hizmet, sanayi ve tarım sektörlerinin aralarında ortaya çıkan gelir dağılımını ifade etmektedir (Işık, 2006: 123).

Sektörel gelir dağılımı, ülke ekonomisinin gelişmişlik seviyesi konusunda önemli sonuçların elde edilmesine imkan sağlar. Örneğin, gelişmiş ülkelerde yer alan tarımla ilgilenen kısmının milli gelirden aldığı hisse çok düşük seviyelerdedir. Bu hisse ekonomik anlamda gelişmekte olan ülkelerde ise yüksek seviyelerde seyretmektedir. Benzer şekilde, bir ülkenin ekonomik anlamda geldiği noktayı anlamamızı sağlayan en güzel göstergelerden biri de sektörel gelir dağılımının zaman içinde yaşadığı dönüşümdür. Buna örnek olarak, 1950'li yıllar itibariyle ülkemizde, tarımın toplam milli gelir içerisindeki hissesi zaman içerisinde azalma eğiliminde olduğu görülürken, sanayi kesiminin hissesi ise artış eğiliminde olmuştur. TÜİK'den elde edilen verilerde tarım kesiminin toplam milli gelirden aldığı pay 1963'de %41,2 iken, bu oran 2013 yılı itibariyle %9,2'lere kadar geldiği görülmüştür.

Benzer şekilde, zaman içinde sanayinin toplam gelirden aldığı hisse de yaşanan farklılıklar da ülkelerin ekonomik seviyeleri ve yıllar itibariyle yaşadığı dönüşüm hakkında önemli ipuçları verir. Örnek olarak, TÜİK verilerine istinaden sanayi sektörünün toplam gelirden aldığı hisse 1963 yılında %15 olmasına rağmen aynı oran 2013 yılı itibariyle %28 düzeyine gelmiştir. Bu durum ülkemizin 1963 yılındaki ekonomik seviyesi ile 2013 yılındaki ekonomik seviyesini kıyasladığımızda aradaki farkı açıklar niteliktedir. Ayrıca ülkemizin geçmişten günümüze kadar geçen dönemine baktığımızda, sanayi sektörünün hissesinin, tarım sektörünün hissesini ilk kez 1983 yılında geçtiğini görmekteyiz.

3. GELİR DAĞILIMININ TEORİK YAPISI

Gelir dağılımı, geçmişten bugüne kadar iktisat bilim dalının ilgi duyduğu öncelikli konularından biri olmasından dolayı birçok iktisatçı konuya özel ilgi duymuştur. Bu nedenle iktisatçılar gelir dağılımını farklı şekillerde yorumlayarak yeni teoriler ortaya çıkarmışlardır. Çalışmamın bu bölümünde ortaya çıkan teoriler genel çerçevede açıklanacaktır.

3.1. FİZYOKRATLARA GÖRE GELİR DAĞILIMI

Fransa Devleti'nde ortaçağ zaman diliminde ilk olarak Quesnay tarafından ortaya konulan ve bunun sonucunda meydana gelen bir fikir akımıdır. Fizyokratlar gelir dağılımı teorisi oluşturan ilk iktisatçılardır. Fizyokratlar ekonominin belli temel kurallar çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiğini ve bu mevcut kurallara müdahale edilmemesi gerektiğini savunmaktadırlar. İktisadi hayatta devlet müdahalelerinin olabildiğince az olması gerektiğini savunurlar. Bu sayede ekonomi, doğal hukuk kuralları çerçevesinde kendi kendine işleyen bir mekanizmaya dönüşecektir. Fizyokratlara göre toplum, dört temel bölümden oluşmaktadır. Bunlar köylüler, çiftçiler, toprak sahipleri ve tüccarlardır. Bu ayrım içerisinde servet ve zenginliğin kaynağını tarım toprak ve tabiat olduğunu savunmuşlardır (Kazgan, 1993: 56-58).

Fizyokratlara göre gelir dağılımının işleyişi şu şekildedir. Çiftçiler toprak sahiplerine, toprağı işlemeleri sonucu meydana gelen hasıllardan yapmış oldukları üretim ile ilgili masrafları ve üretim sürecinde yer alan kişilere vermiş oldukları ücretleri çıkardıktan sonra kalan hasılatı vermektedirler. Toprak sahipleri ve çiftçiler, diğer sınıfta yer alanların üretmiş oldukları mamulleri satın alarak o sınıfa gelir aktarımını sağlamış olmaktadır. Ortaya çıkan bu gelir, tekrar tarım ürünlerinin satın alınmasında kullanılması sonucunda toprak sahipleri ve çiftçilerin hesabına geri gelmektedir. Bu döngüden dolayı Fizyokratlar gelir dağılımına müdahale edilmemesi gerektiğini savunmuşlardır.

3.2. KLASİK İKTİSATÇILARA GÖRE GELİR DAĞILIMI

Klasik iktisatçılar, fizyokratlardan farklı olarak gelirin nasıl meydana geldiğinin yanı sıra ortaya çıkan gelirin dağılımı konusunda da incelemelerde bulunmuşlardır. Klasik iktisat kurucularından olan Adam Smith, bireylerin daha zengin olmalarını sağlayacak yüksek gelirin nasıl elde edileceğini ve bunun sonucunda meydana gelen varlığın nasıl paylaşılması gerektiği hususunda ana hatlarıyla bir çerçeve çizmiştir. Bu sayede temel seviyede de olsa fonksiyonel gelir dağılımı teorisini ortaya atmış olmuştur. Ancak bu ortaya atılan temel seviyeyi geliştiren ve bütün farklı yanları ile detaylı şekilde araştıran David Ricardo olmuştur.

Adam Smith'in zenginliğe nasıl ulaşılacağı ve milli gelirin dağılımının nasıl olacağına ilişkin görüşlerine bakacak olursak; Adam Smith, 1776 yılında ortaya çıkan Milletlerin Zenginliği isimli eserine zenginliğe nasıl ulaşılacağını sorgulayarak başlamış ve emeğin üretken gücünde en büyük iyileşmeyi neyin sağlayabileceğini sorgulamıştır. Bu noktada anahtar kelimenin işbölümü olduğu sonucuna varmıştır. Smith, mevcut ekonomiyi en genel anlamıyla; sermayedarlar, toprak sahipleri ve işçiler olarak üç başlıkta toplamış ve söz konusu ekonomide üretilen toplam gelirin bu üç başlık altında; sermayedarların kar, toprak sahiplerinin rant ve işçilerin ise ücret geliri elde edeceğini belirtmiştir. Bu bakış açısıyla bakıldığında Smith'in modern anlamda fonksiyonel bir gelir dağılımı teorisi meydana getirmeye çalıştığı görülmektedir (Ulutürk, 2005: 92).

A.Smith, ortaya attığı bu üç unsur arasında toplam gelirin nasıl dağıtılacağı hususunda iki temel etkenin önemli olduğunu ifade etmiştir. Gelir dağılımını etkileyen birinci husus; toprağın, sermayenin ve işgücünün temel özellikleri ve bu üç faktörün kendi aralarındaki birbirleriyle olan ilişkileridir. Örnek olarak bulunan işlerin şartları, gerektirdiği nitelik seviyeleri, çalışma dakikaları, coğrafi durumları vb. değişkenler ücret seviyesini belirlemektedir. Gelir dağılımını belirleyen ikinci husus ise ülke ekonomisinin genel yapısıdır. Ülkenin genel yapısı büyüme eğiliminde ise mevcut ücretlerde bununla eşgüdümlü olarak artış trendinde olacaktır. Eğer ülke ekonomisi küçülmekte olan bir ekonomi düzeyinde ise ülkedeki ücret seviyeleri de gerileyecektir.

Klasik iktisatçılardan olan David Ricardo da bir gelir dağılımı teorisi üzerinde çalışmıştır. Ricardo'nun gelir dağılımı teorisinde üç temel varsayım bulunmaktadır:

-Birinci varsayım, emek-değer teorisinin geçerliliğidir. Üretilen malın toplam değeri, ilgili malın üretim sürecinde kullanılan emekten kaynaklanmaktadır.

-İkinci varsayım, azalan verimler kanununun geçerliliğidir. Üretime açılan toprak sayısı arttıkça topraktan elde edilen verim azalacaktır.

-Üçüncü varsayım ise ücretlerin tunç kanununun geçerliliğidir. Ücretler geçim seviyesinin üzerine çıktığı zaman nüfus oranlarında artış yaşanacak ve bunun sonucunda mevcut ücretler tekrar eski geçimlik seviyesine geri dönecektir. Bunun tersi durumunda ise nüfus azalmasına bağlı ücretlerde artış yaşanacak ve tekrar geçimlik seviyeye geri dönüş olacaktır. Dolayısıyla uzun vadede ücretler hep geçimlik seviyede kalacaktır.

Ricardo'ya göre, gelir dağılımı; toprağın verimliliğine, sermaye birikimine, nüfusa, vasıf düzeyine ve uzmanlığa bağlı olarak değişmektedir. İşçi ücretleri geçimlik düzeyde kalmakta, sermayedarların elde ettiği kar oranları zaman içerisinde düşmektedir. Azalan Verimler Kanunu gereği, toprak sahiplerinin sahip olacağı rant da zaman içinde artış görülecektir. Bu durum sonucunda, toprak sahiplerinin lehine gelir dağılımında bir düzelme yaşanacak ancak işçi ve sermayedarların aleyhine bir durum ortaya çıkacaktır (Aktan, Vural, 2002: 3-4).

3.3. MARKSİST GELİR DAĞILIMI

Marx'ın gelir dağılımı teorisi Ricardo'nun gelir dağılımı teorisiyle benzerliklere sahip olsa da arasında farklılıklar vardır. Birçok farklılığın içerisinde ön plana çıkan farklılık, Marx'ın rant ve kar arasında bir ayrıma gitmemiş olmasıdır. Bunun yanı sıra işçi ücretlerinin neden asgari seviyede olduğu konusunda da farklı yaklaşımları vardır. Marx'ın yaklaşımında, emeğin arzının emeğin talebinden fazla olması veya başka bir anlatımla iş bekleyen işçi sayısının hep fazla olması, ücretlerin artışını frenlemekte ve işçilerin minimum ücret seviyesinde çalışmasına neden olmaktadır (Ulutürk, 2005: 101).

Marx'ın yaklaşımında, işçi bireyler toplam gelirin tamamını üretmelerine rağmen, emeğin payına düşen ücret, işçilerin asgari ihtiyaçlarını karşılayabilecek seviyede gerçekleşmektedir. Dolayısıyla sermaye sahipleri, işçilerin hakkı artık değeri onlara vermeyerek işçi sınıfını sömürmektedirler. Marx'ın gelir dağılımı teorisi yaklaşımında, toplumun sahip olduğu tüm gelir, sermaye sahiplerinin elde ettiği kar ve işçilerin elde ettiği ücret geliri şeklinde iki kısma ayrılmıştır. Bu iki kısım arasında gerçekleşen daha fazla pay alma çatışması sonucunda, sermaye sahipleri ve işçilerin ücret ve kar düzeyleri ve bununla bağlantılı şekilde birbirleri arasında olan sömürü seviyesinde değişiklikler meydana gelmektedir (Aykaç ve Dağdemir, 2013: 23).

3.4. MONETARİST İKTİSATÇILARA GÖRE GELİR DAĞILIMI

1940'lı ve 1950'li yıllarda etkinliğini sürdüren Keynesyen iktisada karşı eleştiriler getiren ve maliye politikalarının yerine parasal büyüklüklerin kontrolünü esas alan Monetaristler, vergi politikalarının etkin olmadığını hatta özel servet üzerinden alınan bir pay niteliğindeki vergilerin özel talebi dışladığı ve yatırımları azalttığı görüşündedir (Erkan, 2004: 425).

Friedman gelir dağılımında adaletsizliği önlemek için negatif gelir vergisi kavramını geliştirmiştir. Buna göre Friedman, yeniden dağıtım amaçlı bir vergilemenin toplumun düşük gelir seviyesine sahip kişilerine sadece insan ve yoksul oldukları için yardım yapılmasının gerektiğini vurgularken bunun için de indirim ve muafiyetten sonra artan bir (vergilendirilebilir) gelir kalması halinde verginin ödeneceği; ancak indirim ve muafiyetten sonra, kişisel gelir kalmaması (negatif gelir) halinde ise böyle kişilerin belli oranlarda negatif gelir vergisine tabi olacağı (gelir yardımı yapılacağı) bir negatif gelir vergisi sistemi önermektedir. Böyle bir sistemin kurulabilmesi için ülkenin kişi başına gelir düzeyine bağlı olan vergiden bağımsız minimum bir gelir düzeyi belirlemesi gereği açıktır (Yay, 2001: 196).

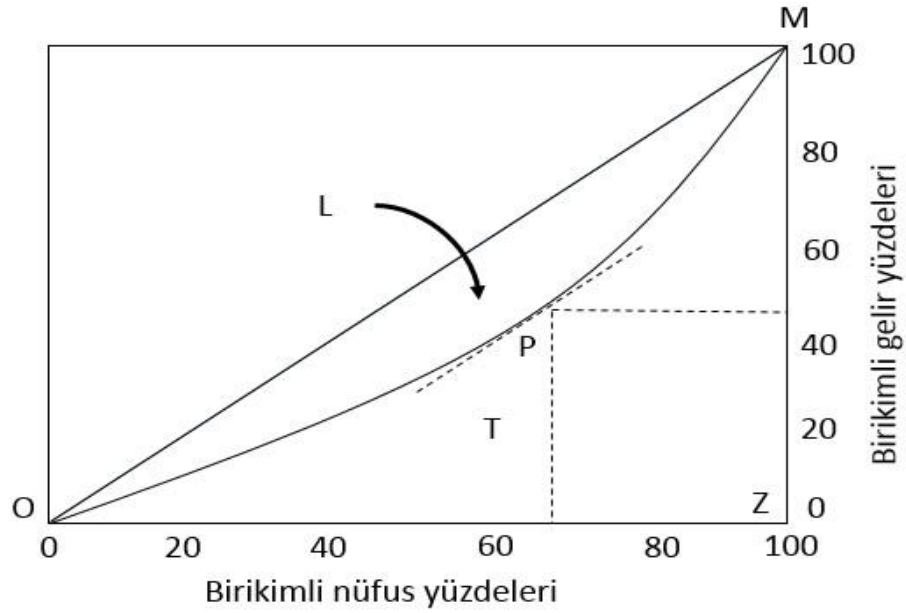
Friedman gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermek için negatif gelir vergisi sistemini önermiştir. Ancak bu sistemin uygulanabilirliği hususunda uygun zemini bulmakta zorluk çekmiştir.

4. GELİR DAĞILIMI EŞİTSİZLİĞİNİN ÖLÇÜLMESİ

Gelir dağılımı eşitsizliğinin ölçülmesi, bunun sonucunda çıkan değerlerin analizi ve bu analizlere istinaden gelecek ülke ekonomi politikalarının belirlenmesi, eşitsizliğin ölçülmesini değerli kılmış ve bu nedenle birçok eşitsizlik ölçütü üzerinde çalışmalar yapılmıştır. Gelirin dağılımına ilişkin değerler kullanılan eşitsizlik ölçütüne göre değişmektedir. Bazı ölçütler gelir dağılımının alt gelir gruplarını önemserken, bazı ölçütler üst gelir gruplarını önemsemektedir. Gelir dağılımı eşitsizliğini ölçmedeki en yaygın yöntemler Lorenz Eğrisi ve Gini Katsayısıdır. Ancak bunların yanında Theil İndeksi ve Atkinson İndeksi de gelir eşitsizliği ölçütü olarak kullanılmaktadır.

4.1. LORENZ EĞRİSİ

Lorenz eğrisi, 1905 yılında Amerikan ünlü istatistikçi Max Lorenz tarafından ortaya atılmış ve geliştirilmiştir. Lorenz eğrisi, gelir dağılımında kullanılan bir eğri olmakla birlikte gelir dağılımında kullanılan eşitsizlik ölçütlerinin belirlenmesinde referans olarak dikkate alınan grafik yolu ile gösterilen bir şekil olarak kabul edilmektedir.



Şekil 1.1. Lorenz Eğrisi

Yukarıdaki çizimde görülen OM doğrusu üzerinde birikimli nüfus yüzdesi ile bu nüfusa karşılık olan birikimli gelir yüzdesi birbirine eşittir. Dolayısıyla bireylerin nüfus içindeki paylarıyla gelir içindeki payların eşit olduğu bir dağılımı belirten bu noktaları gösteren ve 45 derecelik açı yapan OM doğrusu “mutlak eşitlik doğrusu” olarak adlandırılmaktadır (Turhan, 1982: 346). Lorenz eğrisinin sol alt köşedeki O noktasından başlayarak M noktasına uzanan eğrinin gösterdiği kavis gelir dağılımındaki eşitsizliği kısaca anlatmaktadır. Toplumdaki tüm bireylerin aynı geliri elde etmesi halinde (mükemmel eşitlik durumu), Lorenz eğrisi orijinden geçen 45 derecelik mutlak eşitlik doğrusu ile çakışacaktır. Tüm gelirin tek bir kişinin elinde toplanmış olması durumunda ise (mutlak eşitlik durumu), Lorenz eğrisi yatay eksen ve birikimli nüfusun 100 olduğu noktada M noktasına uzanan doğru ile çakışmış olacaktır. Lorenz eğrisinin bu iki uç durum arasında aldığı şekil, gelir dağılımındaki eşitsizlik konusunda bilgi sağlamaktadır. Gelir dağılımını eşitliğe yaklaştıkça Lorenz eğrisi OM doğrusuna yaklaşırken, eşitsizlik arttıkça OM doğrusundan uzaklaşmaktadır (Aykaç ve Dağdemir, 2013: 41).

Lorenz eğrisi Z noktasına dışbükeydir. Bunun nedeni birikimli nüfus yüzdesinin artmasıyla, birikimli gelir yüzdesinin de artıyor olmasıdır. İlk yüzde 20’lik nüfus diliminde yer alanların birikimli gelir payının yüzde 8 olması, nüfusta yer alan sonraki %20’lik kısmın birikimli gelir payının en az %16 olmasını gerektirmektedir. Lorenz eğrisi OL doğrusu ile çakışıyorsa, nüfusun ilk %10’u, birikimli gelirin %10’unu, nüfusun ilk %20’si birikimli gelirin %20’sini ve diğer nüfus kısımlarını gösteren dilimlerin de birikimli gelirden nüfus dilimiyle eşit pay alıyor demektir. Bu durum da mutlak eşitliğin göstergesi şeklindedir.

Lorenz eğrisi ile vergilerin gelir dağılımındaki eşitsizliği nasıl etkilediği gözlemlenebilir. OPM eğrisi, piyasada vergi politikaları uygulanmadan önceki gayri safi gelirin dağılımını göstermesi varsayımı altında, vergi politikaları uygulandıktan sonra eğer OPM eğrisi, mutlak eşitlik doğrusu olarak adlandırılan OM eğrisine yaklaşıyorsa gelir dağılımında mevcut olan eşitsizlikte azalma olduğunu, eğer uzaklaşıyorsa gelir dağılımındaki mevcut eşitsizlikte artış olduğunu göstermektedir.

Lorenz eğrisi, kişisel gelir dağılımı analizini mutlak eşitlik doğrusu varsayımı altında yapmaktadır. Ancak günümüzde bu varsayımın gerçekleşmesi her ne kadar mümkün olmasa da analizin amacı, gelir dağılımındaki eşitsizliği minimum düzeye indirecek önerilerin gelişmesine katkı yapmaktır. Bu amaçla ülkeler Lorenz eğrisini kullanarak ekonomilerinde gelir dağılımındaki eşitsizliği gözlemlemekte, ortaya çıkan eşitsizliği gidermek amacıyla önlemler almakta ve mevcut durum ile diğer ülkelerin durumlarını karşılaştırarak analiz edebilmektedir.

4.2. GİNİ KATSAYISI

Gini katsayısı gelir dağılımı eşitsizliğinin en yaygın olarak kullanılan göstergesidir. Eşitsizlik göstergesi olan Gini katsayısı Lorenz eğrisi grafiğinden elde edilmektedir. Gini katsayısı Şekil 1.1'deki mutlak eşitlik doğrusu ile Lorenz eğrisi arasında kalan alanın (L), mutlak eşitlik doğrusu altında kalan ve OZM (T) olarak tanımlı üçgen alana bölünmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır (Atkinson, 1975). Bu hesaplama sonucu meydana gelen katsayı, gelir dağılımındaki eşitsizliği sayısal bir değer olarak ifade etmekte ve farklı gelir dağılımlarına ait ölçümlerin karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır. Mutlak eşitlik doğrusu ile Lorenz eğrisi arasında kalan ve Şekil 1.1'de L ile tanımlanmış olan alan büyüyorsa gelir dağılımındaki eşitsizlik artıyor demektir.

Gini katsayısının alabileceği değerler 0 (sıfır) ile 1(bir) arasında değişmektedir. Gini katsayısının 0 değerine yaklaşması mutlak eşitlik durumunu ifade ederken, 1 durumuna yaklaşması ise mutlak eşitsizlik durumunu ifade etmektedir. Ancak Gini katsayısının 0(sıfır) ile 1(bir) gibi sınır değerleri alması beklenemez. Gini katsayısının mutlak eşitliği göstermesi gelirin birikimli nüfus dilimlerinin toplam gelirden aldıkları payın eşit bir şekilde dağılması durumunda mümkündür. Örneğin toplam nüfusun %15'i toplam gelirin %15'ini; tüm nüfusun %30'u toplumun bütün gelirinin %30'unu veya tüm nüfusun %90'ı toplumun bütün gelirinin %90'ını alıyorsa hesaplanacak Gini katsayısı mutlak eşitliği gösterecek ve 0 değerini alacaktır. Eğer gelirin tümü bir kişinin elinde toplanıyorsa Gini katsayısı mutlak eşitsizlik durumunu gösterecek ve 1 değerini alacaktır. Gini katsayısının bu iki uç değerinden bir ile temsil ediliyor olması mümkün değildir. Gini katsayısı ile ölçülen gelir dağılımları, katsayının alacağı değer bu iki uç değere

yakınlığına göre yorumlanmaktadır. Buna göre gelir dağılımındaki eşitsizlik arttıkça katsayının değeri 1'e, eşitsizlik azaldıkça 0'a yaklaşmaktadır (Aykaç ve Dağdemir, 2013: 46).

Gini katsayısının avantajlarının yanı sıra var olan dezavantajı ise, genel dağılımdan hareketle alt gruplara ait gelir dağılımlarının ayrıştırılarak analiz edilmesine imkan vermemesidir. Dolayısıyla Gini katsayısı çeşitli sosyal gruplara veya gelir türlerine göre yapılacak ayrıştırma analizlerine uygun bir eşitsizlik ölçütü değildir.

4.3. THEİL İNDEKSİ

Theil indeksi **entropi** kavramından üretilmiş bir gelir eşitsizliği ölçütüdür. (Entropi: Evrende her şeyin minimum enerji ve maksimum düzensizliğe çekilmekte olduğunu açıklayan kavramdır.) Entropi indeksleri yardımıyla gelir dağılımının aynı olmayan kısımlarındaki eşitsizliklere farklı ağırlıklar verebilmek mümkündür. Bu özelliği sayesinde Theil indeksi, gelir dağılımının tamamında yer alan gelir farklılıklarına eşit ağırlıklar vererek ortaya çıkmaktadır (World Bank, 2005). Theil indeksi aşağıdaki şekilde elde edilmektedir:

Bir olayın gerçekleşme olasılığının yüksek olup olmamasına göre gerçekleşmiş olmasının bilgi değeri değişkenlik göstermektedir. Eğer gerçekleşme olasılığı yüksekse gerçekleşmiş olmasının bilgi değeri düşük, gerçekleşme olasılığı düşük ise gerçekleşmiş olmasının bilgi değeri fazladır. Her bir olayın gerçekleşme olasılıklarını ayrı ayrı değerlendirmekte fayda vardır. Eğer değerlendirilmesi gereken olay sayısı az ise bu mümkündür ancak (n) sayıda olaylar kümesi karşısında her bir olayın gerçekleşmesiyle ilgili olasılıklar, birlikte değerlendirilmesi zor bir yapı ortaya koyar. Bu nedenle tüm sistemi karışıklık derecesini ifade eden tek bir sayı altında toplamak yerinde olacaktır. Bu sayı, (i) gibi özel bir olayın gerçekleşme olasılığı 1 ve diğer olayların gerçekleşme olasılığı 0(sıfır) olduğu zaman çok düşük olacaktır. Diğer olayların gerçekleşmesinin olanaksız olduğu ve bir olayın gerçekleşme olasılığının tam olduğu bu durumda sistem tamamen kontrol edilebilir durumdadır ve bilgi içeriği sıfırdır (Aykaç ve Dağdemir, 2013: 48).

Theil (n) sayıdaki olası olayı toplumdaki n sayıdaki kişi olarak ve p_i 'yi de (i) kişinin toplam gelirden ortalama gelire eşit hisse alma olasılığı olarak ($s_i = Y_i/n\bar{Y}$) analiz ederek bilgi kuramından yola çıkarak gelir dağılımı için kullanışlı bir eşitsizlik ölçütü geliştirmiştir. Burada Y_i , (i) kişinin gelirini, \bar{Y} , ortalama geliri ifade etmektedir. Theil gelir dağılımının gerçek entropisini bu entropinin olası en yüksek bilgi değerinden hareketle (her bir $s_i = 1/n$ olduğunda, herkes eşit pay almaktadır) açıklayan, aşağıdaki gelir dağılımı eşitsizlik ölçütünü elde etmektedir (Cowell, 2011: 53).

$$T = \frac{1}{n} \left[\sum_{i=0}^n \frac{Y_i}{\bar{Y}} \log\left(\frac{Y_i}{\bar{Y}}\right) \right]$$

Theil indeksi 0 ile sonsuz aralığında herhangi bir değer alabilir. Theil indeksi'nin 0 değerini alması gelir dağılımında eşitliği ifade ederken, yüksek değerler alması gelir dağılımında artan eşitsizlik olduğuna işaret etmektedir.

Theil indeksinin en önemli özelliklerinden biri gelir dağılımı oluşumunu sağlayan alt unsurların gelir eşitsizliklerinde meydana gelen farklılıkları yansıtabilen ayrıntılı bir eşitsizlik ölçütü olmasıdır. Bu özelliği sayesinde alt gelir grupları için gelir eşitsizliklerini elde eden ayrıştırma ve detay analizlerin yapılması mümkündür (Aykaç ve Dağdemir, 2013: 50). Örneğin Theil İndeksi sayesinde, Türkiye'nin büyükşehir belediyeleri içindeki gelir dağılımı eşitsizliklerinde meydana gelen değişiklikleri ülkenin tamamını dikkate alarak bulunan gelir dağılımına etkisinin nasıl olacağı konusunda yardımcı olan bir ölçüttür.

4.4. ATKINSON İNDEKSİ

Atkinson toplumda yaşayan bireylerin sosyal refah seviyelerine dayanan yeni bir gelir dağılımı ölçütü önermiştir. Bu önerinin temeli, gelirin toplum üzerinde sağladığı ortak yararın ortalama gelir artışıyla birlikte pozitif olarak etkilendiği ama gelir dağılımındaki eşitsizliğin artması halinde ise de negatif olarak etkileneceği varsayımına dayanmaktadır (Atkinson, 1975: 47).

Atkinson'un sosyal refah fonksiyonu toplumda yaşayan her bireyin elde ettiği gelirden ve topluma sağladığı yararların toplamından oluşmaktadır. Buna göre bireysel gelirden ortaya çıkacak artış ile birlikte toplumsal refahın artacağı düşünülmektedir. Atkinson bireysel faydaların karşılaştırılabilir olması varsayımından hareketle, her bireyin gelirini sosyal marjinal faydası ile ağırlıklı olan bir yaklaşım benimsemiştir. Bireysel gelirlerin ağırlıklı toplamından oluşan sosyal refah fonksiyonunun simetrik ve içbükey olduğu varsaymaktadır. İçbükeylik varsayımı azalan marjinal fayda ile ilişkilendirilmekte ve daha fazla gelir elde eden birinin gelirin daha az sosyal ağırlık verilmektedir. Atkinson'un bu fonksiyonu sayesinde düşük gelirlerin gelir paylarının artmasıyla birlikte toplumsal refahın artacağını kabul etmektedir. Toplumun sosyal refahını maksimum yapan bir gelir dağılımında, gelir artışı ile marjinal sosyal fayda arasında tanımlanmış olan, sabit esneklik katsayısı aynı zamanda toplumun eşitsizlikten kaçınma parametresi (ϵ) olarak tanımlanmaktadır (Atkinson, 1980: 34). Toplumun gelir eşitsizliğine verdiği önemi gösteren bu parametre sıfır değerini almışsa, toplumun gelir dağılımındaki eşitsizliğe kayıtsız kaldığını göstermektedir. Toplumun eşitsizlikten kaçınma parametresi sonsuza yaklaşırsa, toplumda sadece en alt gelir seviyesine sahip grubuyla ilgilenilmektedir.

Atkinson toplumun eşitsizlikten kaçınma parametresinin alacağı değere göre değişen bir eşitsizlik ölçütü geliştirmiştir. Atkinson bu hedef doğrultusunda gelir düzeyinde aynı sosyal refah seviyesinde olmak şartıyla, mevcut gelir dağılımından herkesin ortalama gelir düzeyinde eşitlendiği gelir dağılımına geçerken toplumun vazgeçmeye razı olacağı geliri 'eşit dağılıma denk gelir' olarak tanımlanmaktadır (Sen, 1973: 38).

Atkinson indeksi toplumun gelir dağılımındaki eşitsizliğe duyarlılığının derecesine göre aynı olmayan sonuçlar veren bir ölçüttür. Atkinson eşitsizlik ölçütünün alabileceği değerler 0 ile 1 arasında değişmektedir. Bir topluma ait Atkinson eşitsizlik ölçütü yorumlanırken veya ülkeler arasında karşılaştırmalar yaparken toplumun eşitsizlikten kaçınma parametresine (ϵ) hangi değer verileceği çok önemlidir. Atkinson İndeksi'nin yorumlanmasını şu şekilde açıklamak mümkündür. Toplam gelirin 100 birim

olduğu ve Atkinson İndeksi'nin de 0,42 değerinde olduğu varsayımı altında, eğer toplumda gelirler eşit dağıtılmış olsaydı 100 birimlik gelirin 58 birimiyle mevcut toplumsal refaha varılabilecekti. Sonuç olarak, toplumda gelirler eşit bir şekilde dağılmadığı için 42 birimlik bir refah da azalma ortaya çıkacaktır (Aktan, 2002: 19).

Atkinson eşitsizlik lt ayrıtırma analizleri için kullanılan uygun bir yöntemdir. Alt gelir seviyesine sahip gruplar içinde gelir eşitsizliğindeki artış veya azalışlar gelir dağılımı göstergesine yansıtabilme özelliğine sahiptir. Dolayısıyla gelir dağılımındaki değişimin kaynaklarını alt sosyal gruplara, coğrafi bölgelere ve illere göre analiz etme imkânı sunmaktadır.

5. GELİR DAğILIMINDA VERGİNİN ÖNEMİ

Gelir dağılımı adaletinin sağlanması devlet müdahalesi ve sosyal harcamalar, etkin bir role sahiptir. Devlet, en etkili müdahale araçlarından biri olan vergilendirme yoluyla gelirin yeniden dağıtılmasında etkili olurken, başka taraftan sosyal nitelikli harcamaları ile çeşitli gelir seviyesine sahip grupların piyasa dağılımı sonucu sahip oldukları hisseleri artırmaktadır. Bu nedenle, devlet tarafından alınan kararlar, yaptığı harcamalar ve sahip olduğu her gelir, gelir dağılımına bir müdahale niteliğindedir.

Mali sisteme yeni ve farklı vergilerin getirilmesi, uygulamada olan vergilerin oranlarında değişikliğe gidilmesi, yeni vergi istisnası veya muafiyeti getirilmesi veya mevcut istisna veya muafiyetlerin kaldırılması, vergi indirimini sağlanması, kamu harcamalarının miktarlarının arttırılması veya azaltılması, kamunun sunduğu mal ve hizmetlerin fiyatının düzenlenmesi, taban fiyat uygulamaları, tarıma desteğin sınırlarının çizilmesi, asgari ücret seviyesinin tespiti vb. kararlar ve uygulamalar, gelirin yeniden dağıtılmasını etkileyen önemli müdahale veya transferlerdendir (alışkan, 2010: 94–95).

Dünyadaki tüm ülkelerin ekonomik yapısına bakıldığında vergilerin amacının en temel anlamıyla kamu harcamalarını karşılayacak kaynağın yaratılmasında kullanılan bir araç olarak görülmesi olmasına rağmen Adolph Wagner vergi adaleti ile toplumsal adalet arasındaki sıkı ilişkiye dikkat çekmiş ve sonrasında ağdaş devlet anlayışı çerçevesinde

vergi sisteminin gelir dağılımını düzeltmek amacıyla kullanılması gereken önemli maliye politikası aracı olarak bahsetmiştir (Ataç, Önder ve Turhan, 2004: 296).

Vergilerin; mükelleflerin tüketim, gelir ve servetleri esas alınarak mali güçlerine göre dağıtılması anlamına gelen ödeme gücü (ability to pay) teorisi vergilemede adalet ilkesinin temelini oluşturmakta ve en önemli göstergesi sayılmaktadır (Yereli ve Ata, 2011: 24). Asgari geçim indirimi, ayırma ilkesi ve artan oranlılık gibi uygulamaların ödeme gücüne ulaşmayı kolaylaştıran araçlar olması ve kişisel gelir vergisi sisteminin de bu araçları bünyesinde barındırması sebebiyle, kişisel gelir vergisinin vergi politikalarının gelir dağılımı üzerindeki etkilerine bakıldığında en etkili araçlardan biri olmasını sağlamıştır (Susam ve Oktayer, 2007: 112). Ayrıca veraset ve intikal vergisi motorlu taşıtlar vergisi gibi servet vergilerinin devlet tarafından elde edilen tüm vergi gelirleri içerisindeki hissenin artması halinde, gelirin yeniden dağılımında önemli bir etkiye sahip olması beklenir. Yüksek ve düşük gelire sahip olan kişi veya gruplardan aynı oranda vergi alınmasını sağlayan dolaylı vergiler ise, gelir dağılımının adaletli dağıtılması konusunda olumsuz bir etkiye sahiptir.

Dolaysız vergi olarak nitelenen gelir ve servet vergileri ile dolaylı vergiler olarak nitelenen harcama vergileri veya uluslararası ticaret ve işlemler üzerinden alınan vergilerin ekonomilerde farklı görevleri ve sonuçları bulunur. Dolaysız vergiler marjinal tüketim eğilimi az olan yüksek gelir seviyesine sahip gruplara, dolaylı vergiler ise marjinal tasarruf eğilimi düşük gelir seviyesine sahip gruplara yönelik sonuçlar doğuracağı için dolaylı ve dolaysız vergi türleri mali politikaların uygulanmasında kullanılabilir (Açıkgöz, 2006: 93). Bu nedenle özellikle gelişmekte olan ülkelerde hükümetin politika araçlarından biri olan vergiler gelir dağılımı adaletinin sağlanmasında önemli bir role sahiptirler. Ayrıca elde edilen vergi gelirlerinin dağılım özelliklerine göre de iktisadi büyüme ve ekonomilerin gelişim düzeyleri belirlenmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR DAĞILIMI BAKIMINDAN VERGİ SİSTEMLERİ VE VERGİ TÜRLERİ

1.VERGİ SİSTEMLERİ

Bir ülkede belli bir zaman aralığında uygulanmakta olan vergilerin bütününe ‘vergi sistemi’ adı verilmektedir. Tanımda geçen belirli bir ülke ifadesinden anlaşıldığı üzere, vergi sistemleri ülkeden ülkeye değişmekle birlikte bazen birbiriyle aynı bazen de farklı vergi sistemleri ortaya çıkmaktadır. Vergi sistemleri üzerindeki ayırım, vergi sayısına göre yapılır. Bir vergi sisteminde, kişinin servet, gelir veya harcamalarının tamamı üzerinden belirli bir oranda tek bir vergi uygulandığı takdirde ‘tek vergili sistem’, çeşitli oranlarda ayrı ayrı birden çok vergi uygulanmakta ise ‘çok vergili sistem’ söz konusu olmaktadır.

1.1. TEK VERGİLİ – ÇOK VERGİLİ SİSTEM

Geçmişte mali düşüncülerin değişimi içinde, ülkelerin vergi sistemlerinin nasıl ve ne şekilde olması gerektiği konusunun araştırılması sonucunda tek vergi görüşü meydana gelmiştir. Tek vergi görüşünün ana fikri ülke çapında birçok vergi almaktan ziyade ülkeler için verimli olduğu düşünülen tek bir verginin alınmasıdır. Tek vergiyle ilgili geçmişten günümüze çok fazla teori ortaya atılmıştır. Bu teorilerin en başında Fizyokratların ileri sürdüğü tek vergi teorisi gelmektedir. Fizyokratların teorisi tarımla ilgilidir ve savundukları düşünceye göre toprak bütün zenginliklerin tek kaynağıdır. Bundan dolayı bütün vergiler, net tarımsal hasılat üzerinden alınır.

İkinci tek vergi teorisi, sanayileşme döneminde Thiers tarafından ortaya atılan ve mümkün olan en iyi vergi sistemi şeklinde ifade edilen, ‘hammadeler’ üzerinden alınacak vergiye dayanmaktadır. XIX. Yüzyılda Amerikan iktisatçı Henry George ise, yaşadığı dönemde Amerika’da arazi değerlerinde görülen hızla artışlar karşısında

verginin sadece artan 'arazi değeri' üzerinden alınması gerektiğini belirtmiştir. Daha sonraları bir Fransız sanayicisi olan Schueller, tek verginin 'enerji' üzerinden alınması gerektiğini savunmuştur. Bu teoriye göre, bütün mamullerin bünyelerine fabrikasyon safhasında belirli bir miktar enerji girmesi nedeniyle kömür, petrol, elektrik gibi enerji kaynakları vergilendirilmelidir. Bu sayede alınacak vergi mamullerin satışı sırasında fiyatlara yansıtılacak ve nihai olarak tüketiciler tarafından denmiş olacaktır. Diğer bir tek vergi teorisi ise, XX. Yüzyıl başında bazı sosyalist ülke maliyecileri tarafından ortaya atılmış ve buna göre sadece 'gelir' üzerinden alınması gereken bir tek vergi sistemi önerilmiştir (Eker, 1996: 170).

Günümüze kadar anlatılmaya çalışılan tek vergi görüşü toplum tarafından benimsenmemiş ve uygulamada yerini alamamıştır. Bundan dolayı ülkelerin vergi sistemlerinde tek vergi yerine farklı tip de çok vergili bir sistem oluşturmanın daha faydalı olduğu düşüncesi ağır basmıştır. Bugünlerde dünyadaki ülkelere baktığımızda mevcut hükümetler çeşitli farklı kaynaklardan elde ettikleri gelirler üzerinden aldıkları vergiler sayesinde vergi tahsilatını arttırma yoluna girmişlerdir. Tek vergi sisteminin uygulama ve tahsil kolaylığı gibi avantajlarına rağmen her geçen gün artış içerisinde olan kamu harcamalarına yetmesi oldukça güç görünmektedir. Bu durum çok vergili sisteme geçişi tetikler niteliktedir.

Çok vergili sistemde vergiler konularına, ödeme araçlarına, mükelleflerin kişisel durumlarına, matrahlarına, ekonomik kaynaklarına, dolaylı ve dolaysız olmalarına göre sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırmalar sonucunda ortaya çıkan vergiler birbirlerinin ortaya çıkardığı olumsuzlukları giderebilmektedir. Ayrıca dolaylı vergiler sayesinde mallar üzerine konulan vergi ve yükümlülükler, mükellefler tarafından hissedilmeden devlet tarafından alınabilmektedir. Bu durum devlet ekonomisini rahatlatmakta ve mali anlamda elini güçlendirmektedir.

1.1.1. Dolaylı ve Dolaysız Vergiler

Çok vergili sistemde vergileri birçok farklı kategoride değerlendirmek mümkündür. Bu kategoriler içinde literatürde en çok tercih edilen dolaylı ve dolaysız vergi ayrımıdır.

Konusu belli ve mükellefleri önceden bilinen vergiler, dolaysız vergilerdir. Dolaysız vergilerin Türk Vergi Sistemindeki örnekleri; gelir ve kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisidir. Dolaylı vergiler ise, mükelleflerin mal ve hizmet almak için yapmış oldukları harcamalar sonucu alınan ve mal ve hizmetin fiyatı gibi mükellefler tarafından algılanan ve vergi dairesi tarafından vergi mükellefinin kim olacağı önceden bilinmeyen vergilerdir. Dolaylı vergilerin bu özelliklerinden dolayı harcamalar üzerinden alınan vergideki artışın mükellefler tarafından hissedilmesi ve buna karşılık reaksiyon gösterilmesi hemen olmamaktadır. Türk Vergi Sistemindeki dolaylı vergiler, en yaygın olarak kullanılan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin yanı sıra banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ve gümrük vergisinden oluşmaktadır.

Ülkemizde uygulanan vergilerin herkes için adil bir şekilde alınıp alınmıyor olmasını gösteren en önemli ayrımlardan biri dolaylı vergi ile dolaysız vergi ayrımıdır. Toplumdan alınan vergilerin adil bir şekilde alınması gerektiği vergilemede adalet ilkesine dayanmaktadır ve bu ilke en genel şekilde mükellefler üzerinde oluşan vergi yükünün en adil bir şekilde dağıtılması olarak ifade edilebilir (Akdoğan, 1980:100). Vergilemede adalet ilkesinin sağlanabilmesi için dolaysız vergilerde uygulanan artan oranlı vergi tarifesi sistemi önemlidir. Gelir vergisinde uygulanan artan oranlı vergi sistemine göre mükelleflerin elde ettikleri kazançları ne kadar çok olursa o kadar daha fazla vergilendirilmektedir. Ancak dolaylı vergilerden biri olan katma değer vergisinde durum böyle değildir. Katma değer vergisi mükelleflerin kazançlarına göre artış veya azalış göstermemekte herkes için aynı tutarda alınmaktadır. Dolayısıyla kazancı çok fazla olan mükellef ile kazancı çok az olan mükellef aynı tutarda vergi ödemekte ve ödedikleri vergiyi kendi kazançlarına oranladığımızda kazancı az olanın çok olana göre daha fazla oranda vergi yüküne katlandığını görülmektedir. Dolaysız vergilerin artan oranlı tarife

yapısının yanı sıra dolaysız vergi olan gelir vergisinde uygulanan en az geçim indirimi uygulamasının da olması dolaylı vergilere göre vergilemede adalet ilkesine daha uygun olduğunu göstermektedir.

Dolaysız vergiler üzerinden indirim uygulamalarının yapılması, mükelleflerin, çalışma isteklerini arttırmakta bununla bağlantılı olarak mükelleflerin daha fazla tasarruf ve yatırım yapabilmeleri sağlanmakta ve bunun sonucunda ekonomik büyüme üzerinde hızlandırıcı bir etki meydana getirebilmektedir. Aynı zamanda mükelleflerin az vergi oranı ile karşı karşıya gelmesi, uygun zaman aralıklarında denetimin yapılması ve içlerinde kanunlara uymayanların yüksek tutarda vergi cezalarına maruz kalması gibi şartların sağlanması halinde vergiye uyumlu mükelleflerin sayısında artış olacak ve mükelleflerin kayıt dışı ekonomiden uzaklaşması sağlanacaktır. Gelişmekte olan ülkelerde dolaysız vergi artışları ise ekonomik büyümeyi azaltan bir etkiye sahip olmakla birlikte, bir yere kadar vergi hasılatı artışına yol açmakta, daha sonra ise kayıp ve kaçakları yükselttiği ve kayıt dışı ekonominin büyümesine yol açtığı için etkin olmamaktadır. Ancak gelişmiş ekonomiler de dolaysız vergilerin dolaylı vergilere oranla daha fazla olması gelir dağılımı adaletsizliğini azaltmaktadır.

1.1.2. Düz, Artan ve Azalan Oranlı Vergiler

Vergi oranının sabit kaldığı ve matrahın tamamına uygulanacak olan tarife, düz oranlı vergi tarifesi olarak adlandırılmaktadır (Hyman, 1987: 315). Sabit miktarlı vergide ödenen vergi matrah değişse de aynı kalmaktayken düz oranlı vergi tarifesinde matrah arttıkça uygulanan oran aynı kalmakta fakat hesaplanan vergi artmaktadır. Bu nedenle vergi mükellefinin yükü oransal olarak değişmemektedir. Ülkemizde düz oranlı vergi tarifesi uygulamasına örnek olarak, kurumlar vergisi mükelleflerinin 2018 yılından 2020 yılına kadar (2020 yılı dahil) matrahlarına yüzde 22 oranında vergi uygulanacak olması gösterilebilir. Buna göre 2018 yılında mükellef kurumun 100.000 TL olan matrahına yüzde 22 vergi oranı uygulandığında 22.000 TL vergi hesaplanmaktadır. Eğer mükellef kurumun matrahı 2019 yılında 200.000 TL olursa matraha uygulanan vergi oranı aynı olduğundan hesaplanan vergi tutarı 44.000 TL olur. Bu durumda, matrahtaki değişimin vergide oluşturduğu değişmeyi gösteren marjinal vergi oranı da yüzde 22'de sabit

kalmaktadır. Dolayısıyla düz oranlı vergi tarifesinin en önemli özelliği, geliri yüksek mükelleflerin ödedikleri verginin rakamsal olarak artmasına rağmen oransal olarak değişmemesidir.

Artan oranlı vergi tarifesi, mükelleflerin ödeme güçleri göz önünde bulundurularak artan oranlarda vergilendirilmesini ifade etmektedir (Dikmen, 1973: 242; Tekin, 1978: 7). Bu nedenle matrahtaki değişimin vergiye etkisini gösteren marjinal vergi oranı matrah arttıkça yükselmektedir. Türkiye’de gelir vergisi mükelleflerinin matrahlarına artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Artan oranlı gelir vergisi tarifesi aşağıda belirtilen tablodaki gibidir.

Tablo 2. 2018 yılı Ücret Dışındaki Gelirlere Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

Gelir Dilimi	Vergi Oranı (%)
14.800 TL'ye kadar	15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, fazlası	27
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, fazlası	35

Kaynak: 29 Aralık 2017 tarihli ve 30285 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazete-yayımlanan 302 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

Tablo 2’de belirtilen 2018 yılı gelir vergisi tarifesine göre, Mükellef A’nın 2018 yılında 50.000-TL gelir vergisi matrahı var ise, 34.000-TL’si için 6.060-TL, kalan 16.000-TL’nin (50.000 – 34.000) yüzde 27 vergi oranı ile çarpılması sonucunda 4.320-TL, toplamda 10.380-TL vergi hesaplanacaktır. Mükellef B’nin 2018 yılında 100.000-TL gelir vergisi matrahı var ise 80.000-TL’si için 18.480-TL, kalan 20.000-TL’nin (100.000 – 80.000) yüzde 35 vergi oranı ile çarpılması sonucunda 7.000-TL, toplamda 25.480-TL vergi hesaplanacaktır. Örnekte artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulandığından dolayı Mükellef B’nin gelir vergisi matrahı Mükellef A’nın gelir vergisi matrahının 2 katı olmasına rağmen, hesapladığı vergi Mükellef A’nın hesapladığı verginin 2 katından daha fazladır. Bu nedenle artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulaması, adaletin sağlanması açısından düz oranlı gelir vergisi tarifesi uygulamasına göre daha avantajlıdır. Ancak adaletin sağlanmasında, artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulamasının etkinliği enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde azalmaktadır. Enflasyon ortamında gelirden ortaya çıkan artışın bir kısmı parasal (nominal) artıştır. Dolayısıyla artan oranlı tarife uygulandığında gelirin enflasyon nedeniyle artması yüzünden mükellefin matrahı üst

dilimlere taşınmakta ve mükellef daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Bunun daha adil bir hale gelebilmesi için ülkemizde uygulanan gelir vergisi dilimlerinin bir yıllık dönemde ÜFE'deki ortalama artışı ifade eden Yeniden Değerleme Oranına göre değil TÜFE rakamları dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir.

Mükelleflerin matrahları arttıkça, matraha uygulanan vergi oranının azaldığı tarife yapısına azalan oranlı vergi tarifesi denir. Azalan oranlı vergi tarifesi uygulamasında ödenecek vergi bazen, tarifedeki oranların azalmasına rağmen artabilmekte ise de bu durum tamamen matrahtaki artışın etkisinin, oranlardaki azalmanın etkisine baskın olmasının bir sonucu olmaktadır. Kısaca, ödenecek vergideki artış azalan oranlı tarifede her zaman gerçekleşmeyebilir. Azalan oranlı vergi tarifesi, yüksek gelirli mükelleflerin oransal olarak düşük vergi ödemelerine yol açar. Bu durum mükellefler üzerindeki vergi yükünün adaletsiz dağılmasına neden olur. Örneğin, gıda tüketimine olan talebin gelir esnekliği genellikle 1'den daha az olmasından dolayı bireylerin gelirleri artmış olsa da gıda tüketiminden alınan vergi neredeyse aynı kalır. Bu nedenle, düşük gelirli bireyler yüksek gelirli bireylere göre daha fazla vergi yüküne katlanmaktadır.

Düz oranlı vergi tarifesi uygulanması, zengin kesimin vergi yükünün azaltılması ve fakir kesimin vergi yükünün artırılması anlamına gelmektedir. Bu durum özellikle gelişmekte olan ülkelerdeki var olan servet eşitsizliğini daha da artıracaktır. Örneğin, yılda 100.000-TL kazanan bir mükellef kurum ile 1.000.000-TL kazanan bir mükellef kurum karşılaştırıldığında, %22 oranında bir düz oranlı kurumlar vergisi, 100.000-TL kazanan mükellef kuruma 1.000.000-TL kazanan mükellef kurumdan daha fazla zarar vermektedir. Çünkü vergiden sonra kalan tutarlara bakıldığında, 100.000-TL gelir elde eden mükellef kurumun ihtiyaçlarını karşılamak için 78.000-TL'si kalırken, 1.000.000-TL gelir elde eden mükellef kurumun ihtiyaçlarını karşılamak için 780.000-TL'si kalmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesinde vergi yükü alt gelir seviyesine sahip gruplarından üst gelir seviyesine sahip gruplarına doğru kayarken, düz oranlı vergi tarifesi uygulamasında vergi yükü üst gelir seviyesine sahip gruplarından alt gelir seviyesine sahip gruplarına doğru kaymakta ve vergi sonrası gelir dağılımı daha da bozulmaktadır. Vergi sisteminin gelir dağılımı adaletini bozmaması için, üst gelir gruplarına uygulanan

oranların açık bir şekilde azalmasına olanak sağlamaması gerekmektedir. Dolayısıyla tarife yapısı minimum düzeyde olsa bile mutlaka artan oranlılığa sahip olmalıdır.

Artan oranlı vergi, düz oranlı vergiden daha ağır bir vergileme olarak düşünülmemelidir. Çünkü düz vergi oranı, artan oranlı bir vergi tarifesinde en yüksek dilime karşılık gelen orandan daha yüksek belirlenmiş olabilir. Bu durumda düz oranlı vergi tarifesi uygulaması, artan oranlı vergi tarifesine göre gelir dağılımı adaleti üzerinde daha fazla olumsuz etki yaratacaktır.

1.2. VERGİ SİSTEMLERİNİN OLUŞUMUNU ETKİLEYEN ETKENLER

Her ülkede, ülkelerin kendi özel yapısına ve şartlarına göre ortaya çıkmış ayrı birer vergi düzeni vardır. Bunların her biri uygulandığı ülkenin vergi sistemini oluşturur. Vergi sistemlerinin oluşması için belirli bir süreye ihtiyaç vardır. Bir ülkenin bir günde vergi sistemini oluşturmasını beklemek doğru olmaz. Vergi sistemleri buldukları ülkenin geleneksel yapıları ve vergi ahlakı sonucu şekillenmektedir.

Ülkelerin kendilerine ait sosyal, ekonomik ve siyasal yapılarının özelliklerine göre şekillenen birer vergi sistemi vardır. Çeşitli mali veriler incelendiğinde gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri ile gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemleri arasındaki farklılaşmanın, sosyal, ekonomik ve siyasi yapılaşma ile doğrudan bağlantılı olduğu görülmektedir. Vergi sistemleri, gelişmiş ülkelerin vergi sistemleri ve gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemleri olmak üzere iki ana başlık altında incelenmektedir.

1.2.1. Gelişmiş Ülkelerin Vergi Sistemleri

Ekonomik yapıları içerisinde sanayi kesiminin payının fazla olması ve servet düzeyinin yüksek olması ekonomilerin gelişmiş ülke düzeyinde olduğunu göstermektedir. Bu ekonomileri vergi sistemleri, ekonomik yapıları ve hayat seviyelerine göre iki ayrı grup şeklinde ifade edebiliriz.

İlk gruptaki ülkeler, sanayi seviyeleri ileri düzeyde olan ve kişi başına düşen milli gelir en üst seviyeye ulaşmış olan ekonomilerdir. Bundan dolayı bu ülkelerin vergi sistemi içerisinde gelir vergisi sisteminin payı oldukça fazla yer kaplamaktadır. Ayrıca dolaysız vergilerden olan kurumlar vergisinin payı da fazladır. İkinci grupta yer alan gelişmiş ekonomilerde ise sanayileşme, ilk gruptaki ülkelerdeki kadar ileri seviyede değildir. Kişi başına düşen milli gelir yüksek olmakla beraber, ilk gruptaki ülkelerdeki hayat standartlarının altındadır. Bu nedenle, bu ülkelerdeki vergi sistemi gelir ve harcama vergileri arasında pay edilmiştir (Türk, 1992: 246).

Gelişmiş ülkelerde toplumun tüm kesimine yayılmış, tüm kazançları kapsayan oldukça kişileştirilmiş artan oranlı gelir vergisi, vergi sisteminin temel taşı konumundadır. Bu ülkelerde dolaylı vergiler olarak ta katma değer vergisi ve özel tüketim vergileri uygulanmaktadır. Bu tarz harcama vergilerinin uygulanmasında, zorunlu tüketim malları üzerinden düşük oranda, lüks tüketim mallarından ise yüksek oranda vergi alınmaktadır.

İkinci grupta yer alan sanayileşmiş ülkelerde, dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirleri içerisindeki paylarının birbirlerine yakın olduğu görülmektedir. Bu ülkelerde toplumun tarımla ilgilenen kesimi ekonomi içinde önemli bir yere sahip olmasına rağmen, küçük ticari işletmelerin çok sayıda olması vergi kaçakçılığının göz ardı edilemeyecek boyutlarda olmasına neden olmaktadır. Ayrıca bu ülkelerde, gelir vergisinin düşük oluşu artan oranlılığının etkin bir biçimde uygulanmasına engel olmaktadır. Dolayısıyla ülkeler, dolaylı vergilere yoğunluk vermek zorunda kalmakta ve bunun sonucunda dolaylı vergilerin toplam vergiler içerisindeki payı nisbi olarak artmaktadır (Nadaroğlu, 1998: 397).

Gelişmiş ülkelerde, toplam ekonomi içerisinde sanayi ekonomisinin yerinin fazla olması ve buna bağlı olarak sanayi sektöründe çalışan ve yüksek ücret elde edenlerin fazla olması, artan oranlı vergi tarifesinin etkili bir şekilde ve yüksek oranlarda uygulanabilmesini sağlamaktadır. Gelirin tercih edilen bir vergileme kaynağı olması, yeterli hasılatı sağlaması ve vergi idaresinin de etkinliğini göz önüne aldığımızda vergi sisteminin temel kaynağını niçin gelir vergisinin oluşturduğu daha net anlaşılmaktadır.

1.2.2. Gelişmekte Olan Ülkelerin Vergi Sistemleri

Gelişmekte olan ülkelerde, üretim seviyesi, milli gelir seviyesi ve harcama seviyesi düşüktür. Ayrıca bu ekonomilerde sermaye birikimi istenilen seviyeye gelmemiş, profesyonel anlamda şirket sayısı artmamış ve para piyasaları ise istenilen seviyede değildir. Gelişmekte olan ekonomiler çok çeşitlidir ve birbirinden farklı gelişmişlik seviyesindedirler. Dolayısıyla bu tarz ülke yapılarının vergi sistemlerini araştırmak, analiz etmek ve sınıflandırmak oldukça güçtür. Bu yüzden, bu ülkelerin vergi sistemlerini genel hatlarıyla değerlendirmek gerekir.

Gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinin öne çıkan yapısal özelliği kamu gelirlerinin gayri safi milli hasıla içindeki payının düşük olmasıdır. Kamu gelirlerinin az olması, kişi başına düşen gelirin az olmasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla bu durum devletin etkin bir şekilde vergi toplamasına engel olmaktadır. Devlet de bu yüzden vergi sistemlerini esas itibarıyla tarım, hayvancılık ve tüketim maddelerinden alınan vergiler üzerine kurmuştur.

Gelişmekte olan ülkelerin vergi sistemlerinin tüketime bağlı vergilerden oluşmasının en önemli nedenlerinden biri ithal edilen lüks tüketim mallarının tüketimini azaltmak adına konulan yüksek vergilerin ekonomik yapıyı dengelemek adına avantaj sağlıyor olmasıdır. Bu durum hem tasarrufun çekici hale getirilmesi ve yatırım malları için gerekli olan dış döviz kaynaklarına ulaşımın kolaylaşması hem de düşük gelirli insanların lüks mal alamayacakları için vergi adaletinin sağlanması yönünden etkili olmaktadır. Tüketim vergilerine önem verilmesinin diğer bir sebebi ise, tüketim vergisi malın fiyatı içine saklandığı için vergiyi ödemekle yükümlü olan kişi vergiyi hissetmemekte ve bu sayede vergi baskısı altına girmemektedir. Tüketim vergilerinin bu ülkelerde ağırlıklı olması, kişilerin ve kurumların kazançlarının üzerinden alınan dolaysız vergilerin uygulamada yerinin olmadığı sonucu çıkarılamaz. Ancak yine de bu vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki kapladığı yer oldukça düşüktür. Bu ülkelerdeki vergi sistemi içindeki diğer bir olumsuzluk da vergi idaresinin yetersizliğidir. Modern gelir vergilerinin

uygulanabilirliği için gerekli olan idari veya teknik şartlar bu ülkelerde mevcut değildir (Eker, 1996: 182).

2. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Gelir üzerinden alınan vergilerin temelleri, XIX. Yüzyılın başlarında, bazı gelişmiş ülkelerin lüks malların üzerine koyduğu gümrük vergilerine dayanmaktadır. Bu tür vergilerin devletlerin ihtiyaç duyduğu yüksek finansman ihtiyacını karşılama konusundaki yetersizliği, devletleri daha geniş tabanlı bir vergi konusu bulmaya yöneltmiştir. Bu çerçevede İngiltere’de 1779 yılında geçici olarak uygulamaya alınan ve daha sonraki dönemlerde ihtiyaç duyulduğu kısa süreli olarak kullanılan gelir vergisi, 1860 yılından itibaren sürekli olarak uygulanmaya başlanmıştır (Uluatam, 1990: 261). Benzer şekilde Amerika Birleşik Devletleri’nde 1913, Fransa’da 1849 ve Almanya’da 1891 yılında gelirin vergilendirilmesine dönük uygulamalar başlatılmıştır. Türkiye’de ise gelirin vergilendirilmesine yönelik ilk uygulama, 1926 yılında yürürlüğe konulan Kazanç Vergisi’dir. Bu vergi 1950 yılında uygulanmaya başlanılan Gelir Vergisi ile yürürlükten kaldırılmıştır (Sağbaşı, 2013: 115).

1950’li yıllardan günümüze kadar yapılan düzenlemeler sonucunda, ülkemizde gelir üzerinden alınmakta olan iki ana vergi türü vardır. İlki, gerçek kişilerin kazançlarından, bu kazançları elde ederken katlandıkları giderlerin ve maliyetlerin çıkarılması sonucu elde edilen matrah üzerinden hesaplanan kişisel gelir vergisi, ikincisi ise kurum kazançlarından, bu kazançları elde ederken katlandıkları giderlerin ve maliyetlerin çıkarılması sonucu elde edilen matrah üzerinden hesaplanan kurumlar vergisidir.

2.1. GELİR VERGİSİ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesini dikkate alan gelir vergisinin hesaplanmasında dikkate alınan matrahın tespiti, kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde

ettikleri kazançlardan aynı takvim yılı içerisinde katlandıkları maliyetler, giderler, indirim ve istisnaların düşülmesi sonucu yapılmaktadır (Şenyüz, 2017: 23). Bu şekilde bulunan matraha artan oranlı vergi tarifesi uygulayarak ilgili yıl için gelir vergisi tutarı hesaplanmaktadır. Mükelleflerin kazançları, maliyetleri, giderleri, indirim ve istisnaları birbirleriyle farklı olduğu için katlandıkları vergi yükleri de birbirinden farklıdır. Bu durum her mükellefin ödeme gücünü gerçek anlamda ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca kanunda belirtilen indirim ve istisnalar çerçevesinde, gelir vergisi, mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarına göre ayarlandığından subjektif karakterli bir mükellefiyet şeklidir.

Gelirin vergilendirilmesi açısından önemli konulardan bir tanesi; safi tutar, yani gelirin elde edilmesinde katlanılan maliyetlerin elde edilen brüt gelirden düşülmesi gerekliliğidir. Örneğin, brüt gelirleri 100.000 TL olan, ancak net gelirleri sırasıyla 75.500 TL ve 65.750 TL olan iki bireyin brüt gelir esas alınarak eşit miktarda vergi ödemesi adil değildir.

Gelir vergisi uygulamasında, istisna ve muafiyetler önemli bir yere sahiptir. İstisna vergi kanunlarına göre vergilendirilmesi gereken konunun, muafiyet ise vergi kanunları uyarınca vergi alınması gereken kişinin, vergi kanunlarınca bir kısmının veya tamamının vergi dışı kalmasıdır. Vergi uygulamalarında bazen iktisadi bazen de sosyal nedenlerle istisna ve muafiyetlere yer verilmektedir. Bunun sonucunda mükelleflerin ödeyeceği gelir vergisi tutarları üzerinde farklılıklar ortaya çıkmaktadır.

Gelir vergisinde adaleti sağlamak amacıyla uygulamada kendine yer bulan diğer bir konu ise artan, azalan ve sabit oranlı gelir vergileridir. Eğer ortalama vergi oranı matrahtaki artışa paralel olarak artıyorsa artan oranlı vergi tarifesi, ters olarak azalıyorsa azalan oranlı vergi tarifesi ve değişmiyorsa sabit oranlı vergi tarifesi söz konusudur. Ülkemizde her ne kadar artan oranlı vergi tarifesi tercih ediliyor olsa da, kamu ekonomisi teorisinde yaygın şekilde kabul gören bakış açısı; sabit oranlı gelir vergisi tarifesinin alternatif uygulamalarının hem adalet, hem de etkinlik açısından diğer tarife yapılarına göre daha üstün olduğu yönündedir. Son yıllarda birçok dünya ülkesinde uygulamaya sokulan tarife yapılarının sabitleştirilmesine yönelik genel eğilim bunu kanıtlar niteliktedir.

2.2. KURUMLAR VERGİSİ

Kurumlar vergisi, Türk Vergi Sistemine 1950 yılında düzenlenen yasa ile girmiştir. Bu vergi türü gelir vergisinden sonra gelir üzerinden alınan ikinci vergi türü olma özelliğine sahiptir. Kurumlar vergisini gelir vergisinden ayıran en önemli özelliklerinden biri artan oranlı vergi tarifesine değil tek oranlı vergi tarifesine göre vergilendiriliyor olmasıdır. Kurumlar vergisi, kurumlar vergisi kanununa göre mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancından anlaşılması gereken gelir vergisi kanununun ticari kazanç hükümlerinin uygulanması sonucu bulunan değerdir. Kurumlar vergisi gelir vergisi gibi dolaysız vergi türlerinden biridir. Kurumlar vergisinin hangi mükelleflerin kazançları üzerinden alınacağı kanunda belirtilmiştir. Buna göre; kooperatifler, sermaye şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, iş ortaklıkları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazançları kurumlar vergisine tabidir.

Kurumlar vergisi ve gelir vergisinin konusuna giren unsurlar ortak olmasına rağmen vergilendirilme usulleri farklıdır. Bunun temel nedeni ise, kurumlar vergisi mükellefi olmanın imtiyazlarından faydalanan, ortaklarının yükümlülükleri kısıtlı sermaye şirketlerini, ortaklardan ayrı ve daha etkili şekilde vergilendirilmesine olanak sağlıyor olmasıdır. Sermaye şirketleri, piyasaya kendi şirketlerine ait hisse senetlerini çıkarması sonucu şirketin mali yapısını güçlendirmekte ve şirketin ortaklarından farklı bir yapıya sahip olmasından dolayı farklı bir mali ödeme gücüne sahip olabilmektedir.

Kurumlar vergisi ile gelir vergisinin vergilendirilmesi farklı olmasına rağmen birlikte uygulanmaktadır. Bir kurumun faaliyeti sonucunda bir kâr elde edilmiş ise; bu kârdan kanunen kabul edilmiş indirim, istisna ve muafiyetlerden sonra kalan tutara kurumlar vergisi oranı uygulanarak kurumlar vergisi hesaplanır ve buna göre ödenir. Kurumun vergi sonrası karının ortaklara temettü (kâr payı) olarak dağıtımını söz konusu olduğunda ortaklar kendi kişisel beyannamelerine söz konusu bu kâr paylarını da dahil ederek ayrıca bir gelir vergisi ödemektedirler. Dolayısıyla kurumlar tarafından elde edilen kazanç kısmen kurumlar vergisine kısmen de gelir vergisine tabi tutulmuş olmaktadır. Bu

durum kurumlar vergisinin aynı vergi konusu üzerinden iki farklı vergi alınması suretiyle çifte vergilendirmeye sebep olduğu şeklinde eleştirilmesine yol açmaktadır (Sağbaş, 2013: 130).

Kurumlar vergisinin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisi, bu verginin büyük oranda yansıtılabilmesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Kurumlar vergisi her ne kadar kurumlar tarafından ödense de nihai olarak bu vergiyi kurum bünyesinde rol alan; ortaklar, çalışanlar, diğer tedarikçiler ya da tüketiciler yüklenir. Örneğin, firmanın ürettiği bir malın üzerine konulan vergi, firma tarafından ilgili malın fiyatını arttırmak yoluyla tüketiciye yansıtılabilir. Kurumlar vergisinin yansıtılmasında belirleyici faktör kurumun sattığı malın arz ve talep esnekliğidir. Kurum tarafından satılan malın arz esnekliği ne kadar yüksekse veya malın talep esnekliği ne kadar düşük ise o kadar kolay şekilde tüketicilere doğru yansıtılabilir. Özellikle verginin, talep esnekliği düşük olan zorunlu tüketim malları üzerinden alınması halinde vergiden sonraki gelir dağılımı olumsuz olarak etkilenecektir.

3. SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Konularına göre veya ekonomik kaynaklarına göre vergi sınıflandırmasında, vergiler gelir, tüketim ve servet olarak üç gruba ayrılmaktadır. Servet, belli bir zaman aralığında gerçek veya tüzel kişinin elde ettiği iktisadi kıymetlerden olan menkul ve gayrimenkul varlıkların tümüne denir. Servet belirli bir zaman noktasında, gelir ise belirli bir zaman döneminde ölçülür. Servet miras, tasarruf ve bağış yoluyla elde edilebilir. Kişinin geliri dışında elde edilen bu servet, servet vergileri ile vergilendirilmektedir.

Sanayi öncesi toplumlarda servetin bina ve arazi şeklinde saklanması ve vergi alınacak başka kaynakların sınırlı olması servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payını artırmıştır. Ancak toplumlar ekonomik anlamda büyüdükçe servet farklı formlara bürünmeye başlamış genel servet vergileri yerini özel servet vergilerine bırakmıştır. Gelir ve harcamalar üzerinden vergi alınmaya başlanmasıyla birlikte servet vergilerinin önemi giderek azalmıştır. Günümüz gelişmiş ekonomilerinde gelir ve tüketim

vergilerine kıyasla, bu vergiler üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı oldukça düşüktür (Sağbaş, 2013: 163).

Türkiye’de son yıllarda servetten alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı yaklaşık olarak %2’dir. Ülkemizde motorlu taşıtlar vergisinden elde edilen hasılat, servet vergilerinden elde edilen toplam hasılat içerisindeki payı en fazla olan servet vergisi türlerindedir. Servet vergileri hasılatı içinde önemli paya sahip olan diğer servet vergisi türleri ise veraset ve intikal vergisi ile emlak vergisidir. Merkezi hükümet motorlu taşıtlar vergisi ve veraset ve intikal vergisinin toplanmasını sağlamakta, belediyeler (yerel yönetimler) ise emlak vergisinin toplanmasını sağlamaktadır.

Servet vergileri, subjektif ve objektif servet vergileri olarak sınıflandırılabilir. Veraset vergisi akrabalık derecesi gibi kişisel ve ailevi özellikleri dikkate almakta olduğu için subjektif karakterli kabul edilir. Motorlu taşıtlar vergisinde taşıtın sahibinin kişisel veya ailevi özellikleri değil, vergi alınan taşıtın yaş, motor hacmi gibi nitelikleri dikkate alındığı için bu vergi objektif servet vergilerine örnek gösterilebilir. Emlak vergisinde ödenecek vergi mükellefin ve evin niteliklerine bağlı olarak değişebilmektedir. Bu nedenle emlak vergisi yarı şahsi (objektif) servet vergisi kabul edilir (Öz, Kutbay ve Buzkıran, 2014: 8).

Devletin serveti vergilendirmesindeki en önemli amacı, mali amaçtır. Devlet toplanan servet vergileri ile kamu harcamalarını finanse etmektedir. Ancak her geçen gün gelir ve tüketim vergilerinin, kamu harcamalarını finanse etmekteki öneminin artması, servet vergilerinin mali amacı gerçekleştirilmesindeki etkinliğini giderek azaltmıştır. Servet vergilerinin devlete gelir elde etme amacının yanı sıra, gelir dağılımında dengesizliğin azaltılması gibi sosyal amacı da vardır. Servet vergilerinin toplam vergi gelirlerine oranının giderek azalmasıyla, servet vergilerinde mali amaçtan çok sosyal amaç ön plana çıkmaktadır. Servet vergilerinin mali ve sosyal amaçları gerçekleştirmeye yönelik yaptığı yardımlar olumlu yanı olarak gösterilse de, gelir ve tüketim vergilerinin yanı sıra servet vergilerinin de alınmıyor olması olumsuz yönü olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.1. EMLAK VERGİSİ

Emlak vergisi, 1986 yılından itibaren uygulamada olan ve tapu kadastro defterlerinde kayıtlı olan konut, arazi, arsa ve bina gibi taşınmaza sahip olan herkesin senede bir sefer de ya da iki seferde ödeyebildiği, taşınmazın bulunduğu belediyelerce tahsili yapılan, taşınmaz mal varlığı için devlete ödenen vergidir (Organ, Çiftçi, 2015: 128)

Birçok ülkede emlak vergisinin toplanması merkezi hükûmetçe yerel yönetimlere bırakılmıştır. Emlak vergisi ülkemizde belediyeler tarafından toplanmaktadır. Emlak vergisi gelirleri ile belediyeler harcamalarının bir kısmını karşılayabilmektedir. Emlak vergisinin merkezi hükûmet tarafından değil de yerel yönetimler tarafından toplanmasının en önemli gerekçesi, evlere sunulan önemli hizmetlerin yerel yönetimlerce sunulmasıdır. Belediyelere emlak vergisi ödeyen halk, belediyeden daha kaliteli hizmet bekleyecek ve yerel harcamaların yerindeliği konusunda yöneticileri sorgulayabilecektir. Bu nedenle emlak vergisinin yerel yönetimlerce toplanması, yerel yönetimlerin ‘hesap verebilirliğinin’ artması açısından yararlı olmaktadır.

Emlak Vergisi Kanunu’na göre alınacak vergiler hakkında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ve 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır. Emlak vergileri bina vergisi ve arazi vergisi olmak üzere iki farklı kısımdan oluşmaktadır.

3.1.1. Bina Vergisi

Bina vergisi, 29.7.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenmiştir. Bu kanunda yapılan açıklamalar çerçevesinde Türkiye sınırları içinde mevcut olan tüm binalar, bina vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Binanın tanımı içinde yapıldığı maddenin nasıl olduğunun önemi olmaksızın, karada veya su üzerindeki sabit inşaatların tamamı bulunmaktadır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu’nda yazılı bulunan binanın bütünleyici parçaları da bina ile birlikte değerlendirilmektedir.

Emlak Vergisi Kanununa göre, vergiyi ödemekle mükellef, verginin hesaplanmasını gerektiren binanın sahibidir. Eğer oturma hakkı bina sahibinden farklı birine ait ise, verginin mükellefi oturma hakkına sahip olan kişi olur. Eğer bina üzerinde ortak bir mülkiyet söz konusu ise bu durumda binaya ortaklaşa sahip olan kişilerin bina üzerindeki payı üzerinden bir vergi yükümlülüğü ortaya çıkar. İştirak halinde mülkiyet söz konusu ise bina malikleri verginin tamamından birlikte sorumlu olurlar.

Bina vergisinin matrahı emlak vergisi kanunu hükümlerine göre belirlenen vergi değerinden oluşmaktadır. Bina vergisinin üzerinden hesaplanmasını gerektiren bina vergi değeri, binanın inşaatı sırasında ortaya çıkan maliyetler ile bu binanın birlikte kullanıldığı arsa hisse değerinin toplamından oluşmaktadır. Bu çerçevede bina vergisi; her yıl yeniden belirlenen bina m² normal inşaat maliyet bedelleri ile dört yılda bir takdir edilen asgari ölçüde arsa ve arazi m² birim değerleri esas alınarak tarh edilir. Mükellef tarafından Vergi Dairesi'ne verilen beyanname ile bildirilen bina vergisi matrahı üzerinden, konutlarda binde 2 olarak diğer binalarda ise binde 3 olarak bina vergisi uygulanmaktadır.

Bina vergisi, ülkelerin gelişmişlik düzeyine göre farklı şekilde gelir dağılımını etkilemektedir. Gelişmiş ülkelerde, bina vergisinin gelir dağılımını doğrudan etkilediğini söylemek oldukça güçtür. Ancak az gelişmiş ülkelerde, binalar yüksek gelir seviyesine sahip grupların elindedir. Bu durum, istisna ve muaflığın olmadığı varsayımı altında, bina vergisinin gelir dağılımı üzerindeki olumlu ve adaletsizliği giderici etkisini arttırmaktadır.

3.1.2. Arazi Vergisi

Arazi vergisinin konusunu Türkiye sınırlarına dahil olan tüm arazi ve arsalar oluşturmaktadır. Bu arazilerden belediyeler tarafından parsellenmiş olanları arsa sayılmaktadır. Ayrıca Bakanlar Kurulu kararı ile belediye sınırları içerisinde olsun veya olmasın parsellenmemiş arazilerden hangisinin Emlak Vergisi Kanununa göre arsa sayılacağına tespiti yapılmaktadır. Arazi vergisini ödemekle sorumlu olanlar; arazinin maliki veya oturma hakkına sahip olanlar veya bunların ikisi de belli değil ise araziye malik gibi tasarruf eden kişilerdir. Bir arazide paylı mülkiyet varsa araziye sahip olanlar

hisseleri oranında mükellefiyete sahip olurlar. Eğer arazi üzerinde elbirliği ile mükellefiyet söz konusu ise bina malikleri birlikte yükümlü olurlar.

Arazi vergilerinde, matrah arazinin yüzölçümü veya değeridir. Yüzölçümünün, farklı tarımsal işlemlere maruz kalması veya toprakta farklı işlemler yapıyor olmasından dolayı aynı gelir seviyesine sahip olmasını beklemek akılcı olmaz. Ayrıca arazi vergisinin yüzölçümü üzerinden alınması gereken ülkelerde büyük bir kısmı tarımsal işletmelerden oluşturan küçük işletmeler randımanlı işletmeye uygun olmadıkları için, alınan vergi gelir dağılımını olumsuz şekilde etkilemektedir. Eğer arazi vergisi arazilerin mevcut değerleri üzerinden alınıyor ise arazinin sağladığı gelirden oluşan bu değer tespiti yapılırken güvenilir bir şekilde yapılması ve en güncel tarihli olması önemlidir. Bu şekilde yapılması halinde arazi vergisi vergilerin daha adaletli olmasını sağlayan gelir vergisine benzer bir hal alır. Küçük işletmeler vergilendirilirse, büyük işletmeler de artan oranlı vergilendirilirse, arazinin değerinin matrah alındığı arazi vergisi, küçük işletmeler ile büyük işletmeler arasındaki farkı dikkate alacağından dolayı gelir dağılımını olumlu etkiler (Türk, 1994: 13).

Özetle, az gelişmiş ekonomilerde tarım sektöründe toprak dağılımı pek büyük eşitsizlikler gösterdiğinden arazi vergilerinin, değer üzerinden alınması ve bu değerlerin vergi yazımlarında pek küçük tahmin edilmiş bulunması, büyük işletmelerin küçük işletmelere göre daha az vergi ödemeleri sonucunu doğurmaktadır. Bu durum gelir dağılımını olumsuz yönde etkilemektedir.

3.2. MOTORLU TAŞITLAR VERGİSİ

Motorlu Taşıtlar Vergisinin geçmişi 1957’li yıllara dayanmaktadır. Vergi sistemine ilk olarak “Hususi Otomobil Vergisi” adı altında giriş yapmıştır. Daha sonra ki yıllarda çeşitli değişikliklere uğramış ve en son yapılan düzenlemeler ile birlikte 1980 yılında “Motorlu Taşıtlar Vergisi” adını almıştır (Tosuner ve Arıkan, 2013: 453). Karayolları Trafik Kanununa göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtları ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne

kayıt ve tescil edilmiş olan uçak ve helikopterler, Motorlu Taşıtlar Vergisinin konusu oluşturmaktadır.

Mükelleflerin sahip oldukları motorlu taşıtların trafik siciline kayıt ve tescili ile birlikte motorlu taşıtlar vergisini hesaplanması gerekmektedir. Hesaplanan motorlu taşıtlar vergisi her yıl Ocak ve Temmuz aylarında iki eşit taksit olacak şekilde ödenmektedir. Eğer bu tarihlerde ilgili vergi ödenmezse mükellefler bunu motorlu taşıtlar vergisi üzerinden hesaplanan gecikme zammıyla birlikte ödemek zorunda kalırlar. Ayrıca motorlu taşıtlar vergisi ödenmezse bu vergiye esas olan taşıtların kanun gereği yapılması zorunlu olan fenni muayeneleri yapılmadığı gibi denize çıkma veya uçuş için gerekli belgeler de verilmez.

Vergilendirme ölçüsü ve hadleri Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununa göre silindir hacmi, azami toplam ağırlık, yaş ve azami kalkış ağırlığı gibi ölçüler dikkate alınarak belirleneceği belirtilmiştir. Ancak her geçen gün teknolojinin ilerlemesi mevcut kullanılan teknik ölçülerin vergilemede adalet ilkesine uygun olarak vergilendirilmesi konusunda zamanla yetersiz kalmasına neden olmuştur. Özellikle günümüzde teknolojik gelişmelerin en çok yaşandığı motorlu taşıtlar vergisine tabi olan araç binek otomobillerdir. İlerleyen teknolojik gelişmelerle birlikte düşük silindir hacimli motorlardan yüksek güç elde edebilmek mümkün hale gelmiştir. Bu sayede bu tarz motorlar üst segment denilen araçlarda sıklıkla karşımıza çıkmaktadır. Teknolojik değişimlerin yarattığı etkilerden sadece biri olan bu değişim nedeniyle düşük hacimli motorlara sahip otomobillerin değerinin düşük olacağı şartı ile alınacak motorlu taşıtlar vergisinin de düşük olması gerektiği düşüncesi vergilemede adalet ilkesi gereğince değişmek zorundadır. Mevcut ölçütlerin yetersizliği konusunda değişmesi gereken diğer bir ölçüt ise otomobil yaşının 3 yıllık zaman zarfında aynı vergi tarifesine göre hesaplanıyor olmasıdır. Çünkü mevcut durumda tüketim malı olan otomobilin yıldan yıla değerinin düşüyor olması gerçeği göz ardı edilmiş olacaktır. Oysaki her yıl otomobilin değeri düşmekte ve buna göre alınması gereken verginin azalması gerekmektedir. Otomobillerin güncel değerlerine göre vergilendirilmesi sağlanamazsa vergiler gelir dağılımını olumsuz bir şekilde etkilemiş olacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, mevcut vergi politikalarında fazla kazanca sahip olan mükelleflerin daha fazla vergilendirilmesi gerekliliğinden dolayı değerli yüksek bir varlıktan fazla vergi alınması gerekliliği kaçınılmazdır. Bu nedenle mali idarenin motorlu taşıtlar vergisinin hesaplanmasında dikkate alınacak ölçütlerin tespitinde daha fazla kriteri dikkate alarak vergilendirilecek olan araçların gerçek değerlerinin tespiti yapılmalı ve bu değerler üzerinden vergilendirilmesi sağlanmalıdır. Bu sayede mükellefler, vergilerin servet veya gelir grupları arasında daha adil bir şekilde dağıldığını düşüneceklerinden dolayı toplumun vergi bilinci ve vergi ahlakı daha üst seviyelere çıkacaktır (Ertaş, 2013: 82).

3.3. VERASET VE İNTİKAL VERGİSİ

1959 yılında yürürlüğe giren 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, mülga olan 1926 yılında ilk kez uygulamaya konulan 797 sayılı Kanuna göre çok daha kapsamlı ve ileri seviyededir (Öner, 2005: 13). 7338 sayılı Kanun, günümüze gelene kadar ülke ekonomisinde meydana gelen değişikliklere uygun hale gelmesi adına çeşitli düzenlemelere maruz kalmış ve en son hali ile günümüzde uygulanmaya devam etmektedir.

7338 Sayılı Kanuna göre; Türk Vatandaşlarına ait mallarla Türkiye'de mevcut olan malların, veraset yoluyla veya her ne şekilde olursa olsun karşılıksız olarak bir kişiden diğer bir kişiye geçmesi ile Türk vatandaşlarının yabancı ülkelerde benzer şekilde elde ettikleri mallar ilgili verginin konusunu oluşturur. Bu verginin mükellefi, veraset yoluyla veya karşılıksız şekilde mal elde eden kişidir. Veraset ve İntikal Vergisi mükellefler üzerinde vergi yükü oluşturduğundan ve bu vergi yükünü kendilerinden başka biri ile paylaşamadıklarından dolayı literatür de dolaysız vergi türü olarak anılmaktadır. Veraset ve intikal vergisi artan oranlı tarife yapısına sahip olduğundan dolayı kişilerin elde ettikleri servetin değeri ne kadar yükselirse, o kadar fazla vergi oranına tabi olacağından kişiler daha fazla vergi yüküne katlanmak zorunda kalacaktır.

Veraset ve intikal vergisinin amacı, hükümetlere irat sağlamadan ziyade, kişiler arasında oluşan servet dağılımını eşit şekilde sağlanmasını ve herhangi bir iş yapmadan

servet sahibi olmayı kısıtlamaktır. Verginin servet dolayısıyla gelir dağılımını eşitleyici yönde etkilemesi verginin istisna sınırlarının düşük, vergi tarifesinin yüksek olmasına bağlıdır. Gelişmiş ekonomilerde veraset ve intikal vergilerinin istisna hadleri az ve vergi yeterli derecede artan oranlı olduğu için, gelir ve servet dağılımı az gelişmiş ekonomilerdeki gibi büyük eşitsizlikler göstermemektedir (Türk, 1994: 324).

Sanayi öncesi toplumlarda servetin bina veya arazi şeklinde gizlenmesi ve vergi alınacak başka kaynakların sınırlı olması toplam vergi gelirleri içindeki servet vergilerinin payını arttırmıştır. Ancak toplumlar ekonomik olarak geliştikçe, gelir ve harcamalar üzerinden vergiler alınmaya başlanmış ve bunun sonucunda servet vergilerinin önemi giderek azalmıştır. Günümüzde, hemen hemen tüm gelişmiş ekonomilerde gelir ve tüketim vergilerine kıyasla, servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirlerine oranı çok düşüktür.

4. HARCAMALAR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Harcama üzerinden alınan vergiler, toplumun ihtiyaçlarını karşılamak adına mal ve hizmetlerin üretilmesi veya üretilen mal ve hizmetlerin satılması veya nihai tüketiciler tarafından tüketilmesi sırasında mal ve hizmetlerin mevcut fiyatlarının içinde gizli kalmış vergilerdir. Bu tür vergiler literatürde “dolaylı vergiler” olarak adlandırılır. Dolaylı ve dolaysız ayrımı daha çok gelir, harcama ve servet vergileri sınıflandırılmasına göre yapılmaktadır. Buna göre gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi gibi gelir ve servet üzerinden alınan vergiler, dolaysız vergiler olarak adlandırılırken, katma değer vergisi, gümrük vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergiler dolaylı vergiler olarak literatürde yerini almıştır (Dağ, Kızılkaya, 2018: 7)

Harcamalar üzerinden alınan vergilerde harcama miktarı alınacak vergi miktarını etkilemektedir. Harcamalar arttıkça, mükelleflerin katlandıkları vergi de aynı oranda artar. Ancak harcamalar üzerinden alınan vergiler tersine artan oranlı tarife yapısına sahip vergi türlerindedir. Çünkü gelir arttıkça tüketilen mal veya hizmetler üzerinden ödenen verginin gelire oranı azalmaktadır. Bu nedenle harcama vergilerini, kazançlarının önemli bir bölümünü tüketime ayırmak zorunda kalan düşük gelir seviyesine sahip grupların, gelirlerine oranla yüksek gelir seviyesine sahip gruplara göre çok daha fazla vergi

ödedikleri savunulabilir. Örneğin yıllık geliri 100.000 TL olan birisinin aldığı araç için ödediği ÖTV 20.000 TL olduğunu varsayarsak ödediği vergi yıllık gelirinin yüzde yirmisi kadardır diyebiliriz. Aynı aracı yıllık geliri 50.000 TL olan başka birisinin aldığını düşünürsek, onunda ödeyeceği ÖTV şahsileştirilemediği için 20.000 TL olacağından gelirinin yüzde kırkını vergiye ödemiş oluyor. Sonuçta fazla gelir sahibi gelirin oranla daha az bir oranda vergi öderken, daha az gelir sahibi, gelirin oranla yüksek oranda vergi ödemek zorunda kalmıştır. Dolaylı vergilerde karşımıza çıkan bu durum gelir dağılımında adaletsizliğe yol açmaktadır.

Harcama vergilerini, ekonomiye etkisi açısından değerlendirirken, Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Gümrük Vergisi şeklinde üç grupta incelememiz mümkündür.

4.1. KATMA DEĞER VERGİSİ

Türk Vergi Sistemi içerisinde, harcama üzerinden alınan vergilerin en önemlisi Katma Değer Vergisidir. Katma Değer Vergisi'nin temelinde malların tüketimi veya hizmet kullanımı olmakla birlikte bu mal ve hizmetin üretildiği ilk aşamadan nihai tüketiciye kadar olan her aşamada alınmaktadır. Mal ve hizmet satın alınmasından kaynaklı ödenen vergi, satışlar sonucu hesaplanan vergiden indirilerek kalanı vergi dairesine bildirilir ve buna istinaden ödeme gerçekleştirilir.

KDV ilk olarak 1953 yılında, Amerikalı iktisatçılardan Thomas S. Adams tarafından önerilmiş ve uygulanmaya başlanmıştır. Bugünkü anlamıyla katma değer vergisi, 1954 yılında Fransa'da uygulanmaya başlamış ve günümüze kadar maliye tarihinin en hızlı yayılan vergilerinden biri olmasının yanı sıra yüz altmıştan fazla ülkede kendisine uygulama alanı bulmuştur. Ülkemizde ise KDV, 25.10.1984 tarih ve 8065 sayılı Kanunla 1985 yılında uzun bir inceleme ve araştırmadan sonra modern bir vergi olarak yürürlüğe konmuştur. Takip eden yıllarda bu kanunla ilgili Avrupa Birliği'nin direktifleri, ülkemizin ekonomik yapısı ve vergi sistemimiz dikkate alınarak birçok tebliğ ve kararname ile düzenlemeler getirilmiştir (Kolçak, 1994: 220). Bu düzenlemeler sonucunda, 3065 sayılı KDV Kanununun 28. Maddesinde katma değer vergisi oranının

vergiye tabi her bir işlem için %10 olduğu, Cumhurbaşkanı bu oranı, 4 katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiş ayrıca, Cumhurbaşkanlığınca 28. maddede yapılan oran düzenlemelerine dair daha sonra alınan bütün kararlarda öncelikle **“ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere”** ifadesine yer verilerek ekli listelerde indirimli oran uygulanacak işlemler belirlenmiş, liste dışında kalan diğer tüm işlemler %18 genel oranına tabi tutulmuştur.

Yapılan son düzenlemeler sonucunda aşağıdaki tabloda Avrupa Birliği'ne üye olan ülkelerin ve Türkiye'nin farklı KDV oranları göz ardı edilerek sadece genel KDV oranları gösterilmiştir. Buna göre Tablo 3'de Türkiye'nin Avrupa Birliği ülkeleri ile kıyaslandığında KDV oranının düşük olduğu görülmektedir. Ayrıca Avrupa Birliği üye ülkelerinin KDV oranlarına bakıldığında sadece 4 ülkenin KDV oranının %20'nin altında olduğu ve bu ülkelerden birinin de Türkiye olduğu görülmektedir. Avrupa Birliği üye ülkeleri içerisinde en yüksek KDV oranı %27 ile Macaristan'a ait iken en düşük KDV oranı ise %8 ile İsviçre'ye aittir.

Tablo 3. Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde ve Türkiye'de Genel KDV Oranları

Avrupa Birliği Üye Ülkeleri ve Türkiye	Katma Değer Vergisi Oranı (%)	Avrupa Birliği Üye Ülkeleri ve Türkiye	Katma Değer Vergisi Oranı (%)
Avusturya	20%	Letonya	21%
Belçika	21%	Litvanya	21%
Hırvatistan	25%	Lüksemburg	15%
Çek Cumhuriyeti	21%	Hollanda	21%
Danimarka	25%	Norveç	25%
Estonya	20%	Polonya	23%
Finlandiya	24%	Portekiz	23%
Fransa	20%	Romanya	24%
Almanya	19%	Slovakya	20%
Büyük Britanya	20%	Slovenya	22%
Yunanistan	23%	İspanya	21%
Macaristan	27%	İsveç	25%
İrlanda	23%	İsviçre	8%
İtalya	22%	Türkiye	18%

Kaynak: European Commission, Taxation Trends in The European Union 2017

Katma değer vergisi, mal ve hizmetlerin üretim aşamasından nihai tüketiciye teslim aşamasına kadar her safha da alınan, bireylerin kişisel durumlarını dikkate almayan objektif ve tarafsız bir vergidir. Düz oranlı bir vergi yapısına sahiptir. Bu nedenle artan oranlı vergi tarifesi uygulanamaz. Bu vergi, kayıt ve belgelere göre alındığı, mal ve hizmetlerin fiyatına dahil olduğu ve kendi kendini kontrol etme özelliğine sahip olduğu için belge düzeninin daha sağlıklı bir şekilde tutulmasına katkı vermektedir (Sağbaş, 2013: 147). Bu durum, katma değer vergisini mükelleflerin vergi kaçırmak da zorlandığı bir vergi türü haline getirmiştir. Bu anlamda katma değer vergisi diğer vergilere göre vergi kaçakçılığını azaltmanın en etkili yolu olarak kabul edilmektedir.

Katma değer vergisinin diğer önemli özelliklerinden biri de, mükellefler üzerindeki psikolojik etkisidir. Çünkü dolaylı vergilerden olan katma değer vergisinin, malın fiyatının içinde gizlenmiş olması tüketiciler tarafından neredeyse hissedilmeyen bir hal almıştır. Ayrıca tüketiciler, kullandıkları mal ve hizmeti almaktan vazgeçerek, bu vergiyi ödemeyebilirler. Pratikte ise tüketim seviyesini değiştirmek suretiyle vergi yükümlülüğünü bir derece değiştirmek ya da azaltmak mümkündür. Örneğin, benzin tüketiminden alınan dolaylı bir vergi artırıldığında, tüketiciler farklı yakıt türlerini tercih ederek, benzin tüketimlerini azaltırlar ve bundan dolayı katlandıkları katma değer vergisi yükünü azaltabilirler.

Mükelleflerin dolaylı vergilerden biri olan katma değer vergisine direnç göstermesi, dolaysız vergilere kıyasla daha azdır. Bu nedenle hükümetler politika tercihlerinde dolaylı vergileri dolaysız vergilere göre daha fazla tercih edebilmektedir. Katma değer vergisinin artırılması tüketimi cezalandırıp tasarrufu teşvik ederken, azaltılması durumunda harcamaları teşvik eder ve tasarrufu azaltıcı bir etki yaratır. Katma değer vergisi, çevresel amaçlara ulaşmak ve tüketim kalıplarını değiştirmek için de kullanılabilir. Örneğin, sigaradan alınan vergideki bir artış sigara tüketimini azalttığı gibi insanların sağlığını da korur. Çevreyi daha az kirleten bir yakıt türünden daha az vergi alınması daha temiz bir havaya sahip olmamızı sağlar. Katma değer vergisinin olumlu yansımalarının yanı sıra fiyatları artırmak suretiyle toplum üzerinde ilave enflasyonist baskı yaratabilir. İşçiler artan yaşam maliyetleri ile karşılaşınca ücret artışı talebinde

bulunurlar ve bu gelecekte sırasıyla fiyat artışlarına, yeni ücret artışı taleplerine ve maliyet enflasyonu sarmalına yol açabilir.

Türkiye’de katma değer vergisi gelir dağılımı üzerinde önemli etkilere sahiptir. KDV bir ekonomide yaratılan katma değer üzerinden alınır ve uygulamada vergi yükü nihai tüketiciye yansır. Ancak bu durum her zaman geçerli değildir. Örneğin, üretimin her aşamasında alınan katma değer vergisi, üreticinin malını satamaması durumunda, üretici tarafından ödenmiş olur. Bu durumda üretici daha elde etmediği, belki de hiç edemeyeceği gelirinin vergisini vermiş bulunmaktadır. Bu durumun gelir dağılımı açısından kişisel gelir dağılımını ve fonksiyonel gelir dağılımını bozucu etkileri vardır diyebiliriz.

Katma değer vergisi, bireylerin kişisel durumlarını (engelli olmak, vb.) ve gelirlerini dikkate almaması nedeniyle gelir dağılımını olumsuz etkilemektedir. Katma değer vergisinde bireylerin zengin ya da fakir olup olmadığı dikkate alınmaz. Bu nedenle ödenen vergi ile bireylerin gelirleri arasında azalan oranlı bir ilişki söz konusu olmaktadır. Ancak KDV uygulamasının gelir dağılımını düzeltecek hiçbir işlevden yoksun olduğu da düşünülmemelidir. KDV oranlarının mal grupları itibarıyla farklı belirlenmesi mümkündür. Bu çerçevede düşük ve orta gelir gruplarının tüketiminde önemli yer tutan temel tüketim maddeleri ve gıda ürünlerinde oranlar düşük, lüks tüketim mallarında ise yüksek belirlenebilmektedir. Eğer bu durum gerçekleşirse gelir dağılımı adaletsizliği giderilebilir.

4.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

Özel tüketim vergisi, katma değer vergisinde olduğu gibi üretimden nihai tüketiciye kadar olan her aşamadan alınmayıp sadece listeler halinde belirlenen mal ve hizmetlerden bir defa alınan dolaylı vergi türlerinden biridir (İlhan, 2007: 17). Ülke içerisinde imal edilen veya yabancı ülkelerden ithal edilen ürünler özel tüketim vergisinin kapsamına girmektedir.

Ülkemizde 1980 yıllarından sonra vergi sistemimizi sadeleştirmek amacıyla köklü düzenlemelere gidilmiş ve bu doğrultuda 1985 yılında harcama vergileri kapsamında yapılan düzenleme ile ilk olarak KDV uygulamaya konulmuştur. Daha sonra Avrupa Birliği ile yapılan uyum çalışmaları ile ilgili olarak 2002 yılında 24783 sayılı Resmi Gazete' de 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu kabul edilmiştir. Avrupa Birliği'nde bu verginin getiriliş amacı devlet bütçesine gelir sağlamaktan ziyade topluma sosyal dengeyi getirmektedir. Ülkemizde özel tüketim vergisi alınması gereken listelere bakıldığında bazı temel ihtiyaçları karşılamamıza katkı sağlayan mallar, lüks tüketim malları, alkol sigara gibi sağlık için zararlı olan mallar ve benzin, mazot, gaz gibi doğaya zararı olan malların olduğu görülmektedir.

Özel tüketim vergileri, her ne kadar katma değer vergisinden farklı olarak, üretimin her aşamasında alınmaması ve bir kez alınması gibi özelliklere sahip olmasına rağmen, bütçeye gelir sağlama ve tüketicilerin harcama kararlarını etkileyici bir role sahip olmasından dolayı Türk vergi sisteminde öne çıkan vergi türlerinden biridir. Ayrıca katma değer vergisinde olduğu gibi özel tüketim vergisi de mal ve hizmetlerin toplam fiyatı içinde gizlenmiştir. Ülkemizde özel tüketim vergisinin tercih edilmesinin önemli sebeplerinden bazıları, tahsilatının kolay olması, talep esnekliği düşük mallara uygulandığında mükellefler tarafından hissedilmemesi ve bütçe gelirlerini arttırıcı etkisi gibi özelliklere sahip olmasıdır.

Özel tüketim vergileri, bazı mal ve hizmet gruplarından daha fazla fayda elde eden kişilerden ve topluma zararlı olduğu herkes tarafından kabul edilmiş ürünlerin tüketimini azaltmak için alınmaktadır. Bu sayede alışkanlık (bağımlılık) verici maddeler (Alkollü içkiler, tütün mamulleri vb.) yüksek oranda vergilendirilecek ve topluma olan zararlar minimuma indirilecektir. Belirli üretim ve tüketim faaliyetlerinin neden olduğu çevre kirliliğini önleme konusunda da bu vergilerin yardımı olabilmektedir. Özel tüketim vergilerinin diğer özelliklerine baktığımızda, ithal edilen ürünlerin özel tüketim vergisine tabi olması, gümrükten alınırken fiyatların artmasına ve o mala ilişkin tüketimin azalmasına neden olmaktadır. Bu sayede ithal mallarına olan talep azalmakta dış ticaret dengesini sağlamada özel tüketim vergisinin alınması fayda sağlamaktadır. Bunun yanı

sıra ülke içindeki malların tüketiminde talebi yüksek olan mallara konulan ÖTV'nin bütçe gelirleri içerisindeki aldığı pay da oldukça fazladır (Karakoç, 2003: 82).

Özel tüketim vergisi kullanılarak gelir dağılımının daha adaletli olması adına vergi yükü artan oranlı bir şekilde dağılmaktadır. Örneğin, geliri fazla olan kişilerin lüks tüketim mallarına yapmış oldukları harcamalar, bu kişilerin harcama alışkanlıklarının içerisinde lüks tüketim mallarının fazla olmasından dolayı artan oranlı bir vergi yükü oluşmasına neden olur. Bu durum özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergi yükünün adaletsiz dağılımını biraz da olsa azaltmaktadır. Ancak kişilerin özellikle tüketim alışkanlığı olduğu malların yüksek oranlarda özel tüketim vergisine tabi olması gelir dağılımı üzerinde olumsuz etki yaratmaktadır. Örneğin, düşük gelir seviyesine sahip kişilerin alkol, sigara gibi özel tüketim vergisine tabi malları alışkanlıklarından vazgeçemedikleri için tüketiyor olması ve ödeme güçlerine göre bu fiyatlandırmanın yapılmıyor olması nedeniyle yüksek gelir seviyesine sahip kişilerin aynı malları tüketmesi sonucunda oluşan vergi yüklerinde adaletsizlik ortaya çıkmaktadır. Bu durum iki kesimin ödeme güçlerine bakıldığında tersine artan oranlı bir etki yaratmakta ve ekonomideki gelir dağılımı adaletini negatif yönde etkilemektedir.

Özel tüketim vergisi, gelir dağılımı bozukluğu, bölgesel gelişme farklılıkları ve çevresel sorunlar gibi kalkınma temelli ve toplumsal sorunların aşılması açısından da önemli fonksiyonlar yüklenebilir. Bu çerçevede özellikle az gelişmiş bölgelerin üretim veya tüketim özellikleri açısından önemli özellik taşıyan ürünlere vergisel avantajlar sağlanabilmektedir. Tam tersi gelişmiş bölgelerin üretim ve/veya tüketim özellikleri açısından özelliği olan ürünlere ise yüksek ÖTV uygulanabilmektedir. Bu şekilde gelişme farklarını ve gelir dağılımı sonuçlarını düzeltmek mümkün olabilmektedir. Ayrıca yüksek ve düşük gelir seviyesine sahip grupların tüketim kalıbı içinde önemli olan mallar için farklı ÖTV politikaları benimseyerek gelir dağılımını düzeltici sonuçlar elde edilebilmesi mümkün olabilir (Sağbaş, 2013: 148).

Özel tüketim vergisi politikaları ile gelir dağılımı adaletsizliğini gidermek amacıyla, 2016 yılında 2016/9542 sayılı Kararnamenin eki ile ÖTV alınmasındaki etkenlerde ve oranlarda değişikliğe gidilmiştir. Bu değişiklik sonucunda, otomobillerde özel tüketim vergisinin belirlenmesinde motor silindir hacmi ile birlikte otomobilin fiyatı

da dikkate alınmaya başladı. Yapılan düzenleme ile otomobilin değeri 40.000,00 TL'yi ve motor silindir hacmi de 1600 CC'yi aşmıyor ise %45, otomobilin değeri 40.000,00 TL ile 70.000,00 TL arasında ve motor silindir hacmi de 1600 CC'yi aşmıyor ise %50, otomobilin değeri 100.000,00 TL'yi aşıyor ve motor silindir hacmi de 1600-2000 CC arasında ise %100 olarak özel tüketim vergisi oranı uygulanacaktır. Yapılan bu değişiklik sonucunda yüksek gelirli ve düşük gelirli grupların özel tüketim vergisi karşısındaki sorumlulukları farklılaştı ve gelir dağılımındaki adaletsizliği gidermek amacıyla yapılan politik kararlara bir yenisi daha eklenmiş oldu.

4.3. GÜMRÜK VERGİSİ

4458 Sayılı Gümrük Kanunu, Türkiye Gümrük Bölgesi'ndeki taşıt araçlarına ve bu bölgeye giriş çıkış sağlayan eşyalara uygulanması gereken gümrük kurallarını belirtmektedir. Türkiye Gümrük Bölgesi'nden kasıt, Türkiye devletine ait kara ve iç suları ve hava sahasını kapsayan sınırlardır. Bu kanun çerçevesinde, gümrük vergileri bir ülkenin uluslararası hizmet veya mal ticareti üzerinden alınan dolaylı bir harcama vergisidir. Kanun çerçevesinde genellikle ithal edilen mallar üzerinden gümrük vergisi alınmaktadır. Gümrük vergileri, gümrük sorumluluğunun başladığı andan itibaren uygulamada olan gümrük tarifesine göre hesaplanmaktadır.

Gümrük vergilerinin yapılan dış ticaret sonucu alınıyor olmasının nedenleri dış ödemeler dengesini makul seviyeye getirmek, yerli üretimi teşvik etmek ve korumak ve devletin bütçesine gelir sağlamak olarak sayabiliriz. Bu amaçlar ise gelir dağılımında adaleti sağlama yönünde ciddi katkıları vermektedir. Tabii ki tek başına yeterli olmasını beklemek gerçekçi olmaz.

Gümrük vergilerinin ithal edilecek mallar üzerinden alınması, ülke ekonomisinin döviz giderlerini azaltmakta aynı zamanda tasarruf da sağlamaktadır. Vatandaşın ihtiyacı olan mallar üzerine gümrük vergisinin getirilmesi, vatandaşın yerli mal tercih etmesini sağlamaktadır. Vatandaşın yerli malına olan talebi arttıkça yerli üreticilerinde mevcut talebi karşılaması adına daha fazla üretmeleri gerekecek ve yerli üretimde de artış olacaktır. Daha fazla üretimin sağlanmasında daha fazla işçi

çalıştırılması gerekeceği için yerli istihdam artacak, işsizlik oranlarında düşüş yaşanacaktır. Bu gelişmeler sonucunda gümrük vergisinin konulması milli gelir üzerinde pozitif etkilerin görülmesini sağlayacaktır. Bu tarz uygulamalar, kişisel gelir dağılımını bir yandan yüksek gelirli sosyal gruplar lehine değiştirirken, diğer yandan iktisadi kaynakların toplum yararına kullanılmasını ve ekonomide gerçekleştirilen yatırım miktarı ile orantılı olarak işsizliğin önlenmesini ve böylece ekonomide hiç gelir elde edemeyen insanların gelir elde etmesini sağlayarak fonksiyonel ve kişisel gelir dağılımındaki eşitsizlikleri düzeltici etkilerin oluşması sağlanacaktır. Ayrıca, gümrük vergilerinin konulması sonucunda ithal edilecek mala olan talep sıfıra inmezse, devletin gelir bütçesinde artış olacaktır.

Dolaylı vergilerin, kamu giderlerini karşılamak adına devlete gelir sağlamanın kamu ekonomisine yaptığı olumlu katkıları göz ardı edilemez. Dolayısıyla bu şartlar altında hükümetlerin önemli sorumluluklarından biri dolaylı vergiler konusunda orta ve uzun vadeli, modern, etkin ve kabul edilebilir planlar üretmek suretiyle çözümler bularak bahse konu etkileri dengelemek için ciddi uygulamalarda bulunmasıdır. Ayrıca yapılan planların gelecekte ortaya çıkacak olan gelir dağılımı üzerindeki etkileri iyi analiz edilmelidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ VERGİ SİSTEMLERİNİN

UYGULAMALARI

Bu bölümde, dünya ekonomisinde kabul gören vergi sistemleri ile ön plana çıkmış ülke konumunda olmaları ve Türkiye'deki vergi sistemlerinin oluşmasında doğrudan ve dolaylı olarak etkileri olması nedeniyle Almanya, İngiltere ve Fransa'daki vergi sistemleri üzerinde durulacak ve uygulamada bu ülkelerin vergi sistemleri ile Türkiye'deki vergi sistemlerinin benzer yanlarından ve farklılıklarından bahsedilecektir.

1. ALMANYA'DA VERGİ UYGULAMALARI

Federal yapıya sahip Almanya'nın vergi sistemi federal ve federe vergilerden oluşmaktadır. Hem federal devlet hem de federe devletler vergi toplamaya yetkisine haizdir. Üç tür vergi vardır; bunlardan ilki Federal Alman Vergi Sistemi'nde tahsil edilenler, Federe devlet tarafından tahsil edilenler ve son olarak da federal, federe devletler ve belediyeler arasında bölüşülen ortak vergilerden oluşmaktadır. Tahsil edilen bu vergilerden en önemli paya sahip olan vergiler; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisidir (Karşıyaka, 2012: 86).

1.1. GELİR VERGİSİ

Günümüzdeki Türk Vergi Sistemi'nin başlangıçta Alman Vergi Sistemi'ni örnek alınarak oluşturulması, Almanya'da yürürlükte olan gelir vergisi ile Türkiye'de uygulanan gelir vergisinin benzer özelliklere sahip olmasına neden olmuştur. Alman Gelir Vergisi, gerçek kişilerin gelirini vergilendirmeyi amaçlamaktadır. Türkiye'de olduğu gibi Almanya'da yerleşik olanlar, ülke dışında elde ettikleri gelirler dâhil olmak üzere tüm kazançlarından dolayı tam mükellef olarak gelir vergisine tabidirler. Yerleşik olmayanlar sadece Almanya'da elde ettikleri kazançlarından dolayı dar mükellef olarak gelir vergisi öderler (IBFD, 2012: 1). Bir kişi, milliyetine bağlı olmaksızın, Almanya'da

yaşıyor veya ikametgâhı Almanya'da ise tam mükellefiyet kapsamındadır. Almanya'da ikamet etmekten kasıt; Almanya'da sürekli bir ikametgâhının olmasıdır, Almanya'da yaşamak ise kişinin 6 aydan daha fazla bir süredir Almanya'da yaşıyor olmasıdır (KPMG, 2017: 2).

Ayrı ayrı vergilendirilmeyi seçmedikleri sürece aynı evde yaşayan eşler birlikte vergilendirilirler. Çocuk gelirleri, ailelerin gelirlerine dâhil edilmez ancak ayrı olarak vergilendirilir (Deloitte, 2017: 1).

Gelirin unsurları Türkiye'de olduğu gibi yedi (7) bölümden oluşmaktadır. Gelirin tanımına giren kazanç ve iratlar şunlardır (Alman Gelir Vergisi Kanunu):

- Ziraat ve Ormancılık Gelirleri (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 13-14)
- Ticari Kazançlar (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 15-17)
- Serbest Meslek Kazançları (Einkünfte aus selbständiger Arbeit, Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 18)
- Ücretler (Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 19-19a)
- Sermaye Gelirleri (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 20)
- Leasing ve kiralama gibi gelirler (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 21)
- Diğer Kazanç ve İratlar (Sonstige Einkünfte, Alman Gelir Vergisi Kanunu madde 22-23)

Tam mükellef kişiler yurtiçinde ve/veya yurt dışında yukarıda yer alan gelir unsurlarından bir veya birkaçını birlikte elde ederse gelir vergisi yönünden vergilendirilir. Ayrıca mükelleflerden kiliseye üye olanlar kilise vergisi ödemektedirler. Kilise vergisi eyaletlere göre %8-9 arasında değişmektedir (Ekinci, 2012: 192).

Alman Gelir Vergisi Kanununa göre, gelir vergisi, kişisel özellikler dikkate alındıktan sonra artan oranlı vergi tarifesi uygulanarak hesaplanmaktadır. Artan oranlı tarife %0'dan başlayarak %45'lere kadar devam etmektedir. Mükelleflerin her yıl için belirlenen tutarlardaki elde ettikleri gelirlerine %0 oranında vergi uygulanmaktadır. Ayrıca mükelleflerin yıl içerisinde elde ettiği toplam gelir tutarına ve bekar veya evli

olmalarına göre uygulanacak gelir vergisi oranı değişmektedir. Almanya’da 2017 yılında uygulanan gelir vergisi oranları aşağıdaki Tablo 4’de belirtildiği gibidir.

Tablo 4. Bekâr Gelir Vergisi Mükellefleri için Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2017)

Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)
8.820 Euro’ya kadar	0
8.821 Euro’dan 54.057 Euro’ya kadar	14
54.058 Euro’dan 256.303 Euro’ya kadar	42
256.304 Euro ve üzeri	45

Kaynak: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income> Erişim:10.11.2017

Tablo 5. Evli Gelir Vergisi Mükellefleri için Alman Gelir Vergisi Tarifesi (2017)

Yıllık Kazanç (Euro)	Vergi Oranı (%)
17.640 Euro’ya kadar	0
17.641 Euro’dan 108.114 Euro’ya kadar	14
108.114 Euro’dan 512.606 Euro’ya kadar	42
512.607 Euro ve üzeri	45

Kaynak: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income> Erişim:10.11.2017

Yukarıdaki tablo 4 ve 5’de görüldüğü üzere, Almanya’da mükelleflerin elde ettiği bir takvim yılı içerisindeki gelire uygulanacak vergi oranları mükellefin bekar veya evli olma durumuna göre değişmektedir. Buna göre Almanya’daki bekar mükelleflerin bir takvim yılında elde ettikleri toplam kazançları 2017 yılı için 8.820 Euro’yu geçmiyor ise vergilendirilmezler. Evli mükellefler için ise bu tutar 2017 yılı için 17.640 Euro’dur.

Alman Gelir Vergisi Kanununa göre evli olan mükellefler eşleriyle olan toplam gelirlerini birleştirerek tek bir beyanname verip hesaplanan vergiyi ödeyebilirler. Bu seçimlik hak kanun tarafından mükelleflere verilmiştir. Ancak 25 yaşına kadar eğitim alan çocuklar ile 18 yaşını tamamlamamış çocukların gelirleri var ise bu gelirler anne veya babanın toplam geliri ile beraber değerlendirilir ve bunun sonucunda hesaplanan vergi ödenir (Tosuner, Sirkeci, 2009: 101).

Alman Gelir Vergisi Kanununa göre, ücret gelirinin vergilendirilmesinde, Türkiye’de olduğu gibi işveren, mutlaka çalışanın gelir vergisini ve sosyal güvenlik katkı paylarının stopajını yaparak, yetkililere transfer etmek zorundadır. Fazla çalışma ücretleri, genel olarak vergilendirilebilir. Ancak pazar günleri, resmi tatiller ve geceleri

yapılan çalışmalar için yapılan fazla mesai ödemeleri, eğer baz ücrete ek olarak ödeniyor ve belli yüzdeleri aşmıyorsa vergilendirilmez. İşçiler bazı durumlar sınırlamalara tabi olmakla beraber, gelirin elde edilmesi ve sürdürülmesi için yapılan tüm harcamaları indirebilirler. Eğer işle alakalı harcamalar, 01 Ocak 2011 tarihinden itibaren geçerli olan 1.000 Euro'yu aşmıyor ise işçiler 1.000 Euro'nun hepsini toplu olarak indirme hakkına sahiptirler (IBFD, 2012: 8). Ayrıca ücretliler için, işe geliş gidişlerde, kullanılan ulaşım aracına bakılmaksızın ve gerçek harcama gerçekleşsin veya gerçekleşmesin her 0.30 km için standart indirim miktarı uygulanır. Standart indirim miktarının maksimum miktarı 4.500 Euro'dur. Bunun dışında ücretli, iş de kullandığı araç gereçleri ve iş elbiseleri için yaptığı harcamaları da indirim konusu yapabilir (IBFD, 2012: 10).

Alman Gelir Vergisi Sistemi'nde vergi yılı bir takvim yılıdır. Bununla beraber, ticari gelirleri olan vergi mükellefleri takvim yılından farklı bir vergi yılı seçebilirler. Bu şekilde mali yıl gelirleri, mali yılın sonunda takvim yılı gelirleri olarak vergilendirilir. Almanya'da yerleşik olan tüm bireysel vergi mükellefleri prensip olarak mutlaka vergi yılı suresinde elde ettikleri gelirlerini bir vergi beyannamesi doldurarak beyan etmelidirler. Genel olarak bireysel vergi mükellefleri gelir vergisi beyannamelerini, gelirin ortaya çıktığı yılı takip eden yılın 31 Mayıs'ı akşamına kadar verirler (IBFD, 2012: 28).

1.2. KURUMLAR VERGİSİ

Alman Kurumlar Vergisi Kanununa göre, kurumlar vergisi şirketlerin gelirleri üzerinden hesaplanan bir vergi türüdür. Kurumlar vergisi mükellefleri esas itibariyle sermaye şirketleridir. Türkiye'de olduğu gibi Almanya'da da karşılaştığımız en çok sermaye şirket tipleri Limited Şirket (GmbH), Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler (KGaA) ve Anonim Şirket (AG)'dir. Alman Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'nci maddesinde belirtilen diğer kurumlar vergisi mükellefleri ise, kooperatifler, kamu tüzel kişiliklerine bağlı olarak kurulan ticari işletmeler, sigorta ve emeklilik fonları, özel hukuka tabi diğer tüzel kişiler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdir.

Almanya'daki en güncel kurumlar vergisi oranı %15'tir. Fakat ayrıca kurumlar vergisi üzerinden %5,5 oranında Dayanışma Vergisi ödenmektedir. Örneğin 100.000 Euro kar eden bir anonim şirketi 15.000 Euro kurumlar vergisi, 825 Euro (=15.000 x %5,5) dayanışma vergisi ödemek zorundadır. Örnekten anlaşılacağı üzere, toplam vergi oranını %15.825 olarak dikkate alabiliriz. Bu vergilere ek olarak, ilgili belediyeler tarafından Alman işlerinde üretilen gelire bağlı olarak, genellikle %7 ile %17,5 arasında ticaret vergisi toplanmaktadır. Bu vergiler belediyelere göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle genel bir oran yoktur. Ticaret vergisiyle birlikte kurumlar üzerindeki vergi yükü artmaktadır. Kurumlar vergisi, yıllık beyannamelerde yukarıda anlatıldığı gibi yapılan hesaplamalar sonucu ortaya çıkar ve ilgili yılı takip eden yıl içinde üç aylık aralıklarla ödemesi yapılır (Fischer, 2016: 3).

Tablo 6. Almanya Kurumlar Vergisi Tahsilatı

	2016 (€)	2015 (€)	Değişim(%)
Kurumlar Vergisi	27.441.940	19.583.009	40
Toplam Vergi	516.413.383	490.584.833	5.3

Kaynak: <http://www.bundesfinanzministerium.de> Erişim:13.11.2017

Yukarıdaki Tablo 6'de görüldüğü üzere, 2016 yılında 27,4 milyar Euro kurumlar vergisi tahsilatı yapılmış ve 2015 yılına göre %40 oranında kurumlar vergisi tahsilatında artış yaşanmıştır. 2016 yılındaki 516,4 milyar Euro, 2015 yılındaki toplanan toplam vergiye göre %5,3 oranında artmıştır. Ayrıca 2016 yılındaki kurumlar vergisi tahsilatının toplam vergi tahsilatı içindeki oranı %5 olduğu görülmüştür. Almanya'da kurumlar vergisinin tahsilatındaki artış, daha öncede bahsedildiği gibi gelişmiş ülkelerdeki dolaysız vergilerin önemini gösterir niteliktedir.

1.3. KATMA DEĞER VERGİSİ

Almanya'da katma değer vergisi kanunu 26.11.1979 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Gelir vergisi gibi kişisel vergilerin aksine, Alman Katma Değer Vergisi işlemler üzerinden hesaplanan bir vergi türüdür. Burada işlem den kasıt malın tesliminin yapılması veya hizmetin yapılmasıdır. Ayrıca ithalat da katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Bu verginin alınmasındaki amaç, Almanya'da girişimcilik dışındaki

nihai tüketimden vergi sağlamaktır. Katma değer vergisi, Almanya'nın kamu gelirleri içerisinde önemli bir yere sahiptir. Aşağıdaki Tablo 7'de görüldüğü üzere, 2016 yılındaki 217 milyar Euro KDV tahsilatı, toplam vergi tahsilatının %42'sini oluşturmaktadır.

Almanya'da normal mallar için katma değer vergisi, Avrupa ortalamasının biraz altında %19 olarak belirlenmiştir. Belirli tüketim malları ve gündelik hizmetlerde %7'lik indirimli oran uygulanır. Bazı hizmetler ise (banka ve sağlık hizmetleri veya topluluk çalışması gibi) tamamen KDV muafittir. Aşağıda belirtilen mal ve hizmet grupları için %7 KDV oranı uygulanır; (Umsatzsteuergesetz, m.12)

- Bitki, hayvanlar ve yiyecekler
- Gazete ve kitaplar
- Özürlü vatandaşların kullanacağı ekipmanlar
- Koleksiyon ve sanat ürünleri
- Kültürel gösterilere giriş ücreti
- Gençleri Koruma Kanuna göre özellikle listelenmemiş olan film haklarının kullanımı ve film gösterimleri
- Tüzel kişiler tarafından yapılan sosyal yardım veya bağışlar ile alakalı teslimler
- Yolcuların raylı, otobüsle ve tekneyle, yetkili araçla, taksi ile, teleferik ve her türlü mekanik asansör ile yetkili düzenli nakliye hizmetleri ile feribot servisleri yoluyla taşınması (Topluluk halinde veya 50 km'yi geçmeyen yolculuklar için)

Tablo 7. Almanya Katma Değer Vergisi Tahsilatı

	2016 (€)	2015 (€)	Değişim(%)
Katma Değer Vergisi	217.089.648	209.920.564	3.4
Toplam Vergi	516.413.383	490.584.833	5.3

Kaynak: <http://www.bundesfinanzministerium.de> Erişim:14.11.2017

Tablo 7'de görüldüğü üzere, Almanya'da katma değer vergisi tahsilatı, toplam vergi tahsilatının %42'sini oluşturmaktadır. 2015 yılı için bu değerlendirmeyi yaptığımızda yine karşımıza %42'lik bir oran çıkmaktadır. Bu durum gösteriyor ki,

gelişmiş ülkelerde dolaylı vergilerden alınan vergi tahsilatı, gelişmekte olan ülkelerde olduğu gibi her geçen yıl artmamaktadır.

2. İNGİLTERE'DE VERGİ UYGULAMALARI

Bir ada devleti olan Birleşik Krallık (İngiltere) AB üyesi olmakla birlikte Euro Bölgesi dışında kalmayı tercih etmiş ve kendine has bir gelir vergisi sistemine sahip olan bir ülkedir. Dolaysız vergilendirme alanında, AB düzeyinde en az uyumlaştırmanın sağlandığı ve daha çok üye ülke vergi sistemlerinin birbirine yakınlaştırılmasının amaçlandığı gelir vergisi alanında İngiltere geçmişten gelen gelenekçi yapısını muhafaza etmektedir (Ubay, 2013: 107). İngiltere'deki vergi sistemi incelendiğinde, 2015 yılında İngiltere'de dolaylı vergi hasılatının toplam vergi hasılatı içindeki payı %39 iken dolaysız vergi hasılatının toplam vergi hasılatı içindeki payı %42,6 olarak tespit edilmiştir. Bu açıdan bakıldığında dolaysız vergilerin vergilendirme sistemindeki önemi, dolaylı vergilere göre daha fazla olduğu görülmektedir (Data On Taxation of United Kingdom, 2015). Bu bölümde İngiltere'deki dolaylı ve dolaysız vergilerden öne çıkan vergi türleri incelenecektir.

2.1. GELİR VERGİSİ

İngiltere hükümeti için önemli gelir kaynaklarından biri kişisel gelir vergisidir. Gelir vergisi, ilk olarak Napolyon savaşları sırasında tanıtılmış ve 1842 yılından itibaren kalıcı hale gelmiştir. Şirketler, kurumlar vergisinin getirildiği 1965 yılına kadar gelir vergisi sisteminin bir parçasıymış. Ancak 1965 yılından itibaren şirketlerden gelir vergisi yerine kurumlar vergisi alınmaya başlanmıştır. 1979-2007 hükümetleri döneminde kişisel gelir vergisi temel oranı %33'den %20'ye düşürülmüştür. Günümüzdeki kişisel gelir vergisi oranları ise 2007 Gelir Vergisi Kanunu ve diğer kanunlara dayanmaktadır (<https://1office.co/uk/blog/uk-tax-system-explained-foreigners/> Erişim:21.11.2017).

İngiliz gelir vergisi kanununa göre gelir vergisi mükellefi olmanız için İngiltere'de yerleşmiş olmanız veya belli süreler itibarıyla İngiltere'de ikamet etmeniz gerekmektedir. Vergi kanunlarının evrensel kurallarına göre, bir mükellefin farklı ülkelerde ikametgâhı

bulunabilir ama sadece bir ülkede gelir vergisi ödemek zorunda olur. Mükellefin evli olması halinde eşinin farklı ülkede ikametgâhının olması bu durumu değiştirmemektedir. (<https://www.gov.uk/income-tax> Erişim:21.11.2017).

İngiltere’de gelir vergisine tabi mükellefler için belirlenen takvim yılı, kanunen o yılın 5 Nisan tarihinde başlar ve izleyen yılın 6 Nisan tarihinde sonlanan zaman aralığını kapsamaktadır. Bu zaman aralığında İngiltere sınırları içerisinde 183 günden uzun bir süre bulunan herkes gelir vergisine tabidir. 183 günlük sürenin tespitinde mükelleflerin devamlı veya belli aralıklarla yapmış oldukları ziyaretin toplamı eğer 183 günü geçiyor ise mükellefler gelir vergisini ödemek zorundadır.

İngiltere’de gelir vergisine tabi mükellefler iki kategoride düzenlenmiştir. Birinci kategori İngiltere’de bir sene geçirmiş kimseleri kapsar. İkinci kategori ise gelir vergisinin alınması gereken takvim yılı içinde 183 veya daha fazla günü İngiltere’de geçirmiş kimseleri kapsamaktadır. Eğer mükellef İngiltere’de yaşıyor olmasına rağmen uzun bir zaman aralığında İngiltere dışında vakit geçirmiş ise o mükelleften vergi alınmaz. Ancak 183 günden fazla ikamet söz konusu ise İngiltere’de elde edilen toplam gelir gelir vergisine tabi olur (Deloitte, 2015: 25).

Tablo 8. Gelir Vergisi Mükellefleri için İngiliz Gelir Vergisi Tarifesi (2017)

Gelir Türü	Yıllık Kazanç (£)	Vergi Oranı (%)
Kişisel Ödenek	£11,500’e kadar	0
Temel Kategori	£11,501 - £45,000	20
Yüksek Kategori	£45,001 - £150,000	40
Ek Kategori	£150,000 üzeri	45

Kaynak: <https://www.gov.uk/income-tax-rates> Erişim:22.11.2017

Bireyin vergilendirilebilir geliri ilk olarak gerçek gelirin anlaşılması ile hesaplanır. Toplam gelir, her bir gelir kaynağının elde edilebilmesi için yapılan giderler ve bazı özel indirimler düşüldükten sonra kalan tutardır. Daha sonra bu tutardan, kişisel indirimler çıkarılarak nihai vergilendirilebilir gelir miktarına ulaşılır. Bir kişinin ödemesi gereken nihai vergilendirilebilir gelir miktarına uygulanacak gelir vergisi oranı, kazanılan gelirin ne kadarının vergi mükellefiyetindeki kişisel ödenek miktarının üstünde olduğuna bağlıdır. Çoğu kişinin kişisel yardımı, vergi yılı başına 11.500 £ 'dur. Bu, tüm İngiltere sakinleri için vergiden muaftır. Kişisel ödenek, kazanılan gelirin £100,000'ı

aştığı her £2 için £1 oranında düşer. Bu, kazanılan gelir £123,000 veya daha yukarı ise, kişisel ödenek sıfır olduğu anlamına gelmektedir (<https://www.gov.uk/income-tax-rates> Erişim:22.11.2017).

İngiltere'nin toplam vergi hasılatı içindeki payı bakımından dolaysız vergi hasılatı, AB ortalamaları ile kıyaslandığında yüksek bir paya sahip olduğu görülmektedir. Vergi gelirleri yapısı genel olarak dolaysız vergi gelirlerine dayanmaktadır. Bu durum gelir dağılımı adaletsizliğini gidermektedir. Ayrıca tarihsel ve geleneksel önemi bakımından gelir vergisi, İngiliz vergi sisteminde önemli bir konuma sahiptir.

2.2. KURUMLAR VERGİSİ

Kurumlar vergisi 1965 Mali Yasası tarafından uygulanmış ve ilk kez bir şirketin ve hissedarlarının vergi yükümlülükleri ayrılmıştır. 1965'te getirilen kurumlar vergisi sistemi "klasik bir sistem" idi. Bu sistem öncesinde şirketler, gelir vergisi sistemine göre vergilendirilmekteydi. 1965 yılından itibaren ise İngiltere'de ikamet eden şirketler ve daimi işyerleri bulunan denizaşırı ülkelerde kayıtlı kuruluşlar tarafından kazanılan kazançlar, kurumlar vergisine tabi hale gelmiştir (<http://www.cfe-eutax.org/taxation/income-taxes/corporate-tax/united-kingdom>, Erişim:22.11.2017).

Kurumlar vergisine tabi olan şirketlerin kazançlarına kurumlar vergisi oranı uygulanmak suretiyle vergilendirilmeye başlanılmış ve 1965 yılında kurumlar vergisi oranı %40 olarak uygulanmıştır. Zamanla düşme eğilimi gösteren kurumlar vergisi oranı, 2017 yılında %19 olarak en düşük seviyesine ulaşmıştır. İngiltere, %19'luk kurumlar vergisi oranı ile birlikte AB'nin en az kurumlar vergisi uygulayan ülkelerinden biri haline gelmiştir (George, Lord, 2013: 3).

Tam mükellef, kanuni veya iş merkezi İngiltere'de olan kurumlar için ifade edilir. Bu mükellefler, ülke içinde ve dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi ödemek zorundadırlar. Bu mükellefler dışında kalan kurumlar dar mükellef kurum kapsamına alınmakta ve bu kurumlarda yalnızca İngiltere sınırları içerisinde sahip oldukları kazançlar için vergi ödemelidirler (OECD, 2016: 1523).

Tablo 9. İngiliz Kurumlar Vergisi Tarifesi (2017)

	Vergi Oranı (%)
Kurum Kazançları	20
Sermaye Kazançları	20
Şube Kazançları	20
Şirketlerden Elde Edilen Kar Payları	0
Araştırma Geliştirme Faaliyetinde Bulunan Kurum Kazançları	10

Kaynak: OECD, Worldwide Corporate Tax Guide, 2017, s.1603

1 Nisan 2016'dan önce kazanca ödediğiniz vergi oranı, kârın büyüklüğüne bağlıydı. £300,000'e kadar %20, £300,000 üzeri ise %21 şeklinde hesaplanıyordu. £300,000'lik sınır, hesap dönemine göre de azalmaktaydı. Örneğin, hesap dönemi 6 ay ise, £300,000'lik sınır, £150,000 olarak uygulanıyordu. Ancak 1 Nisan 2016 tarihinden sonra kurumlar vergisi oranındaki sınır değer kalktı ve sabit vergi oranı olarak %20 uygulanmaya başladı (<https://www.gov.uk/corporation-tax-rates>, Erişim:23.11.2017).

Tablo 9'da görüldüğü üzere, Şirketler için kurumlar vergisi oranı % 20'dir. Ancak 1 Nisan 2017 tarihinden itibaren kurumlar vergisi oranı %19 olarak uygulanmaya başlamıştır. İngiltere hükümeti, 1 Nisan 2020'de %19 olan kurumlar vergisi oranını, %17'ye düşürülmesi yönünde karar aldı (OECD, 2017:1603). İngiltere hükümeti, her geçen yıl kurumlar vergisi oranını düşürme eğilimindedir. Bu durum İngiliz vatandaşları üzerindeki vergi yükünün giderek azalması anlamına gelmektedir.

2.3. KATMA DEĞER VERGİSİ

İngiltere'de Katma Değer Vergisinin geçmişi 1940-1973 yılları arasında malın lüks olma durumuna göre farklı oranlarda alınan Satın Alma Vergisi adlı tüketim vergisine dayanmaktadır. 1940'lı yıllarda %33, 1942 yılında ise %66 oranında toptan satış fiyatına Satın Alma Vergisi uygulanmıştır. KDV'den farklı olarak Satın Alma Vergisi, satış noktasında değil, üretim ve dağıtım noktasında uygulanmıştır. 1 Ocak 1973 yılında İngiltere, Avrupa Ekonomik Topluluğu'na katıldı ve bunun sonucunda Satın Alma Vergisi yerini 1 Nisan 1973'te Katma Değer Vergisi'ne bıraktı. Bu dönem de Satın Alma Vergisi %25 oranında alınıyordu (Victor, 2010: 7).

İngiltere’de Katma Değer Vergisi 1 Nisan 1973 yılından itibaren, kayıtlı işletmeler tarafından sağlanan mal ve hizmetlerin çoğunda ve Avrupa Birliği dışından ithal edilen bazı mal ve hizmetler için uygulanmaya başlamıştır. İngiltere’de ulusal hükümet tarafından alınan bir harcama vergisi olan Katma Değer Vergisi, Gelir Vergisi ve Ulusal Sigorta’dan sonra hükümet gelirinin üçüncü en büyük kaynağıdır. 4 Ocak 2011’den önce %17,5 olarak uygulanan KDV oranı, günümüzde %20 olarak uygulanmaktadır. Bazı mal ve hizmetler %5 oranında (yerli yakıt gibi) veya %0 oranında (çoğu gıda ve çocuk giyiminde) azaltılmış bir oranda KDV'ye tabidir. Bazı mal ve hizmetler ise KDV'den muaftır veya sistemin tamamında tamamen yoktur (A Guide to UK Taxation, 2013: 19). Aşağıdaki Tablo 10’da mal ve hizmetlerin KDV oranları ile ilgili detaylı bilgi verilmektedir.

Tablo 10. İngiltere’deki Bazı Genel Mallar ve Hizmetler İçin Geçerli KDV Oranları (2017)

Standart Oran (%20)	İndirimli Oran (%5)	KDV Oranı %0 Olan İşlemler	KDV’den Muaf İşlemler	KDV Dışında Kalan İşlemler
Alkollü İçecekler	Çocuk Koltukları	Bisiklet ve Motosiklet Kaskları	Antikalar, Eserler veya Benzeri Ürünler	AB Dışında Satılan Mallar ve Hizmetler
Gazlı İçecekler	Enerji Tasarrufu Sağlayan Malzemeler	Kitaplar, Haritalar ve Çizelgeler	Eğitim, Mesleki Eğitim	Kayıt Dışı Tedarikçi Tarafından Sağlanan Mal ve Hizmetler
Giyim ve Ayakkabı	Annelik Yastıkları	Ekmek, Pastalar ve Hububat	Finansal Hizmetler (Para İşlemleri, Krediler)	Kanuni Ücretler ve Hizmetler
Elektrikli Ürünler	Yaşlılara Yönelik Mobilite Yardımcıları	Yumurta, Balık ve Meyve Sebzeler	Kumar (Bahis, Oyun, Tombala, Piyango)	Köprüler, Tüneller ve Yollar İçin Ödenen Ücretler
Benzin, Dizel Yakıt	Sıhhi Hijyenik Ürünler	Kümes Hayvanı, Süt, Tereyağı ve Peynir	Sağlık Hizmetleri	Sadaka Gönüllü Bağışlar

Taksi Ücretleri	Sigarayı Bırakma Ürünleri	Reçeteli İlaç	Sigorta	
Posta Hizmetleri	İzolasyon	Toplu Taşıma Ücretleri	Spor Faaliyetleri ve Beden Eğitimi	
Su (Endüstriyel)	Güneş Panelleri	İhracat ve İhracata Ait Hizmetler	TV Lisansı	
Elektrik, gaz, ısıtma yağı ve katı yakıt	Su ve Rüzgar Türbinleri	Su (Evde Kullanılan)	Ticari Arazi ve Binalar (Satış/Kiralama)	

Kaynak: <https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services>,
Erişim:25.11.2017

İngiltere’de 2017 yılı için bir yıllık kazancı 83.000 GBP’yi geçmeyenler ve bisiklet ve motosiklet kaskları, kitaplar, haritalar ve çizelgeler, ekmek, pastalar ve hububat gibi gelirinin tamamı katma değer vergisinin %0 olduğu ürünlerden oluşan mükellefler katma değer vergisi mükellefiyeti tescil ettirmeyebilir. İngiliz Katma Değer Vergisi Kanun’unun mükelleflere sağladığı kolaylıklardan biri, mükelleflerin KDV beyanname dönemlerini değiştirebiliyor olmalarıdır. İngiliz Katma Değer Vergisi Kanununa göre mükellefler üçer aylık dönemlerle beyanname veriyor. Ancak iade alan mükelleflerin talep etmesi halinde aylık olarak beyanname verilebilir. Yıllık geliri 1.6 milyon GBP’nun altında olan mükellefler yıllık beyanname verebilirler (<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>, Erişim:26.11.2017).

İngiltere’de Katma Değer Vergisi Kanun’unun diğer önemli özelliklerinden birincisi, işle ilgili giderlere ait yüklenilen KDV indirim konusu yapılabiliyorken, istisnalara ait yüklenilen KDV’nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ayrıca işle ilgili olmayan araçların alımı nedeniyle yüklenilen KDV’de indirim konusu yapılamıyor. İkinci önemli özelliği ise, indirilecek KDV tutarı, tahsil edilen tutarı aşarsa, aşan tutarın iade edilmesidir. Bu sayede devreden KDV nedeniyle mükellefler üzerinde finansman yükü oluşmuyor. Ayrıca tahsil edilemeyen alacaklarla ilgili üstlenilmiş olan KDV de iade edilebiliyor. Bu uygulamayla birlikte şirketler finansal açıdan destekleniyor ve işlerini daha efektif şekilde yürütmeleri sağlanıyor (Köprü, 2017: 45).

İngiltere'de 6 aydan az bir zaman geçiren Avrupa vatandaşı dışındaki yabancı uyruklu kişiler, İngiltere'de kaldıkları süre zarfında aldıkları ürünler nedeniyle ödedikleri katma değer vergisini geri alabilmektedirler. Ancak bunun gerçekleşebilmesi için İngiltere'de alınan ürünün İngiltere sınırları dışında kullanılması gerekmektedir. Aksi halde bu iadedden yararlanmak mümkün değildir. Örneğin, İngiltere'de 3 ay kalan bir kişinin kaldığı süre zarfında restoranlarda yediği yemekler için ödediği katma değer vergisini iade alamaz. Ancak herhangi bir alışveriş merkezinden almış olduğu kıyafet, bilgisayar gibi ürünler için ödediği katma değer vergisini iade alabilir.

Dünya'nın her yerinde olduğu gibi İngiltere'de de Katma Değer Vergisi geçmişten günümüze kadar olan zaman aralığında, tartışma konuları arasındaki yerini korumuştur. İngiltere'deki KDV muhalifleri, KDV'nin gerileyici olduğunu ve zengin ya da fakir, genç ya da yaşlı olmasına bakılmaksızın tüm tüketiciler tarafından ödendiğini, en yoksullar harcanabilir gelirin daha yüksek bir oranını KDV'ye en zenginlerden daha fazla harcadığını savunmaktadırlar. İngiltere'de yapılan araştırmalar sonucu Ulusal İstatistik Bürosu raporunda 2009/10 en yoksul %20'sinin brüt gelirin %8,7'sini KDV'ye harcarken, en zengin %20 brüt gelirin sadece %4'ünü KDV'ye harcadığını görülmüştür. Benzer şekilde en fakir %20 harcanabilir gelirin %9,7'sini KDV'ye harcarken en zengin %20'si harcanabilir gelirin sadece %5,2'sini KDV'ye harcamıştır. İngiltere'de KDV'yi savunanlar ise daha fazla harcama yapan tüketicilerin daha fazla KDV ödemesi nedeniyle KDV'nin ilerici olduğunu iddia ediyorlar. Ayrıca, tüketicilerden vergilendirilmiş gelir kullanan mallar ve hizmetler için tekrar KDV alınıyor olması nedeniyle, KDV'nin çifte vergilendirme olduğunu savunuyorlar (Barnard, Howell, Smith, 2011: 14).

3. FRANSA'DA VERGİ UYGULAMALARI

Fransız vergi kanunu, çoğunlukla Genel Vergi Kanununda (Code Generale des Impôts) ve Fransız Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Fransa'da vergi mukimi olan insanlar Fransız vergisine tabidir. Vergi mukimi olan kişiler, Fransa'da ikamet eden gerçek veya tüzel kişiler veya Fransa'da çalışan gerçek kişiler ile şirket merkezleri Fransa'da olan tüzel kişilerdir. Bu ölçütlerden herhangi biri, bir kişinin vergiye tabi

tutulması için yeterlidir (<http://enter-france.com/investment-guide/french-tax-system>, Erişim: 28.11.2017). Fransa'da vergiler, merkezi otorite ve mahalli idareler vergileri olmak üzere iki başlık halinde tahsil edilmektedir. Tahsil edilen vergi gelirlerine baktığımızda, dolaylı vergi gelirlerinin, dolaysız vergi gelirlerine oranla daha yüksek paya sahip olduğu görülmektedir (<http://www.franceaccountants.com/tax.html>; Erişim tarihi: 28.11.2017). Bu bölümde Fransa hükümetinin kamu harcamalarını karşılamak adına tahsil ettiği dolaylı ve dolaysız vergiler içindeki önemli paya sahip olan gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi incelenecektir.

3.1. GELİR VERGİSİ

Fransa'da gelir vergisi sisteminin temelleri 1914 yılında atılmıştır. Fransız gelir vergisi kanunu ile ilgili 1914 yılından 1958 yılına kadar çeşitli düzenlemeler yapılmış ve ilgili kanunun günümüzde kullanılan hali 1958'de yürürlüğe girmiştir (Jatteau,2010:5). Fransa'daki gelir vergisi sistemi artan oranlı vergi yapısına sahiptir. Artan oranlı vergi gerçek kişi olan tek bir mükellefin vergilendirme dönemine ait toplam elde ettiği gelire uygulanmaktadır. Mükelleflerin elde ettiği toplam gelir içerisinde ortakları vasıtasıyla elde ettiği gelir ve var ise varlıklarını elden çıkarması sonucunda elde ettiği gelir de yer almaktadır. Gelir vergisi kanununa göre takvim yılı esası geçerlidir. Mükellef bir takvim yılında sahip olduğu gelirler için genel bir beyanname ve çeşitli gelir tipleri için ise özel beyanname vermek zorundadır (Nazalı, 2008: 1). Mükellefin vermiş olduğu bu beyannamele istinaden vergi idaresi, toplam gelire artan oranlı tarife uygulayarak ödenecek vergiyi hesaplar. Hesaplanan vergi tutarı, gelirin elde edildiği takvim yılını izleyen yılın 15 Şubat ve 15 Mayıs olmak üzere iki taksit halinde ödenir (<http://www.franceaccountants.com/tax.html>; Erişim tarihi: 01.12.2017).

Fransız gelir vergisi kanununa göre, gelir vergisi uygulanacak yedi gelir unsuru aşağıdaki gibidir;

- İş kazancı,
- Ticari olmayan kazançlar
- Tarımsal kârlar
- Mülkten Gelir

- Ücret, maaş, emeklilik ve yıllıklar
- Yatırım geliri
- Sermaye kazançları

Gelir vergisi mükellefleri, yukarıda sayılan yedi gelir unsurundan birini elde ettiği takvim yılını takip eden yıl vereceği gelir vergisi beyannamesine istinaden hesaplanan vergiyi öder. Gelir vergisinin hesaplanıp hesaplanmaması durumunda önemli etkenlerden biri de mükellefin Fransa’da yerleşik olup olmaması durumudur. Yerleşik olup olmaması statüsünün belirlenmesine yardımcı olmak için uygulanan genel kural, mükellefin Fransa’da takvim yılı içinde 183 gün geçirmesi halinde, Fransa’da ikamet ettiği anlamına geliyor olmasıdır. Eğer mükellef Fransa’da ikamet ediyor ise mükellefin uyuşuna bakılmaksızın, sadece Fransa’da elde ettiği gelir değil, dünya çağında elde ettiği tüm gelirler vergilendirilir. Eğer mükellef Fransa’da ikamet etmiyor ise çifte vergilemeyi önleme anlaşması hükümleri çerçevesinde, Fransa sınırları içinde elde ettiği gelir unsurları üzerinden vergilendirilebilir. Fransa’da vergiye tabi mükelleflerin elde ettikleri bir yıllık kazançlarına aşağıdaki tablo da görülen oranlar uygulanır ve bunun sonucunda hesaplanan vergi mükellefler tarafından ödenir (<http://enter-france.com/investment-guide/french-tax-system>).

Tablo 11. Gelir Vergisi Mükellefleri için Fransız Gelir Vergisi Tarifesi (2017)

Yıllık Kazanç (€)	Vergi Oranı (%)
€9.710’e kadar	0
€9.711 - €26.818	14
€26,819 - €71,898	30
€71,899 - €152,260	41
€151,261 üzeri	45

Kaynak: <https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/rates>; Erişim tarihi: 03.12.2017

Tablo 11’de görülen oranlar, hane halkının gelirinin bir parçası olması için düzenli olarak uygulanmaktadır. Böylece, bir çiftin yıl içinde 30.000 € net geliri varsa, her paya ölçek oranları kullanılır ve vergilendirilen tutar 15.000 € olarak iki parça halinde dikkate alınır. Ayrıca mükellefin bir yılda elde ettiği toplam kazancı 9.710 Euro’yu geçmiyor ise

kazanç vergilendirilmez. Tabloya göre yapılacak vergi hesabında, örneğin mükellefin yıllık kazancı 30.000 Euro ise vergi oranı 30.000 Euro'ya doğrudan %30 uygulanmak suretiyle hesaplanmaz. 30.000 Euro olan yıllık kazancın 9.710 Euro'su vergilendirilmez. 17.108 (26.818-9.710) Euro'ya %14 vergi oranı uygulanır ve kalan 3.182 (30.000-26.818) Euro'ya ise %30 vergi oranı uygulanarak 30.000 Euro olan yıllık kazanç için ödenmesi gereken gelir vergisi tutarı hesaplanmış olur.

Fransız Gelir Vergisi Kanununa göre, gelir vergisi sistemi ile ilgili ön plana çıkan bazı özellikler aşağıdaki gibidir;

- Fransa'daki sakinlerin %50'sinden azı herhangi bir gelir vergisi ödememektedir; sadece %14'ü %30'luk bir oranla öder ve %1'inden azı %45 oranında vergi ödemektedir.
- Eşlerden birinin 65 yaşın altında olduğu, ancak diğerinin en az 65 yaşında olduğu evli bir çiftin durumunda, çiftin her ikisi de 65 yaşının üzerinde gibi vergisel anlamda muamele görür. Aynı ilke, eşlerden birinin ciddi bir sakatlığa sahip olduğu durumlarda da geçerlidir (<https://www.french-property.com/guides/france/financetaxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/>; Erişim tarihi: 03.12.2017).
- Gelir vergisi matrahında, çocuk için yapılan eğitim masrafları indirim konusu yapılabilir. Gelir vergisi mükellefi, lise de okuyan bir çocuğu 2016 yılı için 153 Euro, üniversitede okuyan bir çocuğu için ise 183 Euro indirim konusu yapabilmektedir.
- Yalnız yaşayan tek bir kişi veya ikisinin de istihdam / iş dünyasında olması durumunda, vergi ödeneklerinden tam olarak yararlanamıyorsanız, eşit değerde bir vergi kredisi elde edebilirsiniz. Ayrıca, yıl boyunca en az üç ay boyunca işsizlik kaydı yapanlar için bir vergi kredisi de mevcuttur.
- 26 yaşın altındaki bir öğrenci veya öğrencinin aldığı ücretin, 4.373 Euro'ya (2016 yılı için) kadar olan kısmı gelir vergisinden muaftır. Bu miktardan fazla kazanıyorsa, sadece fazla miktarı bildirmelidirler.

- İşyerinde çalışan bir çırağın kazancının yılda 17.599 € 'ya (2016 gelir) kadar olan kısmı gelir vergisinden muaftır. 17.599 Euro olan sınır değer, tam yılın altında bir süre için orantılı olarak ayarlanır.
- Emekliliğiniz Fransa'da vergilendirilirse asgari 379 € ve tavan 3,711 € (2016 gelir) ile genel bir %10 indirim yapılır. Bu vergi ödeneği her yıl enflasyona paralel olarak artmaktadır. Vergi yılının 1 Ocak tarihinde 65 yaşın üzerinde olanlara %10 indirime ek olarak, gelir vergisinden sorumlu olmadan önce toplam net gelirinden sabit bir miktar düşülür. Maaşlar ve işletme kazançlarıyla, mesleki maliyetler için %10'luk genel bir azami 12,183 € (2016) € 'ya kadar indirim yapılmaktadır. Bu azaltma, sosyal güvenlik katkı paylarının düşülmesinden sonra hesaplanmaktadır. Minimum indirim 426 € (2016 gelir) 'dir.
- Bu indirimlere alternatif olarak ve üzerinde anlaşmaya varılan sınırlar dahilinde, işe, yemeklere, aletlere ve kıyafetlere yapılan seyahat masrafları da dahil olmak üzere gerçek mesleki masrafları azaltma yolu seçilebilir. Bu yolu seçenlerin, faturalarını muhafaza etmesi ve gerektiğinde beyan etmesi gerekir (<https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances>; Erişim tarihi: 03.12.2017).

Fransa'da uygulanmakta olan gelir vergisine göre mükellef hangi ülke vatandaşı olursa olsun eğer Fransa'da ikamet etmiyor veya Fransa'da her zaman oturabileceği bir yeri yok ise dar mükellef statüsünde olur ve sadece Fransa sınırları içinde elde ettiği gelirler nedeniyle vergiye tabi olur. Eğer mükellef Fransa'da ikamet ediyor ise Fransa sınırları içinde olsun veya olmasın elde ettiği gelirler üzerinden vergilendirilir. Fransa'da mükellefin bir takvim yılı içinde yaptığı faaliyeti sonucunda zarar meydana gelirse ilgili zararı 5 yıl boyunca gelir elde etmesi halinde mahsup edebilir.

Fransa kişisel gelir vergisi sistemine, 2017 Bütçe Kanununun 60.maddesinde yapılan düzenleme ile kaynakta kesinti yolu ile vergilendirilme getirilmiştir. Bu düzenleme sayesinde mükelleflerin cari yıl için ödemesi gereken vergi ödemelerini, gelirlerini aldığı andan itibaren yapmaları sağlanacaktır. Bu tasarı ile Fransız yönetim

gelir vergisi tahsilatını modernize etmeyi amaçlamaktadır. Yeni tasarı 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacaktır. Kaynaktan kesinti sisteminin özellikleri aşağıdaki gibidir; (Overview Of The French Tax System Legislation In Force As At 31 December 2016 –Sayfa 16)

- Ücretler, maaşlar, emekli aylığı ve ikame geliri için, vergi, mükellef tarafından kaynaktan düşülecektir.
- Serbest meslek geliri ve mülkten alınan kira geliri nedeniyle cari yıla ilişkin vergi için doğrudan doğruya taksitle ödeme yapacaktır.
- Kaynaktan kesim sistemi, vergi için mevcut olan en yeni bilgilere dayanacaktır.
- Bu sistem gelir vergisi hesaplama kurallarını değiştirmeyecektir. Bunun etkisini azaltacaktır.

3.2. KURUMLAR VERGİSİ

1945 yılından sonra Fransa Devleti, savaş sonrası ekonomik kısıtlamalara ve Fransız vatandaşlarının yeni kaynaklarına (tüketim, yatırım) uyum sağlamak için vergilerini modernize etmeye karar verdi. 1945-1948 yılları arasında önemli reformlar yaptı. Bu reformlara istinaden 28 Aralık 1959 tarihinde kurumlar vergisi sistemi oluşturuldu (<https://www.l-expert-comptable.com/a/532105-comment-fonctionne-l-impot-sur-les-societes.html>, Erişim tarihi: 07.12.2017). "Şirketlerdeki Vergiler" olarak bilinen Fransa'daki kurumlar vergisi, Fransız şirket vergilendirme sistemidir. Fransa'daki başlıca şirketler; anonim şirket, limited şirket, ticari ortaklık ve yabancı bir şirketin şubesidir. Bu sistem, şirket tarafından üretilen gelir ile şirket sahibi tarafından üretilen gelir arasında açık bir ayrım yapar. Sahibi olması durumunda gelir, vergi sisteminde de indirilebilecek olan kişisel gelir vergisi sisteminde vergilendirilebilir olarak kabul edilir. Fransa devleti, toprak vergi sistemini kullandığından, sakinler ve yerleşik olmayan kişiler, Fransa'daki bir işletmenin ürettiği kârlara veya bir Fransız kaynağından elde edilen gelir üzerinden vergilendirmeye tabidir. Bu nedenle, bir şirket Fransa'da işletilirse, o zaman kurumlar vergisine tabidir (<http://www.lawyersfrance.eu/corporate-tax-in-france>, Erişim tarihi: 07.12.2017).

Fransa'da kurumlar vergisi, gelir vergisinden farklı olarak, ortaklar tarafından değil, doğrudan bir tüzel kişilik olarak adlandırılan bağımsız bir tüzel kişilik oluşturan şirket tarafından karşılanmaktadır. Bu tüzel kişilik genellikle Anonim Şirket, Limited Şirket olmakla birlikte, bazı tüzel kişiler şirketlere ait olmamalarına rağmen vergilendirilmektedir. Bu durum sınai veya ticari faaliyette olan sivil şirketler ile karlı operasyonları yürüten kuruluşlar için geçerlidir. Dernekler ve kamu yetkilileri kar amacı gütmeyen faaliyetleri nedeniyle kurumlar vergisine tabi değildir. Öte yandan, varlıklarından belirli gelirlerde (gayrimenkul, tarımsal veya ormancılık kârı, taşınır sermayeden elde edilen kâr gelirleri) belirli bir oranda %24 vergilendirilir. Tahvil geliri gibi bazı hane halkı gelirleri için bu oran %10'a düşürülür (<http://www.linternaute.com/argent/guide-de-vos-finances/1408486-l-impot-sur-les-societes-is/>, Erişim tarihi: 07.12.2017).

Fransa'da kurumlar vergisi genel oranı %33'tür ancak bu oran sabit değildir. Kurumlar vergisi genel oranı, sosyal güvenlik ekstra unsurunu da kapsadığından, Fransız Kurumlar Vergisi oranının marjinal efektif oranı %34.43 (% 33.33 + %1.1) 'dir. Ayrıca mükellefler belli bir ciroya sahip olmuşsa bu mükellef kurumlar için için farklı oranlar uygulanmaktadır. 2017 yılı verilerine göre 7.63 Milyon Euro'ya kadar ciro elde eden kobilerde 38.120 Euro'luk kar için %15 (şirketin %75'i fiziksel kişilere ait olmalıdır) vergi oranı istenmektedir. Ciro su 75.000 Euro'dan 50.000.000 Euro'ya kadar olan şirketler için ise %28 vergi oranı belirlenmiştir. Ayrıca 250 milyon Euro'dan fazla ciroya sahip kurumlar için ise ek vergiler getirilmiştir (<http://enter-france.com/investment-guide/french-tax-system>, Erişim tarihi: 07.12.2017).

Fransa'da şirketlerin elde ettiği kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, üç aylık dönemlerde alınacak geçici vergi şeklinde, 15 Mart, 15 Haziran, 15 Eylül ve 15 Aralık olmak üzere 4 taksitte ödeme yapmaktadır. Takip eden yıllarda verilen yıllık beyanname ile 4 taksitte ödenen geçici vergiler mahsup edilmektedir. İzleyen yıl mahsup edilmesine rağmen ortaya çıkan ödenecek vergi, mali yılın bitiminden sonraki en geç dördüncü ayın 15'inde ödenmelidir (<https://www.l-expert-comptable.com/a/532105-comment-fonctionne-l-impot-sur-les-societes.html>, Erişim tarihi: 07.12.2017). Fransa'da

mali yıl takvim yılıyla aynıdır. Bununla birlikte, mükellef, yıl için farklı bir tarih seçebilir. Genellikle vergi yılı 12 aydır, ancak bazı durumlarda kısa veya uzun olabilir. Ödenecek kurumlar vergisinin vadesinde ödenmemesi halinde, ödenecek vergi tutarının %10'u kadar ceza tutarı uygulanır (<http://www.lawyersfrance.eu/corporate-tax-in-france>, Erişim tarihi: 07.12.2017).

Fransa hükümeti için kurumlar vergisi oranından elde edilen gelir, kamu gelirleri içerisindeki payı göz önüne alındığında önemli bir yere sahiptir. Bu vergi devletin vergi gelirinin yaklaşık %12'sini temsil ediyor ve 1,4 milyondan fazla Fransız şirketini etkilemektedir. Fransız hükümeti uyguladığı yüksek kurumlar vergisi oranı sayesinde, 2016 yılında vergi indirimleri ve kesintiler sonrası net kurumlar vergisi gelirleri olarak 30 milyar Euro elde etmiştir. Aşağıdaki Tablo 12, 1981-2017 zaman aralığında G20 ülkeleri için yapılan araştırma da Fransa'nın en yüksek 3 üncü kurumlar vergisi oranına sahip ülke olduğunu göstermektedir.

Tablo 12. G20 Ülkeleri Arasındaki En Yüksek Kurumlar Vergisine Sahip 3 Ülkenin Oranları (2017)

Ülke	Güncel Oran (%)	En Yüksek Oran (%)	En Düşük Oran (%)	Zaman Aralığı
ABD	35	52,8	1	1981 - 2017
Brezilya	34	37	25	1981 - 2017
Fransa	33,3	50	33,3	1981 - 2017

Kaynak: <https://tradingeconomics.com/france/corporate-tax-rate>; Erişim tarihi: 08.12.2017

Tablo 12'de görüldüğü üzere, Fransa devleti 1981 yılından günümüze kadar kurumlar vergisi oranını %33,3'ün altına düşürmemiştir. En yüksek oran olarak bir dönem %50 kurumlar vergisi oranını uygulamıştır. Ancak günümüzde yapılan çalışmalar sonucunda, Fransız hükümeti, 2020 yılına kadar kurumlar vergisi oranını %28'e kadar düşürmeyi planlamaktadır

(https://www.performancepublique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/ressources_documentaires/SMB/2016/situation_mensuelle_budget_etat_31122016.pdf, Erişim tarihi: 09.12.2017).

3.3. KATMA DEĞER VERĐİSİ

Fransa devleti katma değer vergisi konusunda öncü ülke konumundadır. Katma değer vergisi ilk kez 10.04.1954 tarihinde Fransa’da uygulanmaya başlamıştır. Fransa’da ilk kez görülen bu vergi sistemi, 1954 yılından sonra belli bir vergi altyapısı olan gelişmekte de olan ülkelerde de görülmeye başlamıştır. Katma değer vergisi, Fransa’da sağlanan tüm ürünler ve hizmetler için alınan genel bir tüketim vergisidir. Fransa’nın kamu gelirleri içinde katma değer vergisinin payı yüksektir (<http://tra.org/wp-content/uploads/2016/02/France-VAT-Guidebook.pdf>, Erişim tarihi: 12.12.2017).

Katma değer vergisi, nihai ürün veya hizmetlerin satış fiyatına dahil olduğundan nihai kullanıcı tarafından karşılanır. Her aracı (üretici, perakendeci, vb.) kanunen sağlanan vergiyi müşteriden tahsil eder ve kendi tedarikçisine ödenen girdilerden alınan KDV hariç, yerel vergi dairesine öder. Fransız katma değer vergisi kanununa göre aşağıda sayılan işlemler katma değer vergisinden istisnadır; (Overview Of The French Tax System Legislation İn Force As At 31 December 2016 –Sayfa 49-50)

- Öğretim
- Tıbbi ve paramedikal faaliyetler ve hastane bakımı ve tıbbi tedavi maliyetleri
- Kamu yararına kuruluşların yaptığı mal ve hizmetler
- Sigorta ve reasürans ile ilgili hizmetlerin sağlanması
- Bazı bankacılık işlemleri (kredinin verilmesi ve görüşülmesi, kredinin verilmesi,
- Kredi, taahhütlerin, garantilerin ve diğer güvenlik şekillerinin müzakere edilmesi ve varsayımı faiz, kredi verenlerin kredi teminatlarınının yönetimi vb.)

Fransa’da Brüt katma değer vergisi miktarı, net satış tutarı veya hizmet karşılığı ile çarpılarak hesaplanmaktadır. Hesaplanan katma değer vergisinin miktarı söz konusu işlem için geçerli olan orana göre değişmektedir. Günümüzde Fransa hükümetinin uyguladığı dört farklı KDV oranı vardır (Overview Of The French Tax System Legislation İn Force As At 31 December 2016 –Sayfa 51-52).

1. Standart KDV oranı olarak adlandırılan ve 1 Ocak 2014 tarihinden beri uygulamada olan %20 KDV oranı herkes için geçerli olan genel bir orandır.
2. 1 Ocak 2014 tarihinden beri indirimli oran olarak, bazı durumlarda %10 KDV oranı uygulanmaktadır. Özellikle yolcu taşımacılığı, belirli şovlar, oyunlar ve eğlence, bireylere belirli hizmetler, tıbbi ürünler değil sosyal güvenlik, otellerde konaklama, döşenmiş daireler veya sınıflandırılmış kamp alanları, Kantinler de dahil olmak üzere acil veya yerinde tüketim için yiyecek ve içecek satışı (okul hariç) kantinler), işlenmemiş tarım, balıkçılık ve insan tüketimine yönelik olmayan kanatlı ürünleri veya tarımsal üretim, organik tarımda kullanılan ürünler için %10 KDV oranı uygulanmaktadır.
3. Bazı ürünler ve hizmetler için ise %5,5 KDV oranı uygulanmaktadır. Bunlar;
 - Su ve alkolsüz içeceklerin yanı sıra insan tüketimi için gıda maddeleri
 - Engelliler, asansörler ve benzeri teçhizatlar için özel cihaz ve ekipmanlar
 - Emeklilik evlerinde oda ve yönetim kurulu, engelliler için konutlar ve ayrıca zayıf bireylere yönelik hizmetler
 - Ticari olmayan bir doğanın gösterimleri sırasında gösterilen filmler için sinema biletleri
 - Sosyal konutların teslimi veya inşaatı ve bazı sosyal konut tadilatları ve alakalı iş
 - Spor organizatörleri tarafından alınan giriş ücretleri
4. Fransa'da uygulanan bir diğer KDV oranı ise %2,1'dir. Bu oran özellikle basılı ve çevrimiçi basın yayınlarının yanı sıra medikal sosyal güvenlik nedeniyle geri ödeme yapılan ilaçlarda kullanılır.

Fransız katma değer vergisi kanununun öngördüğü cezalar aşağıdaki gibidir;

- KDV'yi elektronik olarak beyan etmemek: KDV'nin %0,2'si

- KDV'yi elektronik yöntemlerle ödememek: KDV'nin %0.2'si
- KDV'yi Geç ödeme: Verginin %5'i
- Geç teslim tarihi: Fransız KDV yetkilileri resmi bir bildirimde bulunmadıklarında verginin %10'u
- Ödemenin teslim edilmesinin ilk resmi bildiriminden sonraki 30 günden daha uzun süre: Vergi cezasının %40'ı
- Geç gönderilmenin ikinci resmi bildirimi: Verginin %80'i

Yukarıda belirtilen cezalara ek olarak, gecikme faizi olarak %0,4 oranında faiz tahakkuk eder. Cezalar ve faiz ödemeleri, yanlış iadeler için de uygulanabilir. Ayrıca yanlış faturalar için ise faturadaki eksik olan zorunlu bilgi başına 15 Euro ceza verilir (Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide France, 2017).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE VERGİ SİSTEMİNİN GELİR DAĞILIMI

ÜZERİNE ETKİSİ: 2001 – 2018 DÖNEMİ

1. TÜRK MALİ SİSTEMİNDE GELİR DAĞILIMINI SAĞLAMADA TEMEL ÖLÇÜT: MALİ GÜÇ

1982 yılında hazırlanan anayasanın “Temel Hak ve Ödevler” kısmının “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı 4’üncü bölümünde yer alan 73. maddesinde, sosyal hukuk devleti ilkesi doğrultusunda, vergi ödevine egemen olan temel anayasal kurallar düzenlenmiştir (Bilici, 2006: 37). Bu maddede adı geçen sosyal hukuk devleti ilkesinden kasıt, toplumda yaşayan fakir ve zengin sınıfların ayrımının varlığını kabul eden, anayasa vasıtasıyla sosyal sınıflar arasındaki dengeyi sağlamayı amaçlayan ve sosyal adalet ile ilgili hukuki ilkeleri koyarak siyasi iktidara yol gösteren devlettir (ETGÜ, 2009: 105). Sosyal devlet, servet, gelir, aile durumu, harcama gibi yönlerden farklı durumda olanların hangi düzeyde farklı vergilendirilecekleri, yani dikey adalet sorunu ile ilgilenmekteyken, vergilendirme konusunda hukuk devleti, vergi adaletinin yatay adalet yönü ile ilgilenmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2006: 52).

1982 Anayasası’nın Kanun Önünde Eşitlik başlıklı 10’uncu maddesinde, “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir. Kadınlar ve erkekler eşit haklara sahiptir. Devlet, bu eşitliğin yaşama geçmesini sağlamakla yükümlüdür. Hiçbir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmaz. Devlet organları ve idare makamları bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorundadır” şeklinde bahsedilmiştir. Bu maddeye göre herkes kanunlarda belirtilen hususlar konusunda eşit haklara sahiptir.

Yukarıda bahsedilen bu temel ilke, vergi hukukunun temelini oluşturmaktadır. Verginin karşılığı olmayan bir mali sorumluluk olması dolayısıyla vergilendirme yetkisi

sayesinde çıkarılan kanunların, herkese doğru, tam ve eşit olarak tatbik edilmesi gerekmektedir (Kırbaş, 2006: 12). Devlet, ülkesi üzerinde sahip olduğu egemenlik ve vergi toplama konusunda elinde bulundurduğu hukuki ve fiili gücü sayesinde, anayasal ilkeler çerçevesinde vergiye yönelik yeni düzenlemeler ve uygulamalar yapabilir (Çağan, 1982:3).

Vergilendirmede eşitlik ilkesinin temelleri toplumun demokratik bir düzen içinde olmasını istediği adalet düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi ise aynı şartlara sahip olanların aynı vergi yüküne katlanmaları şeklinde ifade edilebilir (Kırbaş, 2006: 12). Anayasa Mahkemesi'nin (11.6.2003 gün ve Esas Sayısı:2001/375, Karar Sayısı:2003/61) kararında "...Vergide eşitlik ilkesi, sorumluların vergi ödeme konusundaki güçleri dikkate alınmak şartıyla vergilendirmenin yapılmasını öngörmektedir... Anayasa'da öngörülen verginin "mali güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle beraber vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkili uygulama aracını oluşturur... Vergide eşitlik ilkesi, aynı mali güce sahip olanların aynı, farklı mali güce sahip olanların farklı oranda vergilendirilmesidir..." ifadeleri yer almaktadır. Dolayısıyla vergilendirmede eşitlik ilkesi ve vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi birlikte değerlendirilmelidir.

Anayasanın 73 üncü maddesinde; herkesin kamu giderlerini karşılamada, malî gücüne göre, vergi ödemekle sorumlu olduğu belirtilmiştir. Maliye politikasının sosyal amacı, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılmasıdır. Bu maddede bahsedilen herkes kavramı eşitlik varsayım altında vergi kanunları önünde eşit olan herkesi ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi kanunları önünde eşit olan, aynı veya farklı durumda bulunan herkesin eşit olarak vergilendirilmesi için Anayasa'nın kanun çıkaranlara verdiği tek ölçüt mali güçtür. Ancak bu ölçütün kavranabilmesi için bir takım kriterlere, tekniklere ihtiyaç duyulmaktadır (Budak, 2010: 62). Anayasa Mahkemesi, adil bir vergi sisteminde kullanılacak mali gücün kavranmasına ilişkin bir takım ölçütleri belirtmiştir. Buna göre; "Bir kişinin mali gücünün kavranabilmesi için çok çeşitli vergi teknikleri uygulanmaktadır. En az geçim indirimi, artan oranlı vergilendirme, sermaye iratlarının ücrete göre farklı vergilendirilmesi (ayırma ilkesi), mali güce en çok yaklaşılarak adil bir vergilendirmenin temel araçlarıdır..." şeklinde açıklanmıştır.

Anayasa, madde 73’de belirtilen “mali gücüne göre” ifadesi ile vergi ödemeye alakalı bir kural koymaktadır. Bu kurala göre herkesin mali gücünü belirli değerlerle ölçmek vasıtasıyla yapılan vergilendirme işlemi adil bir vergi sistemi için olmazsa olmaz bir konudur. Ayrıca aynı maddede belirtilen “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır” ifadesi ile vergi yükünün dengeli dağılımının mali güç ve eşitlik kapsamında değerlendirilebilir (Aliefendioğlu, 1991: 15). Mali güç kavramı anayasal vergilendirme ölçütüdür. Buna göre, vergilendirmede adalet, aksini haklı kılan bir neden olmadıkça, mali güç ölçütüne göre eşit olanların eşit, mali gücü eşit olmayanların ise eşitsizlikleri oranında eşitsiz vergilendirilmesidir (Saban, 2005: 53). Nitekim siyasal, sosyal ve ekonomik anlamda adaletle dayalı olan bir vergilendirme sisteminde mali güce göre vergilendirme sosyal ve ekonomik adaletin sağlanması için kullanılmaktadır (Kaldor, 1980: 206).

Mali güç yaklaşımı, gelirin, servetin ve tüketimin kontrolü için gereklidir. Kişinin servet ve gelire sahip olması veya harcamaya yönelmesi hali, kişinin mali güce sahip olduğunu göstermektedir. Vergide adaletin sağlanabilmesi için alınacak verginin mali güce göre düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla mali güç dikkate alınmadan uygulanacak bir vergi sistemi öncelikle vergide adaleti daha sonrada gelir dağılımında adaleti bozacaktır. Bu nedenle Türkiye’de gelir dağılımı adaletinin sağlanabilmesi için öncelikle temel ölçüt olarak “Mali Güç” dikkate alınmalıdır.

2. TÜRKİYE’DE GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Türkiye’de 1999 yılında yaşanan depremler ve 2000 ile 2001 yıllarında yaşanan ekonomik krizler ülke ekonomisinde negatif yönlü kalıcı izler bırakmıştır. 2002 yılından itibaren ise Türkiye ekonomisini tekrar ayağa kaldırabilmek için birçok yapısal reformlar uygulamaya konulmuş ve önemli idari kararlar alınmıştır. Alınan idari kararlara ek olarak ekonomik ve siyasi istikrarın getirdiği güven ortamı ile birlikte, ekonomik göstergelerde pozitif yönlü önemli gelişmeler ve ilerlemeler görülmüştür. Pozitif yönlü gelişmelerin yaşanmasında önemli bir role sahip olan vergi indirim uygulamaları sayesinde,

ekonomideki talebin artması, vergi kayıp ve kaçakların önlenmesi ve dış ülkeler ile olan rekabetin artması sağlanmıştır. Ayrıca geçmişte yaşanan olumsuzlukların tekrarlanmaması adına ülke ekonomisinin temelleri daha sağlam bir şekilde oluşturulmuştur. Türkiye ekonomisinin 2001 krizi sonrası hızlı bir şekilde büyümesindeki önemli etkenlerden biri de, kriz sonrası dönemde, dış ülkeler ile olan işbirliğin ülke içinde sıkı para ve maliye politikası ile desteklenmiş olmasıdır.

2002 – 2008 yılları arasında Türkiye ekonomisinin enflasyon oranlarında azalış, büyüme oranlarında, ihracat ve üretimde önemli artışlar ve bunlara bağlı olarak likidite bolluğu meydana gelmiştir. Bunlara ek olarak bankacılık sektörü altyapısı güçlendirilmiş ve ülke ekonomisinin mali disiplini de sağlanmıştır. Tüm bu olumlu gelişmeler ülke ekonomisinin temellerini sağlamlaştırmış ve 2008 yılının sonlarından itibaren dünyada meydana gelen küresel krizin ülke ekonomileri üzerindeki olumsuz etkileri, Türkiye ekonomisi üzerinde, diğer ülkelere kıyasla daha az bir etki bırakmıştır.

2008 yılının sonlarında meydana gelen küresel kriz, finansal kaynaklı olsa da, en çok olumsuz etkilerinin yansımaları reel sektör üzerinde gözlemlenmiştir. Her ne kadar Türkiye ekonomisi ekonomik göstergeleri, 2001 krizi sonrası atılan sağlam temellere dayandırılmış olsa da, küresel krizin olumsuz etkilerinin diğer ülkelere kıyasla daha az hissedilmesinin önemli sebeplerinden biri de, devletin reel sektörü rahatlatmak için yapmış olduğu vergi destekleridir. Devlet, vergi desteği adı altında, Varlık Barışı Kanununu yürürlüğe koymuş, vergi borçlarını taksitlendirmiş, harcamalar üzerinden alınan KDV ve ÖTV’de önemli indirimler yapmış, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin kurumlar vergisinden muaf olmalarını sağlamıştır.

2001 krizi ve sonrasında yaşanan ekonomik olaylar çerçevesinde, Türkiye ekonomisinin yapısının belirlenmesinde vergi politikaları önemli bir role sahip olmuştur. Uygulanan vergi politikaları ile krizin negatif etkilerinin en aza indirilmesi hedeflenmiş olsa da, gelirin kişiler, sektörler ve bölgeler açısından yeniden dağılmasına sebep olmuştur. Bu nedenle, devletin kamusal kaynakları içerisinde önemli bir paya sahip olan, gerçek kişilerin elde ettiği gelirler üzerinden alınan gelir vergisi ile kurumların elde ettiği

gelirler üzerinden alınan kurumlar vergisinden oluşan gelir üzerinden alınan vergilerin 2001 – 2017 yılları arasındaki gelir dağılımı üzerindeki etkileri incelenecektir.

2.1. TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİNİN SİSTEMİ VE HASILATININ GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Ülkemizdeki vergi sistemi içerisinde gelir vergisi ile ilgili nitelikli ilk düzenlemeler Tanzimat dönemi ile başlamış olsa da günümüzde kullanılan gelir vergisi kanununun temelleri, Alman Gelir Vergisi Kanunu temel alınarak 1950 yılında yürürlüğe giren 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanuna dayanmaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2006:229). Ancak, ilgili kanunun ülke gerçekleriyle örtüşmüyor olması ve bazı maddelerin uygulamada yetersiz kalması nedeniyle 01.01.1961 tarihinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yürürlüğe girmiştir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 1961 yılından günümüze kadar çıkarılan kanun veya Bakanlar Kurulu Kararı ile birçok düzenlemeye maruz kalmıştır. Çok fazla değişikliğe uğramış olması, bu kanunun diğer kanunların temelini oluşturduğu gerçeğini değiştirmemiştir. Geçmişten günümüze kadar birçok değişikliğe uğrayan gelir vergisi sistemi, mali gücü ölçme teknikleri olan en az geçim indirimi, artan oranlık ve ayırma ilkesi kapsamında değerlendirilecektir.

2.1.1. En Az Geçim İndirimi

Türkiye’deki gelir vergisi sisteminde en az geçim indirimi uygulaması 1950 yılında 5421 sayılı kanun ile yürürlüğe girmesine rağmen, 1968 yılında 980 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonucunda uygulanmaya başlanmıştır. Mükelleflerin geçimini sağlamaları için şart olan asgari gelir miktarının vergiye tabi tutulmaması şeklinde tanımlanan en az geçim indirimi uygulaması, 01.01.1986 tarihinden itibaren uygulamadan kaldırılmıştır.

En az geçim indirimi uygulaması, gelir sahibinin geçimini sağlaması için gerekli bir miktarı vergi dışı bırakırken, onun ailevi durumunu da göz önüne alarak gerçek ödeme gücünü kavramayı amaçlamıştır (Caycık, 1968: 40). 1950 yıllarında ilk olarak uygulanmaya başlayan en az geçim indirimi uygulamasında, bekar mükellefler için yıllık

540,00-TL, evli çocuksuz mükellefler için yıllık 900,00-TL, beş ve daha fazla çocuklu aileler için 1.140,00-TL matrahtan indirim yapılmıştır (Dikmen, 1956:99). Fiyat yükselmeleri nedeniyle günün koşullarına uygun olarak matrahtan indirilecek tutarlar 1957 ve 1960 yıllarında tekrardan düzenlenmiştir. 1968 yılına kadar matrahtan indirim sistemi uygulanmaktayken 980 Sayılı Kanun ile vergiden indirim sistemine geçilmiştir (Bulutoğlu, 2004:199). 01.01.1981 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 2361 sayılı kanun ile “en az geçim indirimi” ifadesi kanunda “indirimler” şeklinde değiştirilmiş ve daha önce 5 çocuğa kadar olan indirimler üç çocukla sınırlandırılmıştır. Ayrıca yeni düzenleme ile genel indirim, sakatlık indirimi ve özel indirim olmak üzere üç farklı indirim kabul edilmiştir (Tuncer, 1984:122). Ancak en az geçim indiriminin gelir vergisindeki bir uygulaması olan genel indirim tutarlarının, enflasyonun etkisiyle ilgili yıllarda mükellefler lehine olan etkisi günden güne azalmış ve bu nedenle de 01.01.1986 yılından itibaren geçerli olmak üzere vergi sisteminden çıkarılmıştır.

Belge düzeni üzerinde olumsuz etkileri her geçen gün artan ve uluslararası standartlara uygun bir vergi yükü hesaplaması sonucu ortaya çıkan bir indirim olmaması nedeniyle “ücretlilerde vergi indirimi sistemi” kaldırılmıştır. Bu uygulama yerine, Avrupa Birliği’nde yer alan ülkelerin vergi kanunların da olan ve mükelleflerin medeni halini vergileme tekniği açısından ön plana çıkaran “asgari geçim indirimi sistemi” getirilmiştir. Asgari geçim indirim sistemi, asgari ücret ile bağlantılı olarak mükellefin kendisi, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi ile bakmakla yükümlü olduğu çocukları için standart bir indirim uygulanmasını sağlamaktadır. Bu uygulama az gelire sahip mükelleflerin üzerinde oluşan vergi yükünü azaltmakta ve gelir dağılımı adaletinin düzelmesinde pozitif bir rol oynamaktadır. Mükelleflerin temel ihtiyaçlarını karşılamak adına sahip oldukları bir kısım kazançlarının vergi dışı bırakılması genel gerekçesiyle (TBMM GVK Kanun Tasarısı), 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere, 5615 sayılı kanun ile en az geçim indirimi vergi sistemine yeniden dahil edilmiştir.

5615 Sayılı Kanun ile yapılan yeni düzenleme ile 294 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde en az geçim indirimi, “*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'dir. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile GVK'unun 103 üncü maddesindeki 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." şeklinde ifade edilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı verilerine göre, 2016 takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarı 19.764,00-TL, 2017 yılı için 21.330,00-TL ve 2018 yılı için ise bu tutar 24.354,00-TL'dir. 2018 yılı evli ve eşi çalışmayan bir ücretli için asgari geçim indirim oranı %60'dır. Buna göre 2018 yılı asgari geçim indirimi esas tutarı (24.354,00 * %60) 14.612,40-TL'dir. 2018 yılı asgari geçim indirimi yıllık tutarı (14.612,40 * %15) 2.191,86-TL ve asgari geçim indirimi aylık tutarı ise (2.191,86 / 12) 182,66-TL'dir.

İlgili kanun ve tebliğler çerçevesinde yukarıdaki gibi hesaplanan asgari geçim indirimleri yıllar itibariyle tablo 13'deki gibidir.

Tablo 13. Asgari Geçim İndirim Tablosu (2016-2018)

Çalışan Kişinin Medeni Hali	İndirim Oranı (%) (1.05.2015 sonrası)	2016 Yılında Aylık İndirim Tutarı (TL)	2017 Yılında Aylık İndirim Tutarı (TL)	2018 Yılında Aylık İndirim Tutarı (TL)
Bekar olması	50	123,53	133,31	152,21
Evli ve eşi çalışmıyor	60	148,23	159,98	182,66
1 çocuklu, evli ve eşi çalışmıyor	67,5	166,76	179,97	205,49
2 çocuklu, evli ve eşi çalışmıyor	75	185,29	199,97	228,32
3 çocuklu, evli ve eşi çalışmıyor	85	209,99	226,63	258,76

4 çocuklu, evli ve eşi çalışmıyor	90	209,99*	226,63**	258,76***
5 çocuklu, evli ve eşi çalışmıyor	95	209,99*	226,63**	258,76***
Evli ve eşi çalışıyor	50	123,53	133,31	152,21
1 çocuklu, evli ve eşi çalışıyor	57,5	142,05	153,31	175,04
2 çocuklu, evli ve eşi çalışıyor	65	160,58	173,31	197,88
3 çocuklu, evli ve eşi çalışıyor	75	185,29	199,97	228,32
4 çocuklu, evli ve eşi çalışıyor	80	197,64	213,30	243,54
5 çocuklu, evli ve eşi çalışıyor	85	209,99	226,63	258,76

*Asgari ücretin 2016 yılı Gelir Vergisi tutarı aylık 209,99-TL olduğundan asgari geçim indirimi 2016 yılında 209,99-TL'yi aşamayacaktır.

**Asgari ücretin 2017 yılı Gelir Vergisi tutarı aylık 226,63-TL olduğundan asgari geçim indirimi 2017 yılında 226,63-TL'yi aşamayacaktır.

***Asgari ücretin 2018 yılı Gelir Vergisi tutarı aylık 258,76-TL olduğundan asgari geçim indirimi 2018 yılında 258,76-TL'yi aşamayacaktır.

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu ve İlgili Genel Tebliğler çerçevesinde tarafımda hazırlanmıştır.

Tablo 13'de görüldüğü üzere, asgari geçim indiriminden yararlanacak mükelleflerin evli olup olmamalarına, eşlerinin çalışıp çalışmadığına ve çocuk sayılarına göre belirlenen oranlar çerçevesinde asgari geçim indirim tutarı belirlenmektedir. İndirim tutarının belirlenmesinde mükellefin ücret geliri tutarının ne kadar olduğunun bir önemi yoktur. Asgari geçim indirimi uygulaması ile gelirin daha adil bir şekilde dağıtılması amaçlansa da bu uygulama gelir dağılımı adaletini sağlamak için yeterli değildir.

Asgari geçim indirimi uygulamasına ek olarak 11.06.2018 tarihinde ilave asgari geçim indirimi düzenlemesi yapılmış ve 7103 sayılı Kanunla 193 sayılı Kanunun 32 nci maddesine dördüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“Net ücretleri, bu Kanunun 103 üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle bu maddedeki esaslara göre sadece kendisi için asgarî geçim indirimi hesaplanan asgarî ücretlilere, içinde bulunulan yılın Ocak ayına ilişkin ödenen net ücretin (ilgili yılda geçerli asgarî ücretin dönemsel olarak farklı tutarlarda belirlenmiş olması halinde, yeni

asgarî ücretin geçerli olduğu aylar için artışın uygulandığı ilk aydaki ücret üzerinden Kanunun 103 üncü maddesinde yer alan tarifinin ilk dilimindeki oran baz alınarak hesaplanan net ücretin) altında kalanlara, bu tutar ile bu tutarın altında kaldığı aylara ilişkin olarak aylık hesaplanan net ücreti arasındaki fark tutar, ücretlinin asgarî geçim indirimine ayrıca ilave edilir. Bu fıkrada geçen net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgarî geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade eder.”

İlgili fıkra ile ülkemizde sayıları çok fazla olan asgari ücretli çalışanların özellikle yılın son aylarında artan oranlı vergi dilimi nedeniyle maaşlarının bir kısmının aşınması engellenmeye çalışılmış ve bu düzenleme ile maaşı yıl boyunca sabit tutulmuştur. Bu sayede ailelerinin ve kendilerinin yaşantısını minimum düzeyde sürdürmek zorunda olan asgari ücretle çalışanların vergi yükünün artması engellenmiştir.

İlave asgari geçim indirimi düzenlemesi ve asgari geçim indirimi uygulaması, bir kısım gelirin vergi dışında kalması, enflasyonun azalttığı ücretlerin korunması, ücretliler üzerindeki vergi yükünün azaltılması ve gelir dağılımında adil olunması adına atılması gereken adımlardan sadece birkaçıdır. Bu tarz uygulamaların sayısı artmadıkça, ülkemizde mutad hale gelen kayıt dışı ekonomi ve yüksek enflasyon, bu uygulama ve düzenlemelerin ücretliler üzerindeki pozitif etkisini her geçen gün azaltacaktır.

2.1.2. Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Türkiye gelir vergisi sisteminde, mali gücü ölçme tekniklerinden olan artan oranlı vergi tarifesi 1960 yılında vergilerin adaletini uygun olarak tatbik etmek için gerekli olması gerekçesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer almıştır. Artan oranlı vergi tarifelerinin oranları ve dilimleri, uygulanmaya başladıkları yıldan günümüze kadar, ekonomik ve sosyal olaylar neticesinde değişikliğe uğramıştır. Türkiye’de 2001 - 2018 yılları arasında artan oranlı gelir vergisi tarifelerinin oranları ve dilimleri aşağıdaki tablodaki gibidir.

Tablo 14. Türkiye’deki Gelir Vergisi Dilimleri ve Oranları (%) (2001 – 2018)

Yıllar	1.Gelir Dilimi	Oran (%)	2.Gelir Dilimi	Oran (%)	3.Gelir Dilimi	Oran (%)	4.Gelir Dilimi	Oran (%)	5.Gelir Dilimi	Oran (%)	6.gelir Dilimi	Oran (%)
2001	2800	20	7000	25	14000	30	35000	35	70000	40	70000 ve üzeri	45
2001*	2800	15	7000	20	14000	25	35000	30	70000	35	70000 ve üzeri	40
2002	3800	20	3800	25	3800	30	3800	35	3800	40	95000	45
2002*	3800	15	9500	20	19000	25	47500	30	95000	35	95000 ve üzeri	40
2003	5000	20	12000	25	24000	30	60000	35	120000	40	120000 ve üzeri	45
2003*	5000	15	12000	20	24000	25	60000	30	120000	35	120000 ve üzeri	40
2004	6000	20	14000	25	28000	30	70000	35	140000	40	140000 ve üzeri	45
2004*	6000	15	14000	20	28000	25	70000	30	140000	35	140000 ve üzeri	40
2005	6600	20	15000	25	30000	30	78000	35	78000 ve üzeri	40		
2005*	6600	15	15000	20	30000	25	78000	30	78000 ve üzeri	35		
2006	7000	15	18000	20	40000	27	40000 ve üzeri	35				
2007	7500	15	19000	20	43000	27	43000 ve üzeri	35				
2008	7800	15	19800	20	44700	27	44700 ve üzeri	35				
2009	8700	15	22000	20	50000	27	50000 ve üzeri	35				
2010	8800	15	22000	20	50000	27	50000 ve üzeri	35				
2010*	8800	15	22000	20	76.200 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası %27 76.200 TL'nin 76.200 TL'si için 18.594 TL, fazlası %35							
2011	9400	15	23000	20	53000	27	53000 ve üzeri	35				

2011*	9400	15	23000	20	80.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL fazlası için %27, 80.000 TL'nin 80.000 TL'si için 19.520 TL, fazlası %35							
2012	10000	15	25000	20	88000	27	88000 ve üzeri	35				
2012*	10000	15	25000	20	88.000 TL'nin 25.000 TL'si için 4.500 TL fazlası için %27, 88.000 TL'nin 88.000 TL'si için 21.510 TL, fazlası %35							
2013	10700	15	26000	20	60000	27	60000 ve üzeri	35				
2013*	10700	15	26000	20	94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL fazlası için %27, 94.000 TL'nin 94.000 TL'si için 23.025 TL, fazlası %35							
2014	11000	15	27000	20	60000	27	60000 ve üzeri	35				
2014*	11000	15	27000	20	97.000 TL'nin 27.000 TL'si için 4.850 TL fazlası için %27, 97.000 TL'nin 97.000 TL'si için 23.750 TL, fazlası %35							
2015	12000	15	29000	20	66000	27	66000 ve üzeri	35				
2015*	12000	15	29000	20	106.000 TL'nin 29.000 TL'si için 5.200 TL fazlası için %27, 106.000 TL'nin 106.000 TL'si için 25.990 TL, fazlası %35							
2016	12600	15	30000	20	69000	27	69000 ve üzeri	35				
2016*	12600	15	30000	20	110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.370 TL fazlası için %27, 110.000 TL'nin 110.000 TL'si için 26.970 TL, fazlası %35							
2017	13000	15	30000	20	70000	27	70000 ve üzeri	35				
2017*	13000	15	30000	20	110.000 TL'nin 30.000 TL'si için 5.350 TL fazlası için %27, 110.000 TL'nin 110.000 TL'si için 26.950 TL, fazlası %35							
2018	14800	15	34000	20	80000	27	80000 ve üzeri	35				
2018*	14800	15	34000	20	120.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL fazlası için %27, 120.000 TL'nin 120.000 TL'si için 26.280 TL, fazlası %35							

*Ücretliler için uygulanacak gelir vergisi tarifesi

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili genel tebliğler çerçevesinde tarafımda hazırlanmıştır.

Türkiye gelir vergisi sisteminde artan oranlı vergi tarifesi yukarıdaki tablo 14'de görüleceği üzere, ücret dışında kalan gelirler için 2001 - 2004 yıllarında ilk dilim %20 son dilim ise %45, ücret gelirleri için ise ilk dilim %15 son dilim %40 olmak üzere toplamda 6 vergi diliminden oluşmaktadır. 2005 yılında yapılan değişiklikle beraber, ücret dışında kalan gelirler için ilk dilim %20, son dilim %40, ücret gelirleri için ise ilk dilim %15, son dilim %35 olmak üzere toplamda 5 vergi diliminden oluşmaktadır. Ayrıca

Gelir vergisi tarifesindeki uzunluk farkı 134000 TL'den 71400 TL'ye, oran farkı %25'den %20'ye ve son dilime uygulanan oranda düşürülmüştür. Bunun sonucunda ilk dilime giren vergi mükelleflerinin vergi yükü ve gelir durumları aynı kalmış, İkinci ve üçüncü dilime girip ilgili dilim oranlarına tabi olacak gelirlerin dördüncü dilime girip daha yüksek orandan vergilendirilmesine neden olduğu için bu gruba giren mükelleflerin vergi yükleri artırılmış ve yüksek gelirlilerin marjinal vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle vergi yükleri hafifletilmiştir (Yılmaz, 2006: 261).

01.01.2006 tarihinden itibaren 5479 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesindeki tarifelere göre, ücret gelirleri veya ücret dışında kalan gelirler şeklinde bir ayırım olmaksızın, vergiye tabi tüm gelirler için tek tarife uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca yukarıdaki tabloda görüldüğü üzere, ilk dilim %15, son dilim ise %35 olmak üzere toplamda 5 olan vergi dilimi sayısı, 4'e indirilmiştir. Bu uygulama ile birlikte, ücret geliri elde etmeyen mükelleflerin gelirleri üzerinden hesaplanacak gelir vergisinde %5'lik bir indirim söz konusu olmuştur. Bu indirim, isteğe bağlı beyanda bulunan ücret dışında gelir elde eden gelir vergisi mükelleflerini beyanda bulunma konusunda teşvik etmekte ve bu sayede ücret gelinine sahip olunup olunmamasına bakılmaksızın eşit vergi geliri elde edilmesi amaçlanmıştır. Ancak ücret gelinine sahip mükelleflerin kazançlarından vergiler stopaj yolu ile alındığından ve bu mükelleflerin kazançlarını azaltmasını sağlayan giderlerin sınırlı sayıda olması ücret geliri olmayan mükelleflerle kıyaslandığında ücret geliri elde eden mükelleflerin daha yüksek tutarda vergilendirildiği görülmektedir. Ayrıca vergi dilimi sayısının 4'e indirilmesi ve 3.dilimin %25'den %27'e, 4.dilimin ise %30'dan %35'e çıkarılması sonucunda yüksek ücret geliri elde eden mükelleflerin gelir vergisinde bir artış meydana gelmiştir. 2006 yılında yapılan bu değişiklik ile "gelir üzerindeki vergi yükünün azaltılıp vergi tahsilatının artırılması" amaçlanmıştır. Ancak tüm gelirlerde değil sadece ücret dışı gelirlerde vergi yükü azaltılmıştır. Dolayısıyla yapılan bu düzenleme ile vergilendirme de adalet sağlanamamıştır (Gerçek, 2011: 131).

2006 yılında uygulamaya konulan artan oranlı tek tarife yapısının vergide adaleti tahsis etmekten uzak olduğu gerekçesiyle ve Anayasa'nın 2, 11 ve 73. maddelerine aykırı olduğu nedeniyle Anayasa Mahkemesi'ne dava açılmıştır. Anayasa Mahkemesi ise itiraza

konu olan bu durumu 2009 yılında iptal etmiştir. Anayasa Mahkemesinin gerekçeli iptal kararında ücret gelirlerinin özellikli olması ve mali gücün dikkate alınması gerekliliğinin mali güç ve adalet ilkesi bakımından önemli olduğundan bahsedilmiştir. Bu konuda da kullanılacak en etkin aracın vergi oranı farklılaştırması olduğuna vurgu yapılmıştır (Gerçek, 2011: 3-4). Bunun üzerine 23.07.2010 tarihinde kabul edilen 6009 Sayılı Kanun ile önceki uygulamalar gibi ücret gelirlerinin diğer gelir unsurlarından 5 puan daha az oranda vergilendirilmesi şeklinde olmayan ve tek tarife gibi görünen ancak ücret gelirleri elde edenler açısından 3'üncü dilimde farklılaşan Tablo 14'de belirtildiği gibi iki vergi tarifesi ortaya çıkmıştır.

2010 yılında uygulamaya konulan artan oranlı tarife yapısı güncellenen rakamlarla birlikte 2018 yılı itibariyle de uygulanmaktadır. 2018 yılı için tarifenin üçüncü ve dördüncü diliminde yer alan vergi matrahının ücretliler lehine yıllar itibariyle genişletildiği yukarıdaki tabloda görülmektedir. Bu durum vergi adaletini sağlama adına atılan olumlu bir adım olsa da, düzenlemenin tüm ücret gelirlerine yönelik olmaması dolayısıyla yetersizdir. Çünkü Türkiye'deki ortalama ücret seviyesine bakıldığında milyonlarca alt gelir grubu olarak nitelendirilen asgari ücretli mükellef bulunmakta ve bunlar yeni düzenlemeden yararlanamamaktadır.

Nitekim 2017 yılı için net asgari ücret bir önceki yıla göre %8 artırılarak 1.404,00 TL olarak belirlenmiştir. 2016 yılında 12.600,00 TL olan ikinci gelir vergisi dilimi sınırı %3,7'lik artışla 2017 yılı için 13.000,00 TL olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla gelir vergisi dilimi asgari ücrete yapılan artış oranından daha düşük oranda artırıldığı için, 2017 yılında asgari ücretli, Eylül ayında kümülatif olarak hesaplanan vergi matrahı (1.510,88×9) 13.000,00 TL sınırını geçtiği için %20'lik ikinci gelir vergisi dilimine girecektir. Konuyla ilgili düzenleme yapılmıyorsa, Eylül ayında net aylık ücret 1.374,17 TL, Ekim, Kasım ve Aralık aylarında ise net aylık ücret 1.328,52 TL olarak eksik hesaplanması sonucunda yıl bazında toplamda 256,51 TL'lik bir kayıp söz konusu olacaktı. Ancak, asgari ücretle çalışanların bu kaybı yaşamamaları adına, mükelleflerin net ücretlerine vergi uygulandıktan sonra mükellefin net ücreti eğer o yılın Ocak ayında mükellefe verilen net ücretin altında kalıyor ise bu iki ücreti arasında kayıp yaşanmaması adına asgari geçim indirimi ilavesi yapılması gerektiği şeklinde 2016 ve 2017 yıllarında

geçici düzenlemeler yapılmış ve son olarak 2018 yılında 7103 sayılı Kanun ile bu düzenleme kalıcı hale getirilmiştir.

Artan oranlı vergi tarifesi, vergi de adaleti sağlamak adına önemli bir uygulama olmasına rağmen tarife dilimlerinin ve oranlarının ülkenin ekonomik durumuna göre doğru tespit edilmesi gerekmektedir. Aksi halde bu uygulamanın vergi de adaleti ve bunun sonucunda gelir dağılımı adaletini sağlamasını beklemek gerçekçi olmaz. Ülkemize baktığımızda bazı dönemlerde yüksek enflasyonun olması mükelleflerin gelirlerini nominal olarak artmasına ve mükelleflerin satın alma gücünün artmamış olmasına rağmen artan oranlı vergileme nedeniyle daha fazla vergi ödemelerine neden olmaktadır. Enflasyon nedeniyle yaşanan bu olumsuz durum daha çok alt gelir seviyesine sahip grupları etkisi altına almaktadır. Bu durumun yaşanmaması ve mali gücün daha iyi kavranabilmesi için tarife dilimlerinin en az enflasyon oranında arttırılması ve ilk dilime isabet eden oranın ise düşürülmesi gerekmektedir.

2.1.3. Ayırma İlkesi

Yukarıda değinilen en az geçim indirimi ve artan oranlılık uygulaması, vergi adaletine gelir seviyesini göz önünde bulundurarak ulaşmayı sağlayan mali gücü ölçme teknikleridir. Ama gelir vergisinin artan oranlı vergi tarifesi ve en az geçim indirimi uygulamasıyla eşit geliri olanları eşit ve yoksulları az, zenginleri de çok vergilediği sonucuna varmak yeterli değildir. Çünkü kanunda yer alan artan oranlı vergi tarifesi ile gerçekte gelirden alınan vergi tutarları arasında büyük farklar oluşabilir. Tarife artan oranlı olduğu halde, gerçekte vergi yükünün dağılımı bazı gruplar için gelir arttıkça azalan nitelikte bile olabilir. Tarife ile fiilen toplanan vergi yükü arasında meydana gelebilecek bu farklar ise gelirin niteliği ve kaynağındaki farklılıklar nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Bulutoğlu, 2003: 388). Bu nedenle vergi de adaleti sağlayabilmek için bu farkın azaltılması gerekir ve bu konuda da ayırma ilkesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Ayırma ilkesi, gelirleri kaynaklarına göre birbirinden ayırarak; emek gelirleri, emek sermaye karışımı gelirler ve sermaye gelirleri olmak üzere sınıflandırmakta ve bunun sonucunda emek gelirlerinin, sermaye gelirlerine kıyasla daha çok korunmaya

ihtiyaçları olduğundan, emek gelirlerinden sermaye gelirlerine göre daha düşük oranda vergi alınmasını sağlamaktadır (Akdoğan, 1999: 223). Türk Gelir Vergisi Sisteminde ayırma ilkesi çerçevesinde ilk uygulama 1961 yılında, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda yer alan ve sadece ücrete yönelik uygulanan götürü gider indirimidir. Götürü gider indirimi uygulaması ile cretlilerden alınan vergi yükü azaltılmak istenmiştir. 1967 yılında ise götürü gider indirimi uygulaması yerini 980 Sayılı Kanun ile özel indirim uygulamasına bırakmıştır (Akdoğan, 1980: 100). Günlük, haftalık, aylık ve yıllık tutarların yıllar itibariyle belirlenen enflasyon oranlarına göre güncellenen özel indirim uygulaması 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4842 Sayılı Kanunla kaldırılmış ve yerine cretlilerde vergi indirimi uygulaması getirilmiştir. cretlilerde vergi indirimi uygulaması da 2008 yılından itibaren geçerli olmak üzere 5615 Sayılı Kanun ile kaldırılarak, asgari geçim indirimi uygulamasına geçilmiştir. Ayırma ilkesine yönelik günümüze kadar devam eden en önemli düzenlemeler asgari geçim indirimi ve engellilik indirimi uygulamalarıdır. Asgari geçim indiriminden bir önceki bölümde bahsedilmiştir.

Türk Gelir Vergisi Sisteminde engellilik indirimi 1980 yılında ıkarılan 2361 Sayılı Kanun ile uygulanmaya başlanmıştır. Daha nceki yıllarda uygulanan sakatlık istisnasından farkı ise uygulamadan yararlananların gelirleri tamamen vergi dışı bırakılmayıp sadece sınırlı bir indirim uygulamasına geçilmiş olunmasıdır (Tuncer, 1981: 1). Engellilik indirimi uygulaması yıllar itibariyle şitli düzenlemeler ile değişikliğe uğramış ve 1.1.2006 tarihinden sonra uygulanmak üzere 4842 Sayılı Kanun ile son halini almıştır. Buna göre; çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgari % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise nc derece sakat sayılır ve sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir. Ayrıca Tablo 15'de görüldüğü üzere belirlenen aylık tutarlar yıllar itibariyle değişmektedir.

Tablo 15. Türkiye’deki Engellilik İndirim Tutarları (2006 – 2018)

ENGELLİLİK İNDİRİM TUTARLARI (Gelir Vergisi Kanunu 31. Madde) (TL)													
	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
I. Derece Engelliler*	530	570	600	670	680	700	770	800	800	880	900	900	1000
II. Derece Engelliler**	265	280	300	330	330	350	380	400	400	400	460	470	530
III. Derece Engelliler***	133	140	150	160	160	170	180	190	190	200	210	210	240

* Çalışma gücünün asgari % 80’ini kaybetmiş olanlar

** Çalışma gücünün asgari % 60’ını kaybetmiş olanlar

*** Çalışma gücünün asgari % 40’ını kaybetmiş olanlar

Kaynak: Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili genel tebliğler çerçevesinde tarafımda hazırlanmıştır.

1982 Anayasasına göre; çalışanların yaşam kalitesini arttırmak, çalışanları korumak, çalışanların mevcut işleri ile bağlantılı olacak şekilde daha adaletli bir ücrete sahip olmalarını sağlamak, sosyal devletin görevidir. Sosyal devlet anlayışı nedeniyle toplum içinde bir takım zorluklara maruz kalan engelli vatandaşlara yönelik düzenlemelerin yapılması gerekmektedir. Engelli vatandaşların, engelli olmayan vatandaşlara göre gelir elde etmeleri daha güçtür. Bu nedenle zor elde edilen gelirin vergiden dolayı kolay erimemesi adına sakatlık indirimi uygulaması gibi yapılacak vergisel düzenlemelerin sayısının ve kapsamının genişletilmesi gerekmektedir. Bu tarz uygulamalar engelli mükelleflerin vergi yükünü azaltacağı için gelir dağılımı adaleti açısından da önemlidir. Ayrıca ilerleyen yıllarda, 1982 Anayasa’sında yer alan sosyal devlet anlayışına ve ayırma ilkesine göre, tüm engelli mükelleflerin vergiden muaf tutulmasına yönelik düzenlemeler yapılması halinde, vergilerin gelir dağılımı adaleti üzerindeki olumlu etkisi artırılmış olacaktır

2.1.4. Gelir Vergisi Hasılatı

Devlet, ekonominin ihtiyacı olduğu zamanlarda maliye politikaları ile ekonomiye müdahale etmektedir. Maliye politikaları içinde en etkin role sahip olan vergi ile yapılan müdahale yöntemleridir. Devlet vergi politikalarında yapılan düzenlemeler ile gelirin

yeniden dağıtılmasını sağlamakta ve vergisel müdahalelerle geliri negatif veya pozitif yönde etkileyebilmektedir. Vergisel müdahalelerde verginin özel bir türü olan gelir vergisi, gelir dağılımının düzenlenmesinde önemli bir role sahiptir. Çünkü kişilerin elde ettiği gelir içinde bir maliyet unsuru olan gelir vergisinin artması veya azalması kişilerin alım gücünü doğrudan etkilemektedir. Gelir üzerinden alınan gelir vergisinin ortaya çıkardığı bu maliyeti etkileyen unsurların başında vergi tarifesinde yapılan değişiklikler gelmektedir. Türk Gelir Vergisi sisteminde daha önce bahsedildiği üzere geçmişten günümüze artan oranlı vergi tarifesi uygulanmaktadır. Zaman içerisinde artan oranlı vergi tarifesinin oranlarının ve dilimlerinin değişmesi, gelir vergisi hasılatının da değişmesine neden olmuştur. Gelir dağılımı adaletinde önemli etkiye sahip olan gelir vergisinin, vergi gelirleri ve genel bütçe gelirleri içindeki payını gösteren Tablo-16 incelenerek Türkiye’de gelir vergisinin gelir dağılımı üzerindeki etkisi incelenecektir.

Tablo 16- Türkiye’de Gelir Vergisi Hasılatı ile İlgili Veriler (2001-2018)

Yıllar	Gelir Vergisi Hasılatı (TL)	Vergi Gelirleri (TL)*	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Genel Bütçe Gelirleri (TL)	Genel Bütçeye Oranı (%)
2001	11.579.424.000	39.735.928.150	29,1	50.890.481.078	22,75
2002	13.717.660.000	59.631.867.852	23,0	74.603.699.065	18,39
2003	17.063.761.000	84.316.168.756	20,2	98.558.732.547	17,31
2004	17.844.367.000	101.038.904.000	19,8	120.089.244.000	14,86
2005	22.817.000.000	119.250.807.000	17,8	148.237.974.000	15,39
2006	31.727.644.000	151.271.701.000	19,13	182.577.918.000	17,38
2007	38.061.543.000	171.098.466.000	20,97	203.349.268.000	18,72
2008	44.430.339.000	189.980.827.000	22,25	225.496.339.000	19,70
2009	46.018.360.000	196.313.308.000	23,39	232.930.317.000	19,76
2010	49.385.289.000	235.714.637.000	23,44	271.957.407.000	18,16
2011	59.885.000.000	284.490.017.000	20,95	319.512.928.000	18,74
2012	69.671.645.000	317.218.619.000	21,05	362.654.794.000	19,21
2013	78.726.008.000	367.517.727.000	21,96	419.653.762.000	18,76
2014	91.063.306.000	401.683.956.000	21,42	461.450.539.000	19,73
2015	105.395.330.000	465.229.389.397	22,67	525.045.891.000	20,07
2016	123.686.147.000	529.607.900.959	22,65	608.336.187.441	20,33
2017	143.962.939.000	626.082.414.676	23,35	700.621.261.000	20,55
2018	175.413.615.000	737.954.270.170	23,77	850.643.364.435	20,62

* Vergi gelirleri rakamları mahalli idare ve fon payları ile red ve iadeler dahil tutarlardır.

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler-Bütçe Gelirleri (<http://www.gib.gov.tr>) ve TÜİK, Ulusal Hesaplar’dan yararlanılarak tarafıma oluşturulmuştur.

Tablo 16’de görüldüğü üzere, Türkiye’de 2001 yılından 2006 yılına kadar gelir vergisinin, vergi ve genel bütçe gelirleri içerisindeki payı düşme eğilimi göstermektedir. 2006 yılında 5479 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda tek tarife uygulamasına

geçilmiş ve ilk dilim %15, son dilim ise %35 olmak üzere toplamda 5 olan vergi dilimi sayısı, 4'e indirilmiştir. Ayrıca tek tarife uygulaması ile ücret gelirleri veya ücret dışında kalan gelirler şeklinde bir ayırım yapılmadığı için 2006 yılından tekrar yeni düzenlemenin yapıldığı 2010 yılına kadar gelir vergisinin, vergi ve genel bütçe gelirleri içerisindeki payında artış meydana gelmiştir. Bu vergi gelirlerindeki artışın ücret gelirlerinden ağırlıklı olarak sağlanmış olması gelir dağılımı adaletsizliğine yol açmıştır. 2010 yılında 6009 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile tek tarife gibi görünen ancak ücret gelirleri elde edenler açısından 3'üncü dilimde farklılaşan iki vergi tarifesi ortaya çıkması ve vergi politikaları üzerinde yapılan değişiklikler ile tekrar gelir vergisinin, vergi ve genel bütçe gelirleri içerisindeki payı artış eğilimine girmiştir. Bu gelir vergisi tahsilatındaki artışın 2006 yılındaki değişiklik gibi sadece ücret geliri elde edenlerin üzerinden değil tüm gelir elde edenlerden orantılı olarak sağlanması, ilerleyen yıllarda gelir dağılımı adaletini olumlu etkilemesi adına önemlidir. Ancak artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulamasında ülke ekonomisinin enflasyon rakamlarının belli seviyelerde tutulması çok önemlidir aksi halde yüksek enflasyon nedeniyle gelir vergisi tarifesinde yer alan dilimlerin ekonomiye olan etkisi anlamsızlaşmaktadır.

Tablo 17- Gelir Vergisi Hasılatının Tahsilata Göre Dağılımı (2001-2018)

Yıllar	Toplam Gelir Vergisi (Bin TL)	Beyana Dayanan Gelir Vergisi (Bin TL)	Gelir Vergisine Oran (%)	Basit Usulde Gelir Vergisi (Bin TL)	Gelir Vergisine Oran (%)	Gelir Vergisi Tevkifatı (Bin TL)	Gelir Vergisine Oran (%)	Gelir Geçici Vergisi (Bin TL)	Gelir Vergisine Oran (%)
2001	11.579.424	484.459	4,18	26.599	0,23	10.854.648	93,74	213.512	1,84
2002	13.717.660	860.621	6,27	41.164	0,30	12.490.183	91,05	325.289	2,37
2003	17.063.761	1.090.869	6,39	38.322	0,22	15.390.993	90,20	543.577	3,19
2004	19.689.593	1.151.282	5,85	63.892	0,32	17.753.506	90,17	720.913	3,66
2005	22.817.530	1.263.444	5,54	107.623	0,47	20.636.904	90,44	809.559	3,55
2006	31.727.644	1.656.774	5,22	167.689	0,53	28.900.776	91,09	1.002.405	3,16
2007	38.061.543	1.767.732	4,64	198.229	0,52	35.006.484	91,97	1.089.098	2,86
2008	44.430.339	2.065.284	4,65	209.870	0,47	40.957.192	92,18	1.197.993	2,70
2009	46.018.360	2.297.745	4,99	248.282	0,54	42.329.043	91,98	1.143.290	2,48
2010	49.385.289	2.437.328	4,94	271.467	0,55	45.453.538	92,04	1.222.956	2,48
2011	59.885.000	3.175.105	5,30	303.080	0,51	54.966.421	91,79	1.440.394	2,41
2012	69.671.645	3.517.027	5,05	305.494	0,44	64.395.876	92,43	1.453.248	2,09
2013	78.726.008	3.691.372	4,69	309.155	0,39	73.105.812	92,86	1.619.669	2,06

2014	91.063.306	3.758.884	4,13	302.196	0,33	85.256.867	93,62	1.745.359	1,92
2015	105.395.330	4.445.469	4,22	359.465	0,34	98.751.492	93,70	1.838.904	1,74
2016	123.686.147	5.427.289	4,39	380.356	0,31	115.896.021	93,70	1.982.481	1,60
2017	143.962.939	6.063.839	4,21	229.742	0,16	135.343.662	94,01	2.325.696	1,62
2018	175.413.615	8.254.208	4,70	210.808	0,12	164.344.473	93,68	2.604.126	1,48

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler-Bütçe Gelirleri (<http://www.gib.gov.tr>) verilerine istinaden tarafımca oluşturulmuştur.

Tablo 17’deki gelir vergisi hasılatının tahsilata göre dağılımına bakıldığında 2001 yılından 2018 yılına kadar toplam gelir vergisi hasılatının %90’ından daha fazlasının gelir vergisi tevkifatından kaynaklandığı, bunun yıllar itibariyle günümüze kadar artış eğiliminde olduğu ve 2018 yılına gelindiğinde bu oranın %93,68 olduğu görülmektedir. Bu durum Gelir Vergisi Kanununun 83.maddesinde belirtilen “hilafına hüküm olmadıkça, gelir vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur” ifadesine göre beyan sistemine dayalı olması gereken gelir vergisinin, tam tersine tevkifat sistemine dayalı bir yapıya dönüştüğünü göstermektedir. Dolayısıyla mükellefler kanunda belirtilen beyan sisteminin getirdiği vergisel avantajlardan yararlanamamaktadır.

Tablo 18- Türkiye’de Tevkif Yöntemiyle Alınan Verginin Dağılımı (2001-2018)

Yıl	Vergi Türü	Tutar (TL)	Oran (%)
2001	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	395.141.839,55	4
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	3.417.784.787,97	33
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	6.442.615.815,74	63
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	10.255.542.443,26	100
2002	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	593.442.719,88	6
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	4.451.317.813,64	42
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	5.598.642.332,26	52
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	10.643.402.865,78	100
2003	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	827.415.220,74	7
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	5.718.344.902,43	46
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	6.001.585.131,63	47
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	12.547.345.254,80	100
2004	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	1.565.799.255,00	9
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	7.885.751.752,00	45
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	8.050.671.221,00	46
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	17.502.222.228,00	100

2005	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	2.229.134.783,00	11
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	10.421.453.979,00	50
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	8.024.434.304,00	39
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	20.675.023.066,00	100
2006	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	2.886.402.697,96	11
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	12.615.694.765,08	48
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	10.772.320.902,73	41
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	26.274.418.365,77	100
2007	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	3.506.960.068,55	11
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	15.484.194.041,94	48
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	13.083.707.181,04	41
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	32.074.861.291,53	100
2008	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	3.511.642.944,20	11
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	16.430.578.086,02	49
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	13.485.135.978,56	40
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	33.427.357.008,78	100
2009	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	3.638.921.270,30	11
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	17.359.317.986,34	52
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	12.498.447.463,90	37
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	33.496.686.720,54	100
2010	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	5.038.594.016,99	12
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	22.649.494.635,58	54
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	14.178.594.816,43	34
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	41.866.683.469	100
2011	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	6.099.980.255,51	12
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	27.006.256.181,51	53
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	17.844.565.751	35
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	50.950.802.187	100
2012	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	7.306.841.161,31	12
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	32.155.353.526,55	54
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	20.114.580.160,37	34
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	59.576.774.848,23	100
2013	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	7.608.825.773	11
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	38.496.146.287	56
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	22.553.316.999	33
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	68.658.289.059	100
2014	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	8.673.057.303,15	11

	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	44.712.517.699,71	55
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	28.333.240.915,97	35
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	81.718.815.918,83	100
2015	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	9.854.311.327,29	10
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	51.417.285.240,10	53
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	35.852.326.710,98	37
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	97.123.923.278,37	100
2016	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	15.022.095.451	13
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	58.119.020.843	51
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	40.880.517.326	36
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	114.021.633.620	100
2017	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	16.486.373.639	12
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	67.394.984.404	51
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	48.029.815.825	36
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	131.911.173.868	100
2018	Asgari Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	18.297.365.825	12
	Diğer Ücretliler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	80.707.644.018	50
	Diğer Gelirler Üzerinden Tevkif Edilen Vergi	61.848.982.362	38
	Tevkif Edilen Toplam Vergi	160.853.992.205	100

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı (<http://www.gib.gov.tr/kurumsal/stratejik-yonetim/faaliyet-raporlari>), ilgili yılların faaliyet raporlarındaki muhtasar beyanname verilerine istinaden tarafımca oluşturulmuştur.

2001 - 2018 yılları arasında Türkiye’de toplam gelir vergisi hasılatının %90’ından daha fazlası olan gelir vergisi tevkifatının bu yıllar arasındaki dağılımı Tablo 18’de görülmektedir. Buna göre, 2001 yılında asgari ve diğer ücretliler üzerinden tevkif edilen vergi toplamının, toplam tevkif edilen vergiye oranı %37 iken, 2018 yılında bu oran %62’ye kadar yükselmiştir. Bu durum gelir vergisi hasılatının önemli bir kısmının ücretliler üzerinden tahsil edildiğinin ve yıllar geçtikçe ücretliler üzerindeki vergi yükünün arttığını göstermektedir. Ayrıca ücret geliri elde edenlerin çoğunluğunun tevkif yöntemiyle vergilendiriliyor olması, ücret geliri elde ederken katlanılan giderlerin vergi matrahından indirilmesine engel olmaktadır. Dolayısıyla aynı geliri elde eden biri ücretli diğeri diğer gelir unsurlarından herhangi birini elde eden kişinin vergi yükleri karşılaştırıldığında, ücret geliri elde eden kişinin yapmış olduğu giderleri vergi matrahından tamamen düşemediği için daha ağır bir vergi yüküne katlandığı görülmektedir. Ayrıca ücret geliri elde edenlerin vergisi tevkifat yöntemiyle pesin olarak

tahsil edilmekteyken, beyan esasına göre gelir elde edenlerin bir sonraki takvim yılında vergisi tahsil edilmektedir. Bir sonraki takvim yılında vergisini ödeyenler ülkemizde enflasyon oranlarının yüksek olması nedeniyle daha az vergi ödemektedir. Sonuç olarak mevcut durum vergide adalet ve eşitlik ilkelerini ihlal etmekte ve bununla bağlantılı olarak gelir dağılımı adaletsizliği ortaya çıkmaktadır.

Gelir dağılımı adaletsizliğine yol açan mevcut gelir vergisi tarifesi bazı önemli değişikliklerin yapılması halinde gelir dağılımı adaleti adına daha etkin bir rol oynar hale getirilebilir. Örneğin, 2005 yılı sonuna kadar ücret gelirlerine uygulanan vergi tarifesinde olduğu gibi diğer gelir unsurlarına uygulanan vergi tarifesinin farklı vergi oranlarına tabi tutulması ve ücret gelirlerine uygulanan vergi oranlarının azaltılması gerekmektedir. Ayrıca bu uygulama yapılırken ücretlilerin gelir seviyeleri dikkate alınarak vergi oranları ve dilim sayıları özenle hazırlanmalıdır. Çünkü mevcut gelir vergisi tarifesi yüksek gelir edenler açısından belli bir noktadan sonra düz oranlı tarife yapısına dönmekte ve ortalama vergi oranlarındaki artışlar çok düşük seviyeden sonra azalarak artmaya devam etmektedir. Artan oranlı vergi tarifesini gelir dağılımı adaletini sağlama konusunda daha etkin bir hale getirmek adına düşük gelir gruplarına yönelik daha düşük vergi oranları ve yüksek gelir gruplarına ise daha yüksek vergi oranları belirlenmelidir. Diğer önemli yapılması gereken değişiklik ise ülkemizde emek gelirinin sermaye gelirin oranla daha avantajlı bir vergilendirme sürecine tabi tutulması gerekliliğidir. Ancak ülkemizde bu durum tam tersi şekilde uygulanmaktadır. Örneğin, ücretli elde ettiği gelir için artan oranlı vergi tarifesine tabi iken, sermayeden faiz geliri elde eden bir kişi tutar ne kadar olursa olsun düz oranlı vergi tarifesine tabidir. Bu durum, yüksek gelir gruplarına kıyasla daha az sermaye geliri elde eden düşük gelir grupları açısından gelir dağılımı adaletinin bozulmasına neden olmaktadır.

2.2. TÜRKİYE’DE KURUMLAR VERGİSİ HASILATI VE GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Kurumlar vergisi gelir üzerinden alınmakta olan vergiler içinde ikinci sıradadır. Kurumlar vergisi, kurumların safi kazançları üzerinden alınmakta olan dolaysız, objektif ve tek oranlı tarife yapısına sahip bir vergi türüdür. Kurumlar vergisinin tek oranlı tarife

yapısı geçmişten günümüze kadar küreselleşmenin etkisi, Türkiye’deki yerleşik kişi ve kurumların dış dünyayla ilişkilerinin artması ile birlikte yurt dışı dolaysız yatırımların ülkeye girişinin artması ve yurtdışı ile vergi rekabetini sağlamak gibi nedenlerle değişikliğe uğramış ve yıldan yıla kurumlar vergisi oranı azaltılmıştır. Ayrıca kurumlar vergisi oranının azaltılması nedeniyle azalan kurumlar vergisi hasılatını telafi etmek ve vergi kayıp ve kaçaklarını minimum düzeye indirebilmek adına vergi kanunlarındaki indirim, istisna ve muafiyet uygulamalarının kapsamı her geçen yıl daraltılmıştır. Bu durum farklı sektörlerdeki gelir gruplarının gelir dağılımlarının tekrar şekillenmesine neden olmuştur. Kurumlar vergisinde yaşanan bu değişiklikler nedeniyle kurumlar vergisi hasılatının gelir dağılımı üzerine etkileri Tablo 19’deki verilerden yararlanılarak değerlendirilecektir.

Tablo 19- Türkiye’de Kurumlar Vergisi Hasılatı ile İlgili Veriler (2001-2018)

Yıllar	Kurumlar Vergisi Oranı (%)	Kurumlar Vergisi Hasılatı (TL)	Vergi Gelirleri (TL)	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Genel Bütçe Gelirleri (TL)	Genel Bütçeye Oranı (%)
2001	30	3.675.665.000	39.735.928.150	9,25	50.890.481.078	7,22
2002	30	5.575.495.000	59.631.867.852	9,35	74.603.699.065	7,47
2003	30	8.645.345.000	84.316.168.756	10,25	98.558.732.547	8,77
2004	30	9.619.359.000	101.038.904.000	9,52	120.089.244.000	8,01
2005	33	11.401.986.000	119.250.807.000	9,56	148.237.974.000	7,69
2006	20	12.447.354.000	151.271.701.000	8,23	182.577.918.000	6,82
2007	20	15.718.474.000	171.098.466.000	9,19	203.349.268.000	7,73
2008	20	18.658.195.000	189.980.827.000	9,82	225.496.339.000	8,27
2009	20	20.701.805.000	196.313.308.000	10,55	232.930.317.000	8,89
2010	20	22.854.846.000	235.714.637.000	9,70	271.957.407.000	8,40
2011	20	29.233.725.000	284.490.017.000	10,28	319.512.928.000	9,15
2012	20	32.111.820.000	317.218.619.000	10,12	362.654.794.000	8,85
2013	20	31.434.581.000	367.517.727.000	8,55	419.653.762.000	7,49
2014	20	35.163.517.000	401.683.956.000	8,75	461.450.539.000	7,62
2015	20	37.009.625.000	465.229.389.397	7,96	525.045.891.000	7,05
2016	20	46.898.425.000	529.607.900.959	8,86	608.336.187.441	7,71
2017	20	57.868.208.000	626.082.414.676	9,24	700.621.261.000	8,26
2018	22	84.131.335.000	737.954.270.170	11,40	850.643.364.435	9,89

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler-Bütçe Gelirleri (<http://www.gib.gov.tr>) ve TÜİK, Ulusal Hesaplar’dan yararlanılarak tarafimca oluşturulmuştur.

Tablo 19’de görüldüğü üzere 2001 yılından 2004 yılına kadar %30 olarak uygulanan kurumlar vergisi oranı; 2005 yılında hesaplanan kurumlar vergisi üzerinden ayrıca yüzde 10 fon kesintisi yapılması nedeniyle reel olarak %33 olarak uygulanmıştır. 2006 yılında ise yabancı ve yerli yatırımcı kurumların desteklenmesi sağlanarak

uluslararası rekabette ülkemizi daha avantajlı bir konuma getirmek amacıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişiklik sonucunda kurumlar vergisi oranı %20'ye düşürülmüş ve 2017 yılı dahil bu oran uygulanmaya devam etmiştir. 28.11.2017 tarihinde Kurumlar Vergisi Kanununa konulan Geçici Madde 10 ile kurumlar vergisi oranı; 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançları için %22 olarak belirlenmiştir. 2001 yılından günümüze kadar yapılan kurumlar vergisi oranı değişikliklerine ve kurumlar vergisi hasılatının her geçen yıl artmasına rağmen, kurumlar vergisi hasılatının vergi gelirleri içerisindeki payı %11, genel bütçeye oranı ise %9 civarını geçememiştir. Bu durum toplam vergi gelirleri içerisindeki dolaysız vergilerin payının artmasına kurumlar vergisinin katkısının sabit kaldığını göstermektedir. Bu nedenle kurumlar vergisi hasılatının yıllar geçtikçe gelir dağılımı adaleti üzerindeki pozitif etkisini arttırdığını söylememiz mümkün değildir.

Kurumlar vergisi oranlarının 2001 yılından itibaren azalmış olması, kurumlar vergisi hasılatının toplam vergi gelirleri içerisindeki payının artmasına engel değildir. Eğer ülkemizde risk tabanlı denetim ve vergi toplama mekanizmalarının daha sağlıklı çalışması sağlanabilirse, kayıt dışı ekonomi buna paralel olarak azalacaktır. Bu nedenle her geçen gün kurumlar vergisi hasılatında artışlar görülebilecektir. Çünkü kurumlar vergisi hasılatının istenilen seviyeye gelmemesinin en önemli nedeni kayıt dışı ekonomidir. Ayrıca kayıt dışı ekonominin azalması gelir dağılımı adaleti üzerinde pozitif etki oluşturacaktır.

Ülkemizde kayıt dışı ekonominin azalması vergi yükü taşıyıcılarının değişmesine yol açacaktır. Çünkü vergi yükünün ağırlığını en çok kurumlar vergisi gibi dolaysız vergi yükümlülüklerini tam olarak yerine getiren ve kayıtlı olarak çalışan mükellefler hissetmektedir. Bu mükellefler kayıtlı çalıştıkları için dolaylı vergi yükünün yanı sıra dolaysız vergi yükü ile de karşı karşıya kalmaktadır. Bu durum kayıtlı çalışan mükelleflerin kayıt dışı çalışan mükellefler ile serbest piyasa koşulları altında rekabet etmesine engel olmaktadır. Bu mükellefler üzerindeki aşırı vergi yükü ve buna bağlı olarak oluşan rekabet eşitsizliği, zamanla onlarında kayıt dışı ekonomiye geçiş yapmasını sağlamakta ve vergi kaybının artmasına neden olmaktadır. Bu tür vergi kayıplarını engellemek adına, vergi oranlarının düşürülmesinin yanı sıra vergi yükünün mükellefler

ve sektörler itibariyle daha dengeli dağılımının sağlanması ve vergi mevzuatının buna uygun hale getirilmesi, bu konudaki çözümün kalıcılığını arttıracaktır. Bunun sonucunda vergilemede daha fazla kişiye veya kuruma temas edilerek vergi yükünün mükellefler üzerindeki baskısı azalacak ve mükelleflerin daha fazla çalışması, tasarrufta ve yatırımda bulunması sağlanacaktır. Bu durum hem kurumlar vergisi hasılatının artmasıyla birlikte toplam dolaysız vergi gelirlerinde artışa neden olacak hem de vergilerin gelir dağılımı adaleti üzerindeki olumlu etkisini arttıracaktır.

3. TÜRKİYE’DE SERVET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Vergi ödeme gücünün önemli göstergelerinden biri de servettir. Türkiye’de vergilemede adalet ve eşitliği sağlamak adına gelir ve harcamalar üzerinden alınan vergilerin yanında serveti de vergileme önem arz etmektedir. Servet vergileri, mükellef tarafından herhangi bir servete sahip olunmasından veya başkalarının sahip olduğu servetin el değiştirmesinden dolayı alınan bir grup vergiden oluşmaktadır (Akdoğan, 2009: 263). Servet vergileri özellikle gelir üzerinden alınan vergiler için bir kontrol mekanizması oluşturmaktadır. Bu özelliği ile vergi sisteminde tamamlayıcı bir role sahiptir. Ayrıca servet vergilerinin devlete gelir sağlama özelliğinin yanı sıra toplum içinde yaşayan bireyler arasındaki mali eşitsizliği dengeleme ve düzeltme gibi özelliklere de sahiptir.

Tablo 20- Gelir, Servet ve Harcama Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (2001-2018)

Yıllar	Toplam Gelirleri (Bin TL)	Vergi (Bin TL)	Gelir Ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler (Bin TL)	Toplam Vergi Gelirine Oranı (%)	Servet Üzerinden Alınan Vergiler (Bin TL)	Toplam Vergi Gelirine Oranı (%)	Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler (Bin TL)	Toplam Vergi Gelirine Oranı (%)
2001	39.735.928	15.637.298	15.637.298	39,3	420.750	1,1	23.677.880	59,5
2002	59.631.867	19.334.527	19.334.527	32,4	725.998	1,2	39.571.343	66,3
2003	84.316.168	25.709.106	25.709.106	30,4	2.071.031	2,5	56.536.032	67,0
2004	101.038.904	29.308.952	29.308.952	29,0	1.838.205	1,8	69.891.747	69,1
2005	119.250.807	34.219.516	34.219.516	28,6	2.370.066	2,0	82.661.225	69,3
2006	151.271.701	44.174.998	44.174.998	29,2	3.159.574	2,1	103.937.129	68,7

2007	171.098.466	53.780.017	31,4	3.693.239	2,2	113.625.210	66,4
2008	189.980.827	63.088.534	33,2	4.151.467	2,2	122.740.826	64,6
2009	196.313.308	66.720.165	34,0	4.758.940	2,4	124.834.203	63,6
2010	235.714.637	72.240.135	30,6	5.357.758	2,3	158.116.744	67,1
2011	284.490.017	89.118.725	31,3	6.320.895	2,2	189.050.397	66,5
2012	317.218.619	101.783.465	32,1	7.081.812	2,2	208.353.342	65,7
2013	367.517.727	110.160.589	30,0	7.754.861	2,1	249.602.277	67,9
2014	401.683.956	126.226.823	31,4	8.270.231	2,1	267.186.902	66,5
2015	465.229.389	142.404.955	30,6	9.430.549	2,0	313.393.885	67,4
2016	529.607.900	170.584.572	32,2	10.673.036	2,0	348.350.292	65,8
2017	626.082.414	201.831.147	32,2	11.592.260	1,8	412.659.007	66,0
2018	737.954.270	259.544.950	35,1	13.855.527	1,8	464.553.793	63,1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler-Bütçe Gelirleri (<http://www.gib.gov.tr>) verilerine istinaden tarafıma oluşturulmuştur.

Tablo 20’de 2001 yılından 2018 yılına kadar ki aralıkta gelir üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirin oranı yüzde 39’dan yüzde 35 civarına düştüğü, harcama üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirin oranı yüzde 59’dan yüzde 63 civarına ve servet üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirin oranı ise yüzde 1’lerden yüzde 2 civarına yükseldiği ancak son yıllarda tekrar yüzde 1 civarına düştüğü görülmektedir. Yıllar itibarıyla servet vergilerinden elde edilen hasılat da artış olmasına rağmen toplam vergi gelirlerine oranında nitelikli bir değişiklik olmamıştır. Her ne kadar bu oran yüzde 2 civarında kalmış olsa da vergi adaleti açısından yaratmış olduğu etki önemlidir. Çünkü servet üzerinden alınan vergiler özellikle gelir vergisinin doğru olarak tespit edilmesi ve vergi kaçakçılığının önlenmesi adına otomatik bir kontrol mekanizması oluşturmakta bir nevi sigorta görevi görmektedir. Günümüzde Türkiye’de uygulanmakta olan servet vergileri; Veraset ve İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisidir.

Türk vergi sisteminde, servet dağılımını yeniden biçimlendirme de önemli bir fonksiyona sahip olan veraset ve intikal vergileri, ölüm nedeniyle, ölen kişiden diğer kişilere geçen ve Türkiye’de bulunan her çeşit gayrimenkul ve menkul mallar ile ölüm nedeni dışındaki hallerde herhangi bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa karşılığı olmaksızın intikal eden malların vergilendirilmesini sağlayan servet vergisi türlerinden biridir (Gönül, 2008: 25). Gelir İdaresi Başkanlığının verilerine göre Türkiye’de uygulanan servet vergilerinin toplam hasılatı içerisinde veraset ve intikal vergisinden elde edilen hasılatın payı oldukça düşüktür. Ancak bu durum veraset ve intikal vergisinin gelir ve servet dağılımı üzerindeki olumlu etkisinin de çok düşük olduğu anlamına

gelememektedir. Çünkü servet değeri üzerinden alınan veraset ve intikal vergisi, artan oranlı bir vergilendirme sistemine sahip olduğundan gelir ve servetin belli kişilerde toplanmasına engel olmasının yanı sıra kuşaktan kuşağa intikallerde gelir ve servet azaltıldığından, gelir ve servet dağılımını dengeleyici bir etki meydana getirir.

Türkiye’de veraset ve intikal vergisi hasılatının az olmasının önemli etkenleri bu verginin beyana dayalı bir vergi olması ve vergi denetiminin istenilen seviyede olmamasıdır. Vergi denetiminin yeterli düzeyde olmaması nedeniyle beyana dayalı bir vergi olan veraset ve intikal vergisi, mükellefler tarafından servetin gerçek değeri üzerinden beyan edilmemektedir. Bu durum da vergi hasılatında ciddi kayıplara neden olmaktadır. Her ne kadar Türkiye’de veraset ve intikal vergisi hasılatı, nisbi olarak düşük olsa da mükelleflerin servetinde meydana gelen artışlar nedeniyle ortaya çıkan ödeme gücü artışının vergilendirilmesi için Türkiye ekonomisinde önemli bir yere sahiptir.

Veraset ve intikal vergisinin ülkemiz ile uyum sağlayabilecek dünyadaki uygulamalarına bakarak, Türkiye ekonomisindeki vergi gelirleri içerisinde veraset ve intikal vergisi hasılatını arttırmak ve dolayısıyla daha etkin bir vergilendirme ile gelir dağılımı adaletsizliğini azaltmak mümkün olabilir. Örneğin İngiltere’de mirasçılarının sayısı ve ölen kişiye yakınlık dereceleri dikkate alınmaz. Sadece ölen şahsın tüm malvarlığı üzerinden vergi hesaplanır (Çiçek ve Çiçek, 2008: 150). Türkiye’ye de ise ölen kişinin toplam malvarlığı üzerinden değil, her bir mirasçının aldığı miras payı üzerinden vergilendirilme yapılmaktadır. Bu durum veraset ve intikal vergisi kanunumuzda yer alan istisna uygulaması için önem arz etmektedir. Çünkü ülkemizde her bir mirasçıya düşen pay üzerinden istisna tutarı uygulanmakta ve kalan tutar artan oranlı vergilendirme sistemine göre vergilendirilmektedir. İngiltere’de olduğu gibi ölen kişinin toplam malvarlığı üzerinden vergilendirme sistemi Türkiye’de uygulanmaya başlarsa istisna tutarı tek bir defa uygulanmış olacak ve bu sayede daha fazla veraset ve intikal vergisi hasılatı elde edilmiş olacaktır. Ayrıca daha fazla malvarlığına sahip olan biri kişinin ölmesi sonucunda bu kişinin çok sayıda mirasçısı var ise bunların her birine miras pay edileceği için miras tutarları istisna sınırlarının altında kalarak vergilendirilmeyebilir. Ancak daha az malvarlığı olan bir kişinin ölmesi sonucunda ölen kişinin mirasçı sayısı az ise istisna sınırlarının altında kalmayarak vergilendirilme imkânı olabilir. Bu durumda

vergilendirilmede adaletsizlik yaratmaktadır. Uygulanacak bu yeni düzenleme ile hem vergilemede adaletsizlik azalacak buna bağlı olarak da gelir dağılımında adaletsizlik yaratacak bir durum daha ortadan kaldırılmış olacaktır.

Türk vergi sisteminde servetten alınan vergiler açısından ikinci önemli vergi türü motorlu taşıtlar vergisidir. Bu vergi, veraset ve intikal vergisinin aksine, mükellefin malvarlığına ait tüm değerleri değil, sadece malvarlığının içerisindeki motorlu taşıtları kapsamaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2010: 391). Türkiye’de uygulanan motorlu taşıtlar vergisi kanununa göre mükellefler sahip oldukları otomobil ve benzerleri, motosikletler, minibüs, otobüs ve benzerleri ve uçaklar açısından yaş, silindir hacmi, azami kalkış ağırlığı ve azami toplam ağırlıkları esas alınarak vergilendirilmektedir. Ancak ülkemizde sadece bu kriterlere göre motorlu taşıtlar vergisi alınması gelişen teknoloji ile birlikte vergi adaletini sağlamada yetersiz kalmaya başlamıştır. Örneğin günümüzde özellikle binek otomobiller de düşük silindir hacimli sayılan motorlardan yüksek güç elde edilmesi nedeniyle bu motorlar daha pahalıya satılan üst segment araçlarda kullanılabilmektedir. Vergi kanunumuzda düşük hacimli motora sahip otomobillerin değerlerinin düşük olacağı varsayımı ile düzenlenen silindir hacmi kriterine göre, araç değeri yüksek olmasına rağmen motorun hacminin düşük olması nedeniyle daha az vergilendirilen mükellefler vergide adaletsizliğe neden olmaktadır.

Tablo 21- 2017 Yılına Ait (I) Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi (cm ³)	Taşıtların Yaşları İle Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı (TL)				
	1 - 3 yaş	4 - 6 yaş	7 - 11 yaş	12 - 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1-Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri					
1300 cm ³ ve aşağısı	646	450	252	191	68
1301 cm ³ den 1600 cm ³ e kadar	1.035	776	450	318	122
1601 cm ³ den 1800 cm ³ e kadar	1827	1428	841	513	199
1801 cm ³ den 2000 cm ³ e kadar	2878	2217	1303	776	306
2001 cm ³ den 2500 cm ³ e kadar	4317	3134	958	1170	463

2501 cm ³ den 3000 cm ³ e kadar	6019	5236	3271	1760	646
3001 cm ³ den 3500 cm ³ e kadar	9168	8247	4968	2480	910
3501 cm ³ den 4000 cm ³ e kadar	14411	12444	7329	3271	1303
4001 cm ³ ve yukarısı	23586	17687	10475	4708	1827

Kaynak: 47 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği

Tablo 21'de motor silindir hacmi ve yaşı aynı olan otomobillerin kasko değerlerine bakılmaksızın aynı tutarda vergilendirildiği görülmektedir. Örneğin Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği verilerine göre 1,6 cc silindir hacmine sahip araçlardan 2017 yılı için kasko değeri 306.604,00 TL olan MERCEDES C 200 d 1.6 AMG, 207.202,00 TL olan MERCEDES C 180 1.6 STYLE ve kasko değeri 170.663,00 TL olan MERCEDES A180 FL STYLE araçların her biri için 2017 yılında 1.035,00 TL motorlu taşıtlar vergisi ödenmesi gerekmektedir. Bu durum mükelleflerin gerçek ödeme güçlerinin dikkate alınmadan vergilendirme yapıldığının göstergesidir. Oysaki vergide adaleti sağlamak adına mükelleflerin mali güçleri dikkate alınmalı ve buna göre farklı vergi yüküne tabi tutulmaları gerekmektedir. 2017 yılına kadar vergi kanunumuzda taşıtların değerlerinin dikkate alınmadan vergilendirilmesi uygulaması 2018 yılında yapılan değişiklik ile son bulmuştur. Aşağıdaki tablo 22'de görüleceği üzere, 2018 yılında yapılan yeni düzenleme ile otomobillerin sadece motor silindir hacmi ve yaşı değil ayrıca taşıt değerleri de dikkate alınarak vergi tutarları belirlenmiştir.

Tablo 22- 2018 Yılına Ait (I) Sayılı Tarife

Motor Silindir Hacmi (cm ³)	Taşıt Değeri (TL)	Satır Numarası	Taşıtların Yaşları ile Ödenecek Yıllık Vergi Tutarı(TL)				
			1 – 3 yaş	4 – 6 yaş	7 – 11 yaş	12 – 15 yaş	16 ve yukarı yaş
1- Otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri							
1300 cm ³ ve aşağısı	40.000 TL'yi aşmayanlar	1	743	518	290	220	78
	40.000 TL'yi aşp 70.000 TL'yi aşmayanlar	2	817	570	319	242	86
	70.000 TL'yi aşanlar	3	892	622	348	264	94

1301 cm ³ den 1600 cm ³ e kadar	40.000 TL'yi aşmayanlar	4	1294	970	563	398	153
	40.000 TL'yi aşp 70.000 TL'yi aşmayanlar	5	1423	1067	619	437	168
	70.000 TL'yi aşanlar	6	1553	1164	675	477	183
1601 cm ³ den 1800 cm ³ e kadar	100.000 TL'yi aşmayanlar	7	2512	1964	1156	705	274
	100.000 TL'yi aşanlar	8	2741	2142	1262	770	299
1801 cm ³ den 2000 cm ³ e kadar	100.000 TL'yi aşmayanlar	9	3957	3048	1792	1067	421
	100.000 TL'yi aşanlar	10	4317	3326	1955	1164	459
2001 cm ³ den 2500 cm ³ e kadar	125.000 TL'yi aşmayanlar	11	5936	4309	2692	1609	637
	125.000 TL'yi aşanlar	12	6476	4701	2937	1755	695
2501 cm ³ den 3000 cm ³ e kadar	250.000 TL'yi aşmayanlar	13	8276	7200	4498	2420	888
	250.000 TL'yi aşanlar	14	9029	7854	4907	2640	969
3001 cm ³ den 3500 cm ³ e kadar	250.000 TL'yi aşmayanlar	15	12603	11340	6831	3410	1251
	250.000 TL'yi aşanlar	16	13749	12371	7452	3720	1365
3501 cm ³ den 4000 cm ³ e kadar	400.000 TL'yi aşmayanlar	17	19815	17111	10077	4498	1792
	400.000 TL'yi aşanlar	18	21617	18666	10994	4907	1955
4001 cm ³ ve yukarısı	475.000 TL'yi aşmayanlar	19	32431	24320	14403	6474	2512
	475.000 TL'yi aşanlar	20	35379	26531	15713	7062	2741

Kaynak: 49 Seri No'lu Motorlu Taşıtlar Vergisi Genel Tebliği

2018 yılında motorlu taşıtlar vergisi kanununda yapılan değişiklik ile taşıt değerlerinin de vergilendirmede dikkate alınması, mükelleflerin mali gücünü dikkate alarak vergide adaleti sağlama adına atılan bir adım olsa da yeterli değildir. Çünkü yukarıdaki tablo da görüldüğü üzere I Sayılı tarifeye göre taşıtlar 1-3 yaş, 4-6 yaş, 7-11 yaş, 12-15 yaş, 16 ve yukarı yaş olarak gruplandırılmıştır. Bu durum 2018 yılı için taşıt değeri 70.000,00 TL üzerinde olan 1301 – 1600 cm³ e kadar silindir hacmine sahip araçlardan 1 yaşındaki otomobil ile 3 yaşındaki bir otomobil aynı tutarda vergilendirilmektedir. Dolayısıyla otomobillerin her geçen yıl değerlerinin düşmesine rağmen aynı tutarda vergilendirilmeleri vergi de adaletsizlik yaratmaktadır. Örneğin, Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği verilerine istinaden 2018 yılı için VOLKSWAGEN GOLF 1.6 TDI BMT 115 DSG HIGHLINE marka aracın kasko değeri 185.100,00-TL olarak belirlenmişken, aynı otomobilin 2017 yılı kasko değeri 156.845,00 TL, 2016 yılı değeri ise 146.604,00 TL olarak belirlenmiştir. Buradan hareketle 1 yaşındaki bir otomobille 3 yaşındaki bir otomobilin kasko değeri arasında 38.496,00 TL’lik önemli ölçüde bir fark ortaya çıkmaktadır. 185.100,00 TL değerindeki otomobil ile 146.604,00 TL değerindeki otomobilin her ikisinden de 2018 yılında 1.553,00 TL vergi alınması, Anayasamızın 73’üncü maddesinde belirtilen “Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” hükmüne uymamakta ve motorlu taşıtlar vergisinin gelir dağılımı üzerinde olumsuz etki yaratmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla daha çok gelir elde eden veya harcayan mükelleften daha çok vergi alındığı gibi daha değerli bir motorlu taşıtlar vergisine tabi bir araçtan da daha çok vergi alınması gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde servetten alınan vergiler açısından diğer önemli vergi türü emlak vergisidir. Emlak vergisi, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre Türkiye sınırları içerisinde bulunan binalar, arsalar ve arazilerin vergi değeri üzerinden hesaplanan ve her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksit ile ödenen bir servet vergisidir. Emlak vergisinde artan oranlı tarife ve indirim uygulaması yoktur. Ayrıca bu vergi hesaplanırken mükelleflerin ailevi ve kişisel durumları dikkate alınmaz. İlgili kanuna göre vergi oranları tamamen vergiye konu olan taşınmazların türüne göre değişmektedir. Ülkemizde mükelleflere ait bina, arsa ve arazilerin değeri en önemli servet

göstergelerinden biridir. Bu nedenle bina, arsa ve arazilerin değerinin doğru bir şekilde tespit edilmesi, mali kaynak sağlamak ve vergide adaleti sağlamak adına önemlidir.

Ülkemizde emlak vergisi uygulamasında bina, arsa ve arazilerin değerleri tam olarak gerçek ve doğru olarak tespit edilememektedir. Bunun başlıca nedenleri, 11.08.1970 tarihli resmi gazetede yayımlanan 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun günümüz ekonomik şartlarına göre yeterince uyarlanamaması, takdir komisyonlarının yetersiz olması, değerlendirme oranlarının piyasa fiyatından çok uzak şekilde belirlenmesi, kayıt dışı mükelleflerin olması, mükelleflerin vergiyi ödemek de duymaz olması ve ödenmeyen vergilere yönelik yeterli denetim mekanizmasının olmamasıdır. (Duman, 2014: 120) Bu nedenlerden dolayı mükellefler emlak vergisini taşınmazların piyasadaki gerçek değerleri üzerinden beyan etmemektedir. Bu durum hem taşınmaza ilişkin vergilerin etkinliğini azaltmakta hem de gelir dağılımı adaletini bozmaktadır.

Ülkemizde 2002 yılına kadar emlak vergisi matrahı mükellefler tarafından verilen beyannameler üzerinden hesaplanmakta ve Maliye Bakanlığı'nın dört yılda bir yaptığı genel davet ile beyannameler yenilenmekteydi. Ancak 2002 yılında çıkarılan Emlak Vergisi Uygulamasında Değişiklikler Yapan 4751 Sayılı Kanuna istinaden bu uygulama kaldırılmıştır. İlgili Kanuna bağlı olarak çıkarılan 27 No'lu Vergi Sirküline göre 2002 yılından itibaren mükellefler sadece yeni bina inşa edilmesi, binanın kullanım tarzının tamamen değiştirilmesi gibi vergi değerini değiştiren sebeplerin bulunması halinde belediyelere bildirimde bulunacaktır. Bu durumlar dışında belediyeler, emlak vergisi matrahını takdir komisyonları tarafından dört yılda bir takdir edilecek değerler üzerinden belirleyecektir. Yapılan bu yeni düzenleme ile kanun koyucu emlak vergisini taşınmazların piyasadaki gerçek değerleri üzerinden hesaplamayı hedeflemiş olsa da, mükellefler yine de yeni bina inşa edilme veya emlak vergi değerini değiştiren sebeplerin bulunması halinde belediyeye bildirimde bulunurken taşınmazların piyasadaki gerçek değerleri üzerinden bildirim de bulunmayabilir.

Tablo 23- Emlak Vergisi Oranları

	Mesken	Mesken Harici Yapılar	Arsa	Arazi
Büyükşehir Belediyesi Sınırlarındaki Gayrimenkuller İçin	%0.2	%0.4	%0.6	%0.2
Büyükşehir Belediyesi Sınırlarında Olmayan Gayrimenkuller İçin	%0.1	%0.2	%0.3	%0.1

Kaynak: 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun 8 ve 18'inci maddelerine istinaden tarafimca oluşturulmuştur.

Emlak vergisi, büyükşehir belediyesi içinde kalan ve diğer belediye sınırları içinde kalan gayrimenkuller için yukarıdaki tablo 23'de belirtilen oranların belediye tarafından belirlenen rayiç bedel ile çarpılarak hesaplanır. Emlak vergisinde kullanılan rayiç bedel, gayrimenkulün bulunduğu konuma göre takdir komisyonları tarafından metrekare üzerinden belirlenen asgari bedeldir. Örneğin, mükellef 2018 yılında Bursa Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer alan 500 m² büyüklüğünde bir arsa satın almıştır. Arsanın bulunduğu yer için takdir komisyonu 2018 yılında asgari ölçüde arsa metrekare birim değerini 1000 TL olarak belirlemiştir. Buna göre 2018 yılı arsa vergisine esas vergi değeri (500 m² * 1000 TL) 500.000 TL'dir. Buna göre mükellef emlak vergisini asgari değerler üzerinden beyan etme eğiliminde olacağından 500.000 TL olarak beyan etmiş ve ilgili yıl için emlak vergisi Büyükşehir Belediye sınırlarında yer alan arsa olduğundan 500.000 TL'nin binde 6'sı şeklinde 3.000 TL olarak hesaplanmıştır. Ancak bu arsanın 2018 yılındaki piyasa değeri 1.000.000 TL olduğundan emlak vergisi 6.000 TL ödenmesi gerekiyorken, mükellef 3.000 TL ödemiştir. Bu durum, vergi kayıplarının minimum düzeye inmesi, vergide adalet ve gelir dağılımının adaletli dağılması adına Emlak Vergisi Kanununun yeni düzenlemelere ihtiyaç duyduğunu göstermektedir.

Genel olarak günümüzde Türkiye'de uygulanmakta olan servet vergilerinden elde edilen vergi gelirinin, toplam vergi gelirleri içerisindeki durumunu bir bütün olarak değerlendirmek ve diğer OECD ülkelerinin servet unsurları üzerinden topladıkları vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payını ülkemizdeki durum ile karşılaştırmak adına aşağıdaki Tablo 24 incelenecektir.

Tablo 24- OECD Ülkelerindeki Servet Unsurları Üzerinden Alınan Vergilerin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2000-2016)

	2000	2010	2015	2016
Avustralya	8,8	9,4	10,7	10,8
Avusturya	1,3	1,3	1,3	1,3
Belçika	4,7	7,2	7,8	8,0
Kanada	9,5	12,3	11,8	12,0
Şili	7,0	4,1	4,4	5,1
Çek Cumhuriyeti	1,4	1,3	1,4	1,4
Danimarka	3,3	4,1	4,2	4,0
Estonya	1,2	1,0	0,8	0,8
Finlandiya	2,4	2,7	3,3	3,2
Fransa	7,2	8,7	9,3	9,4
Almanya	2,3	2,3	2,8	2,8
Yunanistan	6,1	5,2	8,4	8,1
Macaristan	1,7	3,1	3,3	2,8
İzlanda	7,9	7,0	5,4	34,2
İrlanda	5,7	5,3	6,5	6,0
İsrail	9,0	10,7	10,6	10,3
İtalya	4,6	4,8	6,5	6,6
Japonya	10,5	9,7	8,2	8,3
Kore	12,4	11,3	12,4	11,6
Letonya	3,8	3,1	3,4	3,5
Litvanya	1,5	1,3	1,2	1,1
Lüksemburg	10,7	7,1	8,9	9,3
Meksika	1,8	2,3	2,0	1,9
Hollanda	5,3	3,8	3,8	4,0
Yeni Zelanda	5,3	6,6	6,2	6,1
Norveç	2,3	2,8	3,0	3,3
Polonya	4,3	4,2	4,2	4,1
Portekiz	3,7	3,5	3,7	3,7
Slovak Cumhuriyeti	1,8	1,5	1,3	1,3
Slovenya	1,7	1,7	1,7	1,7
İspanya	6,5	6,7	7,7	7,7
İsveç	3,4	2,4	2,4	2,4
İsviçre	9,6	7,6	7,2	7,3
Türkiye	3,2	4,1	4,9	4,8
İngiltere	11,5	12,0	12,6	12,6
ABD	10,2	13,1	10,8	11,1
OECD-Ortalama	5,4	5,4	5,7	5,7

Kaynak: Revenue Statistics: 1965-2017 - © OECD 2018 Table 3.12

Tablo 24’de, 2000 – 2016 yılları arasında toplam vergi gelirleri içinde OECD Ülkelerindeki servet vergileri gelirlerinin payı 0.8 ile 34.2 arasında olduğu görülmektedir. Türkiye’de toplam vergi gelirleri içinde servet vergileri gelirlerinin payı 2000 yılında 3.2 iken 2016 yılında bu rakam 4.8’e kadar çıkmıştır. ABD, Kanada ve İngiltere gibi gelişmiş

ülkelerde ise bu oran %10'ların üzerindedir. Türkiye'nin toplam vergi gelirleri içinde servet vergileri gelirlerinin payı diğer gelişmiş ülkeler ile kıyaslandığında düşük kaldığı görülmektedir. Her ne kadar Türkiye'de bu oranda 2000 yılından 2016 yılına kadar artmış yaşanmış olsa da bu oranın OECD ortalamasının altında kaldığı gerçeğini değiştirmemiştir.

4. TÜRKİYE'DE HARCAMA ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNE ETKİSİ

Harcama üzerinden alınan vergiler, tüm mükelleflerden eşit oranda alınan, daha fazla harcama yapan mükelleflerden daha fazla vergi almayı öngören, mükelleflerin ödedikleri vergiyi takip etmesi neredeyse mümkün olmayan ve nihai tüketicilerin beyanname vermeden mal ve hizmeti satın aldığı sırada ödediği vergi türlerindedir. Bu tür vergiler literatür de dolaylı vergiler olarak da anılmaktadır. Dolaylı vergiler mükelleflerin alım gücüne göre değişiklik gösterse de gıda gibi zorunlu tüketim malzemelerinin alımında tüm toplum için eşit şekilde alınmaktadır. Bu durum da dolaylı vergilerin düşük gelirli bütçeleri içerisindeki payının, yüksek gelirli bütçelerindeki payına oranla daha yüksek olmasına neden olmaktadır. Dolaylı vergilerin, mükelleflerin ödeme gücünü dikkate almadan ve mükellefler arasında hiçbir ayırım yapmaksızın alınması vergilemede adaletsizlik yaratmaktadır. Türkiye'de alınan dolaylı vergilerin büyük bir kısmını Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi oluşturmaktadır. Bu nedenle harcama üzerinden alınan vergilerin gelir dağılımı üzerinde yaratmış olduğu etki incelenirken Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisinin durumu önem arz etmektedir.

KDV Kanunu madde 1'de, Türkiye'de yapılan işlemlerin katma değer vergisine tabi olduğu işlemde kasıt ise aynı kanunun 6'ncı maddesine göre malların teslim anında Türkiye'de bulunması, hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanması olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanununun ilgili maddelerini değerlendirdiğimizde mükelleflerin katma değer vergisi öderken şahsi, ailevi veya maddi durumlarının dikkate alınmadığı görülmektedir. Ayrıca aynı kanunun 28'inci maddesinde Katma değer vergisi oranı, vergiye tabi her bir işlem için %10 olduğu ve

Cumhurbaşkanı bu oranı, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde çeşitli mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu belirtilmiştir. Türkiye'de güncel katma değer vergisi oranları, Ekli I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, Ekli II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8 ve Ekli listede yer alanlar dışındaki işlemler için ise %18 olarak uygulanmaktadır. Dolayısıyla Katma değer vergisi oranı artan oranlı değil tek oranlı olarak uygulanmaktadır. Ülkemizde mükelleflerin gelir düzeyi yükseldikçe satın aldıkları mal ve hizmetler için ödedikleri verginin gelire oranı düşmekte ve düşük gelir düzeyine sahip mükellefler ise gelirine oranla daha fazla vergi ödemektedir. Katma değer vergisinin artan oranlı vergi uygulaması yerine tek oranlı uygulanıyor olması ve kişilerin gelir seviyelerini dikkate almıyor olması, vergilerin kişilerin gelirleri üzerinden adaletsiz bir şekilde alınmasına neden olmakta ve gelir dağılımında adaleti bozmaktadır.

Tablo 25- Katma Değer Vergisi'nin Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2001-2018)

Yıllar	Vergi Gelirleri Tahsilatı (Bin TL)	Dahilde Alınan KDV Tahsilatı (Bin TL)	Vergi Gelirleri İçindeki (%)'si	İthalde Alınan KDV Tahsilatı (Bin TL)	Vergi Gelirleri İçindeki (%)'si	Toplam KDV Tahsilatı (Bin TL)	Vergi Gelirleri İçindeki (%)'si
2001	39.735.928	7.289.543	18,3	5.149.317	13,0	12.438.860	31,3
2002	59.631.867	11.542.749	19,4	8.857.452	14,9	20.400.201	34,2
2003	84.316.168	15.389.547	18,3	11.641.552	13,8	27.031.099	32,1
2004	101.038.904	18.666.461	18,5	15.658.747	15,5	34.325.208	34,0
2005	119.250.807	20.401.096	17,1	17.879.333	15,0	38.280.429	32,1
2006	151.271.701	25.291.023	16,7	25.432.537	16,8	50.723.560	33,5
2007	171.098.466	28.965.495	16,9	26.495.628	15,5	55.461.123	32,4
2008	189.980.827	30.085.656	15,8	29.980.574	15,8	60.066.230	31,6
2009	196.313.308	34.034.036	17,3	26.135.212	13,3	60.169.248	30,6
2010	235.714.637	39.438.999	16,7	36.210.987	15,4	75.649.986	32,1
2011	284.490.017	46.860.118	16,5	48.690.345	17,1	95.550.463	33,6
2012	317.218.619	53.150.720	16,8	50.005.155	15,8	103.155.875	32,5
2013	367.517.727	61.144.841	16,6	62.733.522	17,1	123.878.363	33,7
2014	401.683.956	66.124.818	16,5	64.413.736	16,0	130.538.554	32,5
2015	465.229.389	79.188.853	17,0	74.655.321	16,0	153.844.174	33,1
2016	529.607.901	91.966.288	17,4	76.842.064	14,5	168.808.352	31,9
2017	626.082.415	106.573.701	17,0	100.105.977	16,0	206.679.678	33,0
2018	737.954.270	128.357.853	17,3	122.153.568	16,5	250.511.421	33,9

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler-Bütçe Gelirleri (<http://www.gib.gov.tr>) verilerine istinaden tarafımca oluşturulmuştur.

Yukarıdaki Tablo 25'de 2001 – 2018 yılları arasında Katma Değer Vergisi'nin genel bütçe vergi gelirleri içindeki payı belirtilmiştir. Buna göre, dahilde alınan KDV tahsilatının vergi gelirleri içerisindeki payı 2001 yılından 2018 yılına kadar düşüş

eğiliminde olmasına rağmen toplam KDV tahsilatının vergi gelirleri içerisindeki payı artışını sürdürmüştür. 2018 yılına gelindiğinde toplam KDV tahsilatının vergi gelirleri içindeki payı %33,9 olmuştur. KDV tahsilatının vergi gelirleri içindeki payının bu kadar yüksek olmasının nedenleri olarak; uygulanabilirliği ve denetiminin kolay olması ve mükelleflerin satın aldıkları mal ve hizmetlerin fiyatları içerisinde gizlenen KDV'nin farkına varmaması gösterilebilir. Bu gibi nedenlerle hükümetler mevcut harcamalarını karşılayacak gelirleri elde etmek için KDV'den elde ettiği tahsilatı arttırma ve diğer vergi türlerini daha çok ihmal etme yolunu tercih etmektedir. Hükümetlerin bu yaklaşımı nedeniyle her geçen yıl dolaylı vergi olan katma değer vergisi, düşük ve sabit gelirli mükellefler de çok daha fazla bir vergi yükü oluşturmakta ve gelir dağılımını olumsuz şekilde etkilemektedir.

Harcama üzerinden alınan vergilerden gelir dağılımına etkisi olan diğer bir vergi ise Özel Tüketim Vergisidir. Özel tüketim vergileri, sosyal ve ekonomik amaçlar doğrultusunda belirli ürün ve hizmetler üzerinden oransal veya maktu olarak alınan bir dolaylı vergi türüdür. Bu vergiler ekonomik amacı ön planda tutan, yüksek oranlı ve tüketimin gerçekleşmesi halinde yapılan ödemeler üzerinden alınan vergilerdir (İlhan, 2007: 19). Özel tüketim vergileri, belirli mal, hizmet ve işlemler üzerinden alındığı için bunları alanların satın alma gücünü dikkate almamaktadır. Özel tüketim vergileri katma değer vergisinin aksine tek safhada alınmıyor olsa da mükelleflerin satın alma gücünü dikkate almıyor olması nedeniyle katma değer vergisinde olduğu gibi gelir dağılımının da adaletsizlik yaratmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununa göre mükelleflerin satın alma gücüne göre vergilendirilmesi esas alınmaması dolayısıyla düşük gelir seviyesine sahip kişilerin ihtiyaçlarını karşılamak için yaptıkları harcamalar sonucu bütçeleri, yüksek gelir seviyesine sahip kişilerin bütçelerine kıyasla daha olumsuz bir şekilde etkilenmektedir. Her ne kadar katma değer vergisinden farklı olarak özel tüketim vergisi lüks tüketim mallarını vergilendirerek gelir dağılımı konusunda daha adil bir vergilendirme yöntemi olmayı amaçlasa da ülkemiz de lüks tüketim malları olarak belirlenen ürün gruplarının her geçen yıl teknolojinin ilerlemesi ve buna bağlı olarak kişilerin yaşam tarzlarının değişmesi gibi nedenlerle lüks tüketim malları olmaktan ziyade kişilerin ihtiyaç duyduğu

mallar haline dönüşmüştür. Dolayısıyla özel tüketim vergisinin alındığı ürün grupları yüksek gelir seviyesine sahip kişilerden ziyade toplumun tüm kesimi tarafından tercih edilen ürünler haline gelmiştir. Bu durum özel tüketim vergisinin düşük gelir seviyesine sahip kişiler üzerinde daha fazla vergi yükü oluşmasına ve yüksek gelir seviyesine sahip kişiler ile düşük gelir seviyesine sahip kişiler arasındaki gelir dağılımının açılmasına ve gelir dağılımında adaletin bozulmasına neden olmaktadır. Ayrıca katma değer vergisinin özel tüketim vergisi matrahının üzerinden alınmıyor olması, gelir dağılımı adaletinin sağlanmasında özel tüketim vergisi üzerinden yapılacak düzenlemelerin daha önemli ve etkili olacağını göstermektedir.

Harcama üzerinden alınan vergilerde ön plana çıkan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olmuş olsa da harcama üzerinden alınan vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkilerine bakarken dolaylı vergileri bir bütün olarak dikkate almakta fayda vardır. Bu etkinin incelenmesinde 2001 ve 2018 yılları arasında dolaysız ve dolaylı vergilerin toplam vergi gelirlerine oranını gösteren aşağıdaki tablo 26'dan faydalanılacaktır.

Tablo 26- Dolaysız ve Dolaylı Vergilerin Toplam Vergi Gelirlerine Oranı (2001-2018)

Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri (Bin TL)	Dolaysız Vergiler (Bin TL)	Toplam Vergi Gelirine Oranı (%)	Dolaylı Vergiler (Bin TL)	Toplam Vergi Gelirine Oranı (%)
2001	39.735.928	16.058.048	40,4	23.677.880	59,6
2002	59.631.867	20.060.525	33,6	39.571.343	66,4
2003	84.316.168	27.780.137	32,9	56.536.032	67,1
2004	101.038.904	31.147.157	30,8	69.891.747	69,2
2005	119.250.807	36.589.582	30,7	82.661.225	69,3
2006	151.271.701	47.334.572	31,3	103.937.129	68,7
2007	171.098.466	57.473.256	33,6	113.625.210	66,4
2008	189.980.827	67.240.001	35,4	122.740.826	64,6
2009	196.313.308	71.479.105	36,4	124.834.203	63,6
2010	235.714.637	77.597.893	32,9	158.116.744	67,1
2011	284.490.017	95.439.620	33,5	189.050.397	66,5
2012	317.218.619	108.865.277	34,3	208.353.342	65,7
2013	367.517.727	117.915.450	32,1	249.602.277	67,9
2014	401.683.956	134.497.054	33,5	267.186.902	66,5
2015	465.229.389	151.835.504	32,6	313.393.885	67,4
2016	529.607.901	181.257.608	34,2	348.350.293	65,8
2017	626.082.415	213.423.407	34,0	412.659.008	66,0
2018	737.954.270	273.400.477	37,0	464.553.793	63,0

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı İstatistikler-Bütçe Gelirleri (<http://www.gib.gov.tr>) verilerine istinaden tarafıma oluşturulmuştur.

Tablo 26’da 2001 yılından 2018 yılına kadar toplam vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin gelirlerinin payı %65 civarı olduğu görülmektedir. 2004 ve 2005 yıllarında ise bu oran %69,3 ile en yüksek orana ulaşmıştır. Dolaysız vergilerin toplam vergi gelirin oranına bakıldığında 2001 yılında %40,4 olan bu oranın 2018 yılına gelindiğinde %37’lere kadar düştüğü görülmektedir. Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi vergilerden oluşan dolaylı vergilerin ülkemizde bu kadar yüksek oranda olmasının en büyük sebebi kişi ayırımı yapmaksızın hemen hemen herkesten alınıyor olması, tahsilatının kısa zamanda ve kolay bir şekilde yapılıyor olmasıdır. Dolaylı vergilerin, ödeme gücüne göre vergi alınan, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi ve ayırma ilkesi gibi araçlara sahip olan dolaysız vergilere oranla bu kadar yüksek olması ve her geçen yıl aralarındaki farkın olumsuz anlamda büyüyor olması, gelir dağılımı adaletini olumsuz etkilemektedir.

Ülkemizde dolaylı vergilerin dolaysız vergilere oranla bu kadar yüksek olması gelir dağılımı adaletini sağlamada vergilerin yeterli etkiyi yaratamadığını göstermektedir. Aslında ülkemizde vergi sisteminden beklenen kamu harcamaları için kaynak yaratmak ve bununla birlikte gelir ve kaynak dağılımında adalet ve etkinliği artırarak Gini katsayısını düşürmektir. Ancak bu beklentinin yerine gelmesi için dolaysız vergilerin toplam vergi gelirin oranının her geçen gün artması ve dolaylı vergilere oranla daha yüksek bir seviyeye gelmesi gerekmektedir. Ülkemizde dolaysız vergileri artırmak yerine dolaylı vergileri daha adil bir vergileme sistemine dönüştürme çabası hakimdir (Mutlu, Çelen, 2012: 80). Buna örnek olarak, 25 No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yapılan yeni düzenleme ile bakanlık sertifikalı yayınevlerinin kitap veya süreli yayınları toptancı ve dağıtıcılara satışında %0, kitapçıların tüketiciye sattığı kitap ve süreli yayınlarda ise %8 gibi düşük oranda katma değer vergisi uygulaması ve temel tüketim mallarından %1 oranında katma değer vergisi alınıyor olması, dolaylı vergilerin yaratmış olduğu gelir dağılımı adaletsizliğini dengelemeye çalışılması olarak gösterilebilir.

Tablo 27- Vergi Gelirlerinin Ana Başlıklar İtibariyle Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı (2017)

2017 Yılı							
	1000	2000	3000	4000	5000	6000	
	Gelir ve Kar	Sosyal Güvenlik	Ücretler	Emlak	Mal ve Hizmet	Diğer	Gümrük
Avusturya	28,3	34,8	6,6	1,3	28,2	0,5	0,3
Belçika	36,5	30,5	0,0	7,9	24,3	0,0	0,8
Kanada	47,6	14,3	2,1	11,9	24,0	0,1	--
Şili	34,5	7,3	0,0	5,4	54,8	-2,0	--
Çek Cumhuriyeti	22,2	43,0	0,0	1,4	32,9	0,1	0,5
Danimarka	63,2	0,1	0,6	4,0	31,9	0,0	0,3
Estonya	22,0	33,9	0,0	0,7	42,9	0,0	0,5
Finlandiya	35,5	27,9	0,0	3,6	32,8	0,1	0,2
Fransa	23,6	36,4	3,4	9,5	24,4	2,5	0,2
Almanya	32,6	37,9	0,0	2,7	26,2	0,2	0,4
Yunanistan	22,8	29,6	0,0	8,1	39,1	0,0	0,4
Macaristan	18,3	33,9	1,9	2,8	42,5	0,3	0,3
İzlanda	49,5	9,3	0,8	5,4	33,3	1,7	--
İrlanda	43,6	17,0	0,6	5,6	32,5	0,0	0,5
İsrail	35,6	16,2	3,7	10,0	34,7	0,0	--
İtalya	31,7	30,4	0,0	6,0	28,4	3,1	0,3
Kore	32,1	25,7	0,3	11,7	27,7	2,5	--
Letonya	27,0	27,7	0,0	3,3	41,4	0,0	0,6
Litvanya	18,1	41,4	0,0	1,3	38,5	0,0	0,8
Lüksemburg	37,2	28,6	0,0	9,6	24,3	0,1	0,1
Hollanda	30,1	35,7	0,0	4,0	29,1	0,3	0,9
Yeni Zeland	55,6	0,0	0,0	6,0	38,4	0,0	--
Norveç	38,3	27,1	0,2	3,3	31,1	0,0	--
Polonya	20,5	37,9	0,0	3,6	34,4	3,7	--
Portekiz	28,2	26,8	0,0	4,0	39,8	0,9	0,3
Slovak Cumhuriyeti	20,7	44,1	0,0	1,3	33,4	0,0	0,5
Slovenya	19,1	40,0	0,1	1,8	38,6	0,0	0,3
İspanya	28,7	34,2	0,0	7,5	29,1	0,0	0,5
İsveç	35,9	22,0	11,5	2,2	28,0	0,1	0,3
İsviçre	46,5	23,6	0,0	7,1	22,3	0,5	--
Türkiye	21,4	29,3	0,0	4,5	43,4	1,3	--
İngiltere	35,9	19,2	0,3	12,6	31,5	0,0	0,5
ABD	45,7	23,1	0,0	15,4	15,9	0,0	--
OECD-Ort	33,0	26,9	1,0	5,6	32,7	0,5	0,3

Kaynak: Revenue Statistics: 1965-2017 - © OECD 2018 Table 3.6

Tablo 27, OECD ülkelerinin 2017 yılına ait vergi gelirlerinin ana başlıklar itibariyle toplam vergi gelirleri içindeki payını göstermektedir. Türkiye'nin dolaylı vergi oranını en fazla etkileyen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergi oranına baktığımızda OECD ülkeleri içerisinde %54,8 oranına sahip Şili'den sonra %43,4 ile en yüksek orana sahip ikinci ülke olduğu görülmektedir. Ayrıca bu oran, %32,7 olan OECD-Ortalamasının da çok üzerindedir. Ülkemizin dolaysız vergi oranını en çok etkileyen gelir ve kar üzerinden alınan vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı ise %21,4 ile %33 olan OECD ortalamasının çok altında kalmıştır. Ülkemizin dolaylı ve dolaysız vergi oranlarının her geçen yıl OECD ülkelerindeki oranlara yaklaşması için özellikle katma değer vergisi ve özel tüketim vergisinin mükellefler üzerindeki yükü azaltılmalıdır. Dolaylı ve dolaysız vergi oranlarının OECD ülkelerindeki oranlara yaklaşması halinde vergilerin gelir dağılımı üzerindeki pozitif etkisinde artış olacaktır. Ayrıca vergilerin gelir dağılımı adaletini bozucu etkisinde büyük rol oynayan katma değer vergisi üzerinde yapılacak yeni düzenlemeler ile gelir dağılımı daha adil bir hale getirilebilir. Örneğin, ticari bir faaliyeti olmayan ücret geliri elde eden mükelleflerin aylık olarak maaşlarının yarısı kadar temel ihtiyaçlarını karşılamak adına yaptıkları harcamalar için ödemiş oldukları katma değer vergisini iade almaları ile ilgili bir düzenleme yapılabilir. Bu sayede ciddi vergi yükü hisseden ücretli üzerinde daha adil bir vergilendirme sistemi oluşturulmuş olur. Yapılacak bu tarz düzenlemeler ile mükellefler için Anayasamızın 73'üncü maddesinde düzenlenen vergi yükünün dengeli dağılımı ilkesi ve adaletli olması daha anlamlı hale gelecektir.

5. TÜRKİYE İLE ÇEŞİTLİ ÜLKELERDEKİ VERGİ UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Türk vergi sistemi, ülkemizin ekonomik, sosyal ve siyasi yapısına göre çeşitli Avrupa ülkelerindeki vergi sistemlerinin sentezlenmesi sonucu ortaya çıkmıştır. Örneğin Alman Gelir Vergisi Kanunu, Türk Gelir Vergisi Kanunumuzun temellerini oluşturmaktadır. Ancak ülkelerin ekonomik ve gelişmişlik düzeyleri arasındaki farklılıklardan dolayı mükelleflerden alınan gelir vergisi tutarı farklılaşmaktadır. Alman Gelir Vergisi Kanunu ile ülkemizde uygulanan gelir vergisi kanununun her ikisi de artan oranlı vergi tarifesine sahiptir. Ancak Almanya'da uygulanan gelir vergisi tarifesinde

mükelleflerin bekar veya evli olma durumları dikkate alınmış ayrıca yıl içinde elde ettikleri toplam kazançlarının her yıl yenilenen tutarlar olmak üzere bir kısmı vergi dışı bırakılmıştır. Bu sayede mükelleflerin temel ihtiyaçlarını karşılayacak kazançlarına %0 vergi oranı uygulanarak gelir dağılımı adaletini sağlamak adına önemli bir adım atılmıştır. Türk vergi sistemine baktığımız da artan oranlı vergi tarifesi uygulanmasına rağmen mükelleflerin bekar veya evli olmaları vergilendirilmede dikkate alınmamış ve asgari ihtiyaçlarını karşılayacak tutarda elde ettikleri kazançlarında vergilendirildiği görülmektedir. Bu durum, gelir vergisi açısından en çok vergi yüküne katlanan ücretli çalışan kesimi zor duruma sokmaktadır. Ücretli çalışanlar günlük ihtiyaçlarını karşılamak için elde ettikleri kazançlar üzerinden de vergilendirilmeye maruz kalmaktadır. Bu durum ülkemizde vergilerin gelir dağılımı üzerinde olumsuz etki yaratmasına neden olmaktadır.

Ülkemizde uygulanmakta olan vergi türlerine baktığımız da kurumlar vergisinin Fransa'da uygulanmakta olan kurumlar vergisi ile benzer yanlarının oldukça fazla olduğu görülmektedir. Kurumlar vergisi mükelleflerinin tanımlaması, vergilendirilebilir kazancın elde edilmesi ve verginin ödeme zamanları benzer yanlarına örnek olarak gösterilebilir. Fransız Kurumlar Vergisi uygulamasında mükellef kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri cirolarına göre uygulanan kurumlar vergisi oranının değiştiği görülmektedir. Örneğin Fransa'da 2017 yılında uygulanan güncel kurumlar vergisi oranı %33,3 iken Cirosu 75.000 Euro'dan 50.000.000 Euro'ya kadar olan şirketlere uygulanacak kurumlar vergisi oranı %28 olarak belirlenmiştir. Mükellef kurumların ekonomik yapılarına göre uygulanmakta olan vergi oranları vergilerin gelir dağılımı üzerinde pozitif etki yaratmasına neden olmaktadır. Ülkemize baktığımız da ise kurumlar vergisi oranı tek bir oran olarak 2017 yılı için %20 şeklinde uygulandığı görülmektedir. Mükelleflerin büyüklükleri dikkate alınmaksızın düşük gelir seviyesine sahip mükellef kurumlar ile yüksek gelir seviyesine sahip mükellef kurumların aynı şekilde kazançlarının %20'sinin kurumlar vergisine tabi olması adaletsizlik yaratmaktadır. Ayrıca Fransa gibi gelişmiş ülkelerde alınan kurumlar vergisi oranının Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelere göre yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum da dolaysız vergilerden olan kurumlar vergisi hasılatının yüksek olması ve ayrıca vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkisinin olumlu olmasına neden olmaktadır.

Türk vergi uygulamaları arasında hükümetlerin harcamalarını karşılamada önemli bir gelir kaynağı oluşturan katma değer vergisi, Fransa ve İngiltere’de uygulanan katma değer vergisinin özelliklerini taşımaktadır. Dolaylı vergi gelirleri içinde büyük bir yer kaplayan katma değer vergisi gelişmiş ülkeler için önemli bir yere sahip olmasa da ülkemiz gibi gelişmekte olan ülkeler için hayati önem taşımaktadır. Bu nedenle ülkemizde olan katma değer vergisi kanunu üzerinde yapılacak küçük değişiklikler bile ülke ekonomisini derinden etkilemektedir. Ülkemizde uygulanmakta olan katma değer vergisi kanununu birçok yönüyle İngiltere’de uygulanan katma değer vergisi kanununa benzemekle birlikte önemli farklılıklara da sahiptir. Örneğin İngiltere’de mükelleflerin temel ihtiyaçları olarak nitelendirebileceğimiz su, ekmek, hububat, süt, peynir, yumurta ve reçeteli ilaçlar için katma değer vergisi oranı %0 olarak uygulanmaktadır. Bu durum gelir dağılımı adaletinin sağlanması adına önemli bir adımdır. Ancak ülkemize baktığımız da su teslimleri %8, ekmek teslimlerinde %1 veya %8, süt, peynir ve yumurta için ise %8 katma değer vergisi oranı uygulanmaktadır. Dolayısıyla ülkemizde düşük gelir seviyesine sahip grupların temel ihtiyaçlarını karşılamak adına tükettikleri mallarda katma değer vergisi oranı %1 veya %8 olarak uygulanmakta İngiltere’de olduğu gibi %0 oranının da uygulanmamaktadır. Yüksek gelir ve düşük gelir seviyesine sahip kişilerin temel ihtiyaçlarının aynı olduğu gerçeği altında yüksek gelir seviyesine sahip kişilerin elde ettikleri gelirler içinde temel ihtiyaçları için katlandıkları katma değer vergisi vergi yükleri düşük gelir seviyesine sahip kişiler ile kıyaslandığında oldukça azdır. Bu durum vergilerin gelir dağılımı üzerindeki olumsuz etkisini arttırmaktadır.

İngiltere’deki katma değer vergisinin Türk vergi sistemi ile farklılaşan diğer bir yönü ise indirilecek katma değer vergisinin devretmesi yerine mükellefler tarafından iade alınabiliyor olmasıdır. Ülkemizde mükelleflerin aylık vergi dönemlerinde yapmış oldukları satışları sonucunda hesapladıkları katma değer vergisi eğer mal ve hizmet alışları sonucunda katlandıkları katma değer vergisinden az olursa indirilecek KDV ortaya çıkmakta ve bu indirilecek KDV diğer dönemlere sonraki döneme devreden KDV şeklinde geçmekte ancak iade alınması mümkün olmamaktadır. Özellikle Türkiye gibi enflasyon oranlarının yüksek olduğu ülkelerde mükelleflerin devreden KDV’lerinin yüksek olması her geçen dönemde enflasyon karşısında mükelleflerin yatırım ve harcamalarında kullanacakları tutarların erimesine neden olmaktadır. Mükellefler

üzerinde oluşan bu olumsuz etki, mükelleflerin elde ettikleri gelirlerini daha etkili bir şekilde kullanmalarına engel olmakta ve gelir dağılımını da olumsuz yönde etkilemektedir.

Tablo 28- Avrupa Birliği Üye ve Aday Ülkelerinin Gini Katsayıları (Ölçek:0-100) (2009-2017)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Belçika	26.4	26.6	26.3	26.5	25.9	25.9	26.2	26.3	26.0
Bulgaristan	33.4	33.2	35.0	33.6	35.4	35.4	37.0	37.7	40.2
Çek Cumhuriyeti	25.1	24.9	25.2	24.9	24.6	25.1	25.0	25.1	24.5
Danimarka	26.9	26.9	26.6	26.5	26.8	27.7	27.4	27.7	27.6
Almanya	29.1	29.3	29.0	28.3	29.7	30.7	30.1	29.5	29.1
Estonya	31.4	31.3	31.9	32.5	32.9	35.6	34.8	32.7	31.6
İrlanda	23.3	30.7	29.8	30.4	30.7	31.1	29.8	29.6	30.6
Yunanistan	33.1	32.9	33.5	34.3	34.4	34.5	34.2	34.3	33.4
İspanya	32.9	33.5	34.0	34.2	33.7	34.7	34.6	34.5	34.1
Fransa	29.9	29.8	30.8	30.5	30.1	29.2	29.2	29.3	29.3
Hırvatistan	--	31.6	31.2	30.9	30.9	30.2	30.4	29.8	29.9
İtalya	31.8	31.7	32.5	32.4	32.8	32.4	32.4	33.1	32.7
Kıbrıs	29.5	30.1	29.2	31.0	32.4	34.8	33.6	32.1	30.8
Letonya	37.5	35.9	35.1	35.7	35.2	35.5	35.4	34.5	34.5
Litvanya	35.9	37.0	33.0	32.0	34.6	35.0	37.9	37.0	37.6
Lüksemburg	29.2	27.9	27.2	28.0	30.4	28.7	28.5	31.0	30.9
Macaristan	24.7	24.1	26.9	27.2	28.3	28.6	28.2	28.2	28.1
Malta	27.4	28.6	27.2	27.1	28.0	27.7	28.1	28.6	28.2
Hollanda	27.2	25.5	25.8	25.4	25.1	26.2	26.7	26.9	27.1
Avusturya	27.5	28.3	27.4	27.6	27.0	27.6	27.2	27.2	27.9
Polonya	31.4	31.1	31.1	30.9	30.7	30.8	30.6	29.8	29.2
Portekiz	35.4	33.7	34.2	34.5	34.2	34.5	34.0	33.9	33.5
Romanya	34.5	33.5	33.5	34.0	34.6	35.0	37.4	34.7	33.1
Slovenya	22.7	23.8	23.8	23.7	24.4	25.0	24.5	24.4	23.7
Slovakya	24.8	25.9	25.7	25.3	24.2	26.1	23.7	24.3	23.2
Finlandiya	25.9	25.4	25.8	25.9	25.4	25.6	25.2	25.4	25.3
İsveç	26.3	25.5	26.0	26.0	26.0	26.9	26.7	27.6	28.0
İngiltere	32.4	32.9	33.0	31.3	30.2	31.6	32.4	31.5	33.1
İzlanda	29.6	25.7	23.6	24.0	24.0	22.7	24.7	24.1	--
Norveç	24.1	23.6	22.9	22.5	22.7	23.5	23.9	25.0	26.1
İsviçre	30.7	29.6	29.7	28.8	28.5	29.5	29.6	29.4	30.1
Kuzey Makedonya	--	--	--	38.8	37.0	35.2	33.7	33.6	32.4
Sırbistan	--	--	--	--	38.0	38.3	40.0	39.8	37.8
Türkiye	44.2	43.5	43.3	42.8	42.1	41.2	41.9	42.6	43.0

Kaynak: Eurostat verilerine istinaden tarafımca oluşturulmuştur.

Tablo 28'deki Avrupa Birliği üye ve aday ülkelerinin gini katsayılarına bakıldığında, 2017 yılında 43 ile en yüksek Gini katsayısına sahip ülke Türkiye olduğu görölmektedir. Türkiye'den sonra ise sırasıyla Bulgaristan, Sırbistan ve Litvanya gelmektedir. Türkiye'nin 2017 yılındaki Gini katsayısı, Avrupa ülkeleri içerisinde en yüksek olmasının yanı sıra 2011-2017 yılları arasında da ülkenin sahip olduğu en yüksek katsayıdır. Yukarıda vergi türleri itibariyle Türkiye'deki vergi uygulamalarıyla kıyasladığımız Almanya, İngiltere ve Fransa'nın 2017 yılındaki Gini katsayıları sırasıyla, 29.1, 33.1 ve 29.3'tür. Yukarıdaki tablo da Gini katsayısının 0'a yaklaşması gelir dağılımı eşitsizliğinin azaldığını, 100'e yaklaşması ise gelir dağılımı eşitsizliğinin arttığını göstermektedir. Bu kural çerçevesinde gelişmiş ülkelerin vergi uygulamalarının gelir dağılımı adaletini sağlamada daha etkin bir araç olarak kullanıldığının kanıtı olarak Türkiye ile bu 3 ülkenin Gini katsayıları arasındaki ortalama 14 puanlık farkı gösterebiliriz. Almanya, İngiltere ve Fransa gibi gelişmiş ülkelerin ekonomik, siyasi ve sosyal yapıları ülkemizle bire bir benzerlik göstermiyor olsa da vergi uygulamaları açısından birçok benzerliğin olması ve Gini katsayılarının ülkemize göre oldukça düşük olması, bu ülkelerin vergi yapılarının daha ayrıntılı incelenmesini ve ülkemizin ekonomik ve mali yapısına uygun olanların uygulamaya konulmasını gerektirmektedir.

SONUÇ

Gelir, mal veya hizmetlerin teslim edilmesi nedeniyle nakit veya aynı olarak bir hak elde etmesi şeklinde tanımlanabilir. Bireylerin elde ettikleri bu hak, yaşam düzeyinin kalitesini doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle geçmişten günümüze kadar tüm toplumlarda gelir unsuru önem verilen bir konu olarak literatürde yerini almıştır. Gelir unsurunun bireylerin yaşam kalitelerini belirleme noktasında temel unsur olması, gelir dağılımının bireyler arasında nasıl yapılması gerektiği konusunu da önemli hale getirmiştir. Gelir dağılımını en genel şekliyle toplum içinde elde edilen nakit veya aynı hakların bireyler arasında nasıl paylaşıldığı olarak ifade edilebilir. Toplum içindeki bireylerin üretimden aldıkları pay ve üretimin hangi safhasında olduğu hususu toplumun elde ettiği toplam gelirden aldığı payın ne kadar olması gerektiğini dolayısıyla da gelir dağılımını belirlemektedir. Gelir dağılımının toplumlar için bu kadar önemli olmasının nedenleri olarak ülkelerin sosyal, siyasal ve ekonomik yapılarını ve bireylerin yaşam kalitelerini doğrudan etkilemesi gösterilebilir. Bu nedenle gelir dağılımının adil bir şekilde dağılması bireyler tarafından talep edilen bir husustur.

Gelir dağılımı birçok ülkenin önem verdiği konu olmasının yanı sıra özellikle gelişmekte olan ülkelerde gelir dağılımının önemi ve yeri çok daha farklıdır. Gelir dağılımını etkileyen birçok unsur olmasına rağmen özellikle gelişmekte olan ülkelerde vergilerin gelir dağılımı üzerinde önemli etkileri vardır. Vergiler her ne kadar gelişmekte olan ülkelerde kamu harcamalarının finansmanı olarak görülse de kamunun finansmanını sağlamak için yapılan değişiklikler doğrudan gelir dağılımı üzerinde de farklı sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Her ne kadar hükümetler gelir dağılımının adil olmasını temel amaçları arasına koymasa da yapmış oldukları vergi üzerindeki değişiklikler istemeden de olsa gelir dağılımını etkilemekte ve dağılımın daha adil veya adaletsiz olmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle bu çalışma da vergiler ile gelir dağılımı arasındaki ilişki açıklanmaya çalışılmış ve daha sonrasında 2001 – 2018 yılları arasında Türkiye’de vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Çalışmam da, gelir dağılımının anlaşılması ve yorumlanabilmesi adına gelir unsuru ve gelir dağılımı gibi kavramların açıklaması yapılmış ve kişisel, fonksiyonel, bölgesel ve sektörel olmak üzere gelir dağılımının çeşitlerinden ve gelir dağılımı eşitsizliğinin ölçümünde kullanılacak olan Lorenz eğrisi, Gini Katsayısı, Theil İndeksi ve Atkinson İndeksinden bahsedilmiştir. Daha sonra gelir dağılımı ile ilgili tarihsel süreçte ortaya atılan teorilerden ön plana çıkan Fizyokratlar, Klasik İktisatçılar, Marksist ve Monetarist iktisatçıların teorileri incelenmiş ve Adolph Wagner'in vergi adaleti ile toplumsal adalet arasındaki sıkı ilişkiye vurgu yapması ve maliye politikası aracı olarak kullanılan vergilerin gelir dağılımındaki önemi ele alınmıştır.

Ayrıca ülke ekonomilerinde yaygın olarak kullanılan vergi sistemlerinin neler olduğu, bu vergi sistemlerinin nasıl oluştukları, ülke yapılarına göre nasıl değişiklik gösterdikleri ve farklı vergi sistemlerinin gelir dağılımı üzerinde nasıl etkiler yarattığı hususu açıklanmıştır. Vergilerin gelir dağılımı adaletini sağlamada pozitif etki yaratabilmesi adına mükelleflerin ödeme güçlerinin dikkate alınması gerektiği ve mükelleflerin ödeme gücüne göre adil şekilde vergilendirilmesini sağlayan asgari geçim indirimi, ayırma ilkesi ve artan oranlı vergi tarifesi gibi uygulamaların tanımlaması yapılmış ve bu uygulamaların yaygın şekilde kullanılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Kişisel gelir vergisinin bu sonuca uygun olarak gelir dağılımının adil olmasında pozitif etki yaratacak en önemli vergi türü olduğu hususuna vurgu yapılmıştır. Daha sonra, Türk Vergi Sistemi'nin temellerini oluşturan kanunların oluşmasını doğrudan veya dolaylı olarak etkileyen ülkelerden ön plana çıkan Almanya, İngiltere ve Fransa'daki gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi uygulamaları araştırılmıştır. Bu uygulamaların ülke ekonomilerine ve gelir dağılımı üzerine etkilerine bakılmış ve Almanya, İngiltere ve Fransa'daki vergi sistemlerinin Türkiye'de uygulanmakta olan vergi sistemleri ile benzer ve farklı yanlarından bahsedilmiştir.

Çalışmanın son bölümünde ise, Türkiye'de uygulanmakta olan vergi sistemlerinin 2001 – 2018 yılları arasında gelir dağılımı üzerinde ne gibi etkileri olduğu incelenmiştir. İlk olarak Türkiye'de gelir dağılımını sağlama da temel ölçütün “mali güç” olduğundan bahsedilmiştir. Türk anayasasına göre, kanunlar önünde eşit olan herkesin kamu harcamalarını karşılamak adına mali gücüne göre vergilendirilmesi gerektiği

belirtilmiştir. Anayasamızın açık olarak belirttiği vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi ve bireylerin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerektiği hususu adil bir gelir dağılımının temellerini oluşturduğu sonucuna varılmıştır. Daha sonra 2001 – 2018 yılları arasındaki sayısal verilerden ve tablolardan yararlanarak, Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergilerin, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi ve ayırma ilkesi gibi uygulamalar çerçevesinde gelir dağılımı üzerindeki etkileri açıklanmıştır. İncelenen sayısal verilere göre 2001 – 2018 yılları arasında toplam gelir vergisi hasılatının ortalama %90’ından daha fazlasının gelir vergisi tevkifatından kaynaklandığı ve gelir vergisinin beyana dayalı bir vergi sistemine tabi olmasına rağmen tevkifat sistemine dayalı bir hal aldığı anlaşılmıştır. Ayrıca 2017 yılında asgari ve diğer ücretliler üzerinden tevkif edilen tutarın, toplam tevkifat tutarı içindeki oranının %63’lere kadar yükselmesi, ücretliler üzerindeki vergi yükünün oldukça arttığını göstermiştir. Ücretliler üzerinde vergi yükünün her geçen yıl artması ve ücretli kesimin diğer gelir unsurlarını elde eden kesime göre giderlerini matrahından düşmemesi gibi nedenlerle bu konuda vergilerin gelir dağılımı adaletini sağlamada olumsuz etki yarattığı sonucuna varılmıştır.

Çalışmada son olarak, Türkiye’de servet ve harcama üzerinden alınan vergilerin gelir dağılımı üzerindeki etkileri incelenmesinin yanı sıra Türkiye ile çeşitli ülkelerin vergi uygulamalarının karşılaştırılmaları yapılmıştır. Vergilerin Türkiye’deki gelir dağılımı adaletsizliğini gidermesi adına, Türkiye’de uygulanmak da olan mevcut vergi sistemlerinde yapılması gereken değişiklikler ve farklı ülkelerde uygulanan vergi sistemlerinden hangilerinin Türkiye’de uygulanması gerektiği konusunda önerilerde bulunulmuştur. Bu öneriler içinde ön plana çıkanlar kısaca şunlardır;

- Ülkemizde yüksek enflasyon olması nedeniyle mükelleflerin satın alma gücü artmamasına rağmen mükelleflerin gelirlerindeki nominal artış nedeniyle özellikle artan oranlı vergi tarifesi uygulanmasında daha fazla vergi yükü ile karşı karşıya gelmektedirler. Bu nedenle artan oranlı tarife uygulamasında dilimlerin enflasyon oranında artması ve enflasyon rakamları bireylerin satın alma gücünü doğru olarak tespit edilmesini sağlayacak kriterler üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Ayrıca günümüzde 4 vergi dilimine sahip gelir vergisi tarifesinin vergi dilimleri, geçmiş uygulamalarda olduğu gibi arttırılmalıdır.

- Artan oranlı gelir vergisi tarifesi dilimleri belirlenirken enflasyon oranlarının dikkate alınmasının yanı sıra asgari ücretlinin bir yıl içinde elde ettiği toplam gelirin ne kadar olduğu da dikkate alınmalı ve bunun sonucunda birinci gelir vergisi dilimi, asgari ücretlinin bir yıl boyunca elde ettiği toplam gelir tutarını geçmemelidir. Bu sayede asgari ücretlinin ikinci gelir vergisi dilimine girmesi nedeniyle Ocak ayında aldığı net ücret ile Ekim, Kasım ve Aralık aylarında aldığı net ücretin farklı olmaması adına 2018 yılında 7103 Sayılı Kanun ile getirilen asgari geçim indirimi ilavesi yapılmasına ilişkin düzenlemeye de gerek kalmayacaktır.
- Ülkemizde 2005 yılı sonuna kadar ücret gelirleri ile diğer gelir unsurlarının farklı vergi tarifeleri ile hesaplanması uygulamasına geri dönmeli ve ücret geliri elde eden mükellefler üzerindeki vergi yükü azaltılmalıdır. Ayrıca ücretliler için uygulanacak vergi oranları ve dilim sayıları detaylı bir araştırma sonucunda düzenlenmelidir. Çünkü mevcut vergi sistemimizde yüksek ücret geliri elde eden mükellefler belli bir gelir seviyesinden sonra artan oranlı vergileme yerine düz oranlı bir vergileme ile karşı karşıya kalmaktadır.
- Ülkemiz uygulanan vergi sistemleri içinde belirlenen vergi oranlarının, daha fazla mükellefe ulaşmasını sağlayacak düzeyde olması ve vergi kayıp kaçığının azalması gerekmektedir. Bu sayede tüm mükelleflerin üzerinde oluşan vergi yükü kademeli olarak azalacak ve mükelleflerin azalan vergi yükü sayesinde tasarrufları ve yatırımları artabilecektir.
- Ülkemizde 2001 – 2018 yılları arasında toplam vergi gelirleri içinde ortalama %65 civarında olan dolaylı vergi gelirleri oranının düşürülmesi gerekmektedir. Ayrıca vergilendirmede ödeme gücünü dikkate alan, en az geçim indirimi, artan oranlı vergi tarifesi ve ayırma ilkesi gibi uygulamaları bünyesinde barındıran dolaysız vergilerin toplam vergi gelirleri içindeki payı artırılmalıdır. Bu sayede düşük ve sabit gelir seviyesine sahip grupların çok daha fazla vergi yükü ile karşı karşıya kalması azalacaktır.
- Almanya’da uygulanan gelir vergisi tarifesinde olduğu gibi, ülkemizde uygulanan gelir vergisi tarifesinde de mükelleflerin yaşamlarını devam ettirebilmeleri için elde etmeleri gereken asgari düzeydeki gelirlerine %0 vergi oranı uygulanarak vergi dışı bırakılması gerekmektedir.

- Fransa’da uygulanan kurumlar vergisi örnek alınarak ülkemizde de kurumlar vergisi oranları, mükellef kurumların bir hesap dönemi içindeki mal veya hizmet alış satışlarına göre tespit edilecek olan büyüklüklerine göre düşürülmeli veya artırılmalıdır.
- Sonraki Döneme Devreden Katma Değer Vergisi Uygulaması ile mükelleflerin tasarruflarında veya yatırımlarında değerlendirebilecekleri tutarların, ülkemizde yüksek enflasyon nedeniyle her geçen gün azaldığı görülmektedir. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunun da yapılacak değişiklik ile İngiltere’de uygulanmakta olan Katma Değer Vergisi Kanunun da olduğu gibi sonraki döneme devreden katma değer vergisinin, mükellefler tarafından talep edilmesi halinde iade alınabilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak ülkemiz, OECD ülkeleri arasında 0.43 civarı Gini katsayısına sahip olması ile son yıllar da gelir dağılımı konusunda en adaletsiz ülke konumundadır. Gelir dağılımı adaletinin olup olmadığını gösteren Gini katsayısının ülkemizde bu kadar yüksek olmasının nedenini sadece vergiler üzerinden açıklamak elbette mümkün değildir. Gini katsayısını etkileyen ülkemizde ekonomik, siyasi ve sosyal birçok etken olduğu herkes tarafından kabul edilmektedir. Ancak ülkemizin ekonomik, siyasi ve sosyal yapısını doğrudan ve derinden etkileyen unsurlar içinde ön plana çıkmış olan vergilerin, gelir dağılımının adil olması adına yarattığı olumlu veya olumsuz etkilerde göz ardı edilmemelidir.

KAYNAKÇA

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu

1391 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 11 Ağustos 1970 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 23 Şubat 1963 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 08 Haziran 1959 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

A Guide to UK Taxation, 2013.

AÇIKGÖZ, Şenay (2006), “Türkiye’de Vergi Gelirleri, Vergi Yapısı ve Büyüme İlişkisi: 1968 – 2006”, Gazi Üniversitesi İktisat Bölümü, Ekonomik Yaklaşım.

AKDOĞAN, Abdurrahman (2009), Kamu Maliyesi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 13.Baskı, Ankara: Gazi Kitapevi.

-----, 1980. Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım. Ankara İktisadi Ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137, Ankara.

-----, 1999. Kamu Maliyesi, Gazi kitapevi, Ankara.

AKTAN Coşkun Can, Vural İstiklal Yaşar “Başlıca Fonksiyonel Gelir Dağılımı Teorileri ve Bölüşüm Adaleti” Hak-İş Konfederasyonu Yayınları, Ankara, 2002.

ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz, Vergi ve Hukuk, Bilanço Dergisi, Boyut Matbaacılık, Ankara, 1991.

Alman Gelir Vergisi Kanunu, http://www.gesetze-im-internet.de/estg/_32a.html, Erişim tarihi:07.11.2017.

Alman Kurumlar Vergisi Kanunu, https://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/BJNR025990976.html Erişim Tarihi:11.11.2017.

Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, E.1994/80, K.1995/27.

Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995, E.1995/6, K.1995/29.

- ANDREW Barnard, Steve Howell and Robert Smith (2011). Effects Of Taxes And Benefits On Household Income Statistical Bulletin - 2009/2010. Office For National Statistics.
- ARTHUR Jatteau, Historical Evolution Of Income Tax In France And The US, April 6, 2010.
- ATAÇ, Beyhan; İzzettin Önder ve Salih Turhan (2004), Maliye Politikası, (Editör: Engin Ataç), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 1580, Eskişehir.
- ATKINSON, A. B. (1975). The Economics of Inequality, Clarendon Press, Oxford.
- , (1980). "On The Measurement Of Inequality", Wealth, Income, and Inequality, (Ed. Atkinson, A.B.), Second Edition, Oxford University Press.
- AYKAÇ, Mustafa, Dağdemir, Özcan, "Gelir Dağılımı ve Yoksulluk", Anadolu Üniversitesi Yayınevi, Eskişehir, 2013.
- BATIREL; "Az Gelişmiş Ülkelerin Vergi Yapısı", İ.İ.T.İ.A Yayını, İstanbul-1978.
- BİLİCİ, Nurettin "Vergi Hukuku", Seçkin Yayıncılık Ankara, 2006.
- BUDAK, Tamer, Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- BULUTOĞLU, Kenan, Kamu Ekonomisine Giriş, İstanbul, 2003.
- , Türk Vergi Sistemi, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 2004.
- CAYCIK, Bülent, Vergi Sistemimizde Koruma ve Teşik Esasları, İstanbul, 1968.
- COWELL, A. F. (2011). Measuring Inequality, Third Edition, Oxford University Press: New York.
- ÇAĞAN, Nami Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- ÇALIŞKAN, Şadan (2010), "Türkiye'de Gelir Eşitsizliği ve Yoksulluk", Sosyal Siyaset Konferansları, Sayı: 59, 2010/2.
- ÇİÇEK, Serdar ve Çiçek, Hüseyin Güçlü (2008), "Veraset ve İntikal Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Analiz: Türkiye, İngiltere ve Almanya Uygulamaları", Vergi Sorunları Dergisi, 235.

- DAĞ, Mehmet, Kızılkaya Fatma, “Türkiye’de Vergi Gelirleri- Ekonomik Büyüme İlişkisi: Dönemsel Bir Analiz” Eylül 2018.
- Data On Taxation of United Kingdom, 2015, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/economic-analysis-taxation/data-taxation_en Erişim:19.11.2017.
- DELOİTTE, Germany Highlights, 2017.
- , Taxation and Investment in United Kingdom, 2015.
- DİKMEN, Orhan (1973). Maliye dersleri: giriş ve genel vergi teorisi. İstanbul: Fakülteler Matbaası.
- , Asgari Geçim İndirimi, Sermet Matbaası, İstanbul, 1956.
- DUMAN, Mehmet “Emlak Vergisi ve Belediye Gelirleri İçerisindeki Payı” Vergi Raporu Dergisi, Sayı 177, 2014.
- Einkommensteuergesetz(ESStG),(Alman Gelir Vergisi Kanunu), <https://www.gesetze-im-internet.de/estg/>, Erişim Tarihi:07.11.2017.
- EKER, Aytaç, Kamusal Maliye Doğuş Matbaacılık Yayınevi, İzmir, 1996.
- EKİNCİ, Filiz, Gelir Vergisi Tarifesi: Almanya ve Türkiye Uygulamasının Karşılaştırılması, 2012.
- ERÇAKAR, Mehmet Emin, Güvenoğlu Hüseyin “Türkiye’de Gelir Dağılımı ve Sosyal Koruma Harcamalarına Bir Bakış” Sosyal Bilimler Metinleri, 2018, Sayı 1.
- ERKAN, Osman, “İktisadi Düşünce de Vergi Politikalarının Gelişimi”, Eylül 2004.
- ERTAŞ, Bilal Levent, Motorlu Taşıtlar Vergisinin Binek Otomobiller Açısından Değerlendirilmesi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 167, 2013.
- ETGÜ, Mehmet Akif, Kamu Hukukunda Mülkiyet Hakkı ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Mülkiyet Hakkına Bakışı, XII Levha Yayınları, İstanbul, 2009.
- GEORGE Osborne MP, Lord Green, A Guide to UK Taxation, 2013.
- GERÇEK, Adnan, “ 6009 Sayılı Kanundan Sonra Ücretlilerin Vergilendirilmesi Adil mi?” Bursa Bilanço Dergisi, Ocak- Şubat 2011.
- HARDY, Fischer, Tax On Corporate Transactions In Germany: Overview, 2016.

<http://enter-france.com/investment-guide/french-tax-system> Erişim tarihi: 03.12.2017.

<http://enter-france.com/investment-guide/french-tax-system> Erişim tarihi: 07.12.2017.

<http://enter-france.com/investment-guide/french-tax-system>, Erişim:28.11.2017.

<http://taxsummaries.pwc.com/ID/Germany-Individual-Taxes-on-personal-income>
Erişim:10.11.2017.

<http://tra.org/wp-content/uploads/2016/02/France-VAT-Guidebook.pdf>, Erişim tarihi:
12.12.2017.

<http://www.bundesfinanzministerium.de> Erişim:14.11.2017.

[http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/
Articles/2017-20-10-tax-revenue-october-2017.html](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/EN/Standardartikel/Topics/Taxation/Articles/2017-20-10-tax-revenue-october-2017.html).

<http://www.cfe-eutax.org/taxation/income-taxes/corporate-tax/united-kingdom>,
Erişim:22.11.2017.

<http://www.franceaccountants.com/tax.html>; Erişim tarihi: 01.12.2017.

<http://www.franceaccountants.com/tax.html>; Erişim tarihi: 28.11.2017.

<http://www.lawyersfrance.eu/corporate-tax-in-france>, Erişim tarihi: 07.12.2017.

[http://www.linternaute.com/argent/guide-de-vos-finances/1408486-l-impot-sur-les-
societes-is](http://www.linternaute.com/argent/guide-de-vos-finances/1408486-l-impot-sur-les-societes-is) Erişim tarihi: 07.12.2017.

<https://1office.co/uk/blog/uk-tax-system-explained-foreigners/> Erişim:21.11.2017.

<https://tradingeconomics.com/france/corporate-tax-rate>; Erişim tarihi: 08.12.2017.

[https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-
tax-liability/allowances](https://www.french-property.com/guides/france/finance-taxation/taxation/calculation-tax-liability/allowances); Erişim tarihi: 03.12.2017.

[https://www.french-property.com/guides/france/financetaxation/taxation/calculation-
tax-liability/rates](https://www.french-property.com/guides/france/financetaxation/taxation/calculation-tax-liability/rates); Erişim tarihi: 03.12.2017.

[https://www.french-property.com/guides/france/financetaxation/taxation/calculation-
tax-liability/rates/](https://www.french-property.com/guides/france/financetaxation/taxation/calculation-tax-liability/rates/); Erişim tarihi: 03.12.2017.

<https://www.gov.uk/browse/tax/vat>, Erişim:26.11.2017.

<https://www.gov.uk/corporation-tax-rates>, Erişim:23.11.2017.

<https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services>,
Erişim:25.11.2017.

<https://www.gov.uk/income-tax> Erişim:21.11.2017.

<https://www.gov.uk/income-tax-rates> Erişim:22.11.2017.

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/1994/23/contents>, Erişim:26.11.2017.

<https://www.l-expert-comptable.com/a/532105-comment-fonctionne-l-impot-sur-les-societes.html> Erişim tarihi: 05.12.2017.

<https://www.l-expert-comptable.com/a/532105-comment-fonctionne-l-impot-sur-les-societes.html> Erişim tarihi: 07.12.2017.

https://www.performancepublique.budget.gouv.fr/sites/performance_publique/files/files/documents/ressources_documentaires/SMB/2016/situation_mensuelle_budget_etat_31122016.pdf, Erişim tarihi: 09.12.2017.

HYMAN, D. N. (1987). Public Finance: a contemporary application of theory to policy. Second Edition. Chicago:The Dryden Press.

IBDF, Personal Income Tax System In Germany,2015.

IBDF, Personal Income Tax System In Germany, 2012. (IBDF - International Bureau of Fiscal Documentation)

IŞIK Nihat, "Sektörel Gelir Dağılımının Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkisi" Sayı 11 Yıl 9 Aralık 2006.

İLHAN, Gökalp. (2007). "Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sisteminin Uyumu". Uluslararası insan Bilimleri Dergisi, Cilt:4, Sayı:2

KALDOR, Nicholas, Essays on Economic Policy I, London:Duckworth, 1980.

-----, The Review of Economic Studies, 1955-1956.

KARAKOÇ, Güven, Özel Tüketim Vergisinin Vergi Sistemimizdeki Yeri ve Önemi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 64, 2003.

KARŞIYAKA, Hande, Avrupa Birliği Ülkeleri Vergi Yargı Sistemleri Çerçevesinde Türk Vergi Yargı Sisteminin Değerlendirilmesi, Gazi Üniversitesi Sosyal

Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı(yayınlanmış yüksek lisans tezi), Ankara 2012.

KAZGAN, Gülten, İktisadi Düşünce veya Politik İktisadın Evrimi, Remzi Kitabevi, Mayıs 1993, s.56-58.

KIRBAŞ, Sadık, Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

KOLÇAK, Meşhure, Türk Vergi Sistemi, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum, 1994.

KÖPRÜ, M.Fatih, Vergide Gündem, 2017.

KPMG, Germany Income Tax, 2017.
(<https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2011/12/germany-income-tax.html>)

MUTLU Ayşegül, Çelen Mustafa, “Dolaylı ve Dolaysız Vergilerin Türk Mali Sistemi İçerisindeki Yeri: Siyasi, Sosyal ve Ekonomik Sonuçlar” TUSİAD-T/2012-10/532 İstanbul, Ekim 2012.

NADAROĞLU, Halil, Kamu Maliyesi Teorisi, Beta Basım Yayınevi, Ankara, 1998.

NAZALI, Ersin, Fransa Gelir Vergisi Sisteminde Faiz Ve Kar Paylarının Vergilendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi, 2008.

OECD, Worldwide Corporate Tax Guide, 2016.

OECD, Worldwide Corporate Tax Guide, 2017.

ORGAN İbrahim, Çiftçi Taha Emre, “Türkiye’de Emlak Vergisi Uygulamasından Kaynaklanan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” Ekim 2015, Sayı 8.

Overview Of The French Tax System Legislation In Force As At 31 December 2016.

ÖNCEL, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami (2010), **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş, Değişiklikler İşlenmiş 18. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi.

-----, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.

ÖNER, E. (2005), *Osmanlı İmparatorluğu ve Cumhuriyet Döneminde Mali İdare*, 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı - Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Ankara.

ÖZ Ersan, Kutbay Hüseyin, Buzkıran Davut, “Türk Servet Vergisi Sistemine Modern Bir Yaklaşım” 2014, Gümrük ve Ticaret Dergisi.

- ÖZYER, Mehmet Ali, Vergilerin Gelir Eşitsizliğine Etkisi, Ankara, 2014, (Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001).
- Revenue Statistics: 1965-2017 - © OECD 2018 Table 3.6-3.12
- SABAN, Nihal, Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2005.
- SAĞBAŞ, İsa, Vergi Teorisi, Anadolu Üniversitesi Web Ofset, Eskişehir, 2013.
- SEN, A. (1973). On Economic Inequality, Clarendon Press: Oxford.
- SUSAM, Nazan ve Nagihan Oktayer (2007), “Türkiye Ekonomisinde Genel Bütçe Vergi Gelirleri İçinde Dolaysız ve Dolaylı Vergiler (1995–2005)”, İstanbul Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt: 21, Sayı: 2.
- ŞENYÜZ, Doğan, “Türk Vergi Sistemi” Ekin Basım Yayın, Bursa, 2017.
- TBMM, Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı, <https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d22/c148/tbmm22148069ss1346.pdf> Erişim. 14.02.2019.
- TEKİN, F. (1978). Artan oranlılık ve Türk gelir vergisindeki uygulaması. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları.
- TOSUNER, Mehmet ve Bay, H. ve Sirkeci, O. (2009) “Almanya’da 2008-2009 Vergi Reformları Türk Girişimciler Açısından Vergi Uygulamaları Ve Teşvikler”, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi.
- TOSUNER, Mehmet ve Arıkan, Zeynep, 2013. Türk Vergi Sistemi, Kanyılmaz Matbaası, İzmir.
- TUNCER, Selahattin, “Sakatlık ve Vergi Sorunları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 2, Ekim 1981.
- , Vergi Uygulamaları, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984.
- TURHAN, Salih, Vergi Teorisi, İstanbul, 1982.
- TÜİK, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?alt_id=1011, 2015.
- TÜRK, İsmail, Kamu Maliyesi, Turhan Kitabevi, Ankara, 1992.
- , Maliye Politikası, Turhan Kitabevi, 10.Baskı, Ankara, 1994.

- TÜSİAD (2000) Türkiye’de Bireysel Gelir Dağılımı ve Yoksulluk: Avrupa Birliği İle Karşılaştırma, Yayın No: TÜSİAD-T/2000-12/295, İstanbul.
- UBAY, Birol, İngiltere Gelir Vergisi Sistemi, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 167, 2013.
- ULUATAM, Özhan, Örnekler-Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990.
- ULUTÜRK Süleyman, “Gelir, Gelir Dağılımı Yaklaşımları ve Devletin Rolü” İstanbul Üniversitesi 47. Seri, 2005.
- Umsatzsteuergesetz, m.12
- VİCTOR, Adam (31 December 2010). "VAT: A Brief History Of Tax". The Guardian
- World Bank (2005). “Equity And Development”, World Development Report 2006, Oxford University Press: Oxford.
- Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide France, 2017.
- YAY, Gülsün Gürkan (2001), “Chicago Okulu, Milton Friedman ve Monetarizm”, Liberal Düşünce, Sayı: 24.
- YERELİ, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata (2011), “Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi” Maliye Dergisi, Sayı: 161.
- YILMAZ, Gülay Akgül, “Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergi Adaleti İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi” Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi, 2006, C. XXI.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

TEZ ÇOĞALTMA VE ELEKTRONİK YAYIMLAMA İZİN FORMU

Yazar Adı Soyadı	Çağatay UZUNYILMAZ
Tez Adı	Vergi ve Gelir Dağılımı Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği
Enstitü	Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı	İktisat
Tez Türü	Yüksek Lisans
Tez Danışman(lar)ı	Prof. Dr. Nalan ÖLMEZOĞULLARI
Çoğaltma (Fotokopi Çekim) İzni Kısıtlama	<input type="checkbox"/> Patent Kısıt (2 yıl) <input type="checkbox"/> Genel Kısıt (6 ay) <input checked="" type="checkbox"/> Tezimin elektronik ortamda yayımlanmasına izin veriyorum.

Hazırlamış olduğum tezimin belirttiğim hususlar dikkate alınarak, fikri mülkiyet haklarım saklı kalmak üzere Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı tarafından hizmete sunulmasına izin verdiğimi beyan ederim.

Tarih : 30.07.2019

İmza :

