



**GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN EKONOMİK ANALİZİ
(2003-2020)**

Hüseyin SARIKAYA
Yüksek Lisans Tezi
Danışman: Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ
Haziran, 2020

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN EKONOMİK ANALİZİ
(2003-2020)

Hazırlayan
Hüseyin SARIKAYA

Danışman
Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ

AFYONKARAHİSAR-2020

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “Gelir Vergisi Tariflerinin Ekonomik Analizi (2003-2020)” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin Kaynakça ’da gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.... / / 2020
İmza

Hüseyin SARIKAYA

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

İmza

Tez Danışmanı :

Jüri Üyeleri :

Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans öğrencisi Hüseyin SARIKAYA’ nın “Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Analizi (2003-2020)” başlıklı tezi/...../ 2020 tarihinde saat’de Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca, yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek () oybirliği – () oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

İmza

Prof. Dr.....

Sosyal Bilimler Enstitü Müdürü

ÖZET

GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN EKONOMİK ANALİZİ (2003-2020)

Hüseyin SARIKAYA

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANA BİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ

Türkiye’de gelir vergisinde artan oranlı tarife kullanılmaktadır. Bu uygulamanın iki temel avantajı ve amacı bulunmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi ile vergi ödeme gücü tespit edilmekte ve dikey vergi adaleti gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır. Bu çalışmada 2003-2020 dönemi gelir vergisi tarifeleri analiz edilmiştir. Gelir vergisi tarifelerinin dikey adaleti sağlamada başarısı ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oranı göstergeleri ile incelenmiştir. Bulgular tarifelerin dikey adalet amacını gerçekleştirmede başarılı olduğunu göstermektedir. Tarifelerin uzunluk ve yükseklik farkları sonuçları dönem sürecinde yükseklik farkı sabitken, uzunluk farkının arttığını göstermektedir. Bu bulgu zayıf artan oranlı tarife uygulandığını göstermektedir. Gelir vergisinin konjonktürel esnekliğinin dönem ortalamasının 1,60 olarak gerçekleşmesi gelir vergisi hasılatındaki artışının GSYH artışından daha fazla olduğunu göstermektedir. Bu bulgu uygulanan gelir vergisi tarifelerinin bir çıktısıdır ve gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcılık işlevi görebilmesi açısından olumludur. Gelir vergisi tarifeleri kullanılarak hesaplanmış reel gelir vergisi bulguları, reel verginin oldukça stabil olduğunu göstermektedir. Bulgular, 2010 ve 2011 hariç, gelir vergisi tarifelerinin enflasyonu dikkate alarak hazırlandığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Vergi tarifesi, Gelir vergisi, Ortalama vergi oranı, Marjinal vergi oranı.

ABSTRACT

ECONOMIC ANALYSIS OF INCOME TAX TARIFFS (2003-2020)

Hüseyin SARIKAYA

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF FINANCE
MASTERS'S THESIS**

June, 2020

Advisor: Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ

Progressive income taxation is used in Turkey. This application has two main advantages and purposes. The tax payment power is determined and vertical tax justice is tried to be realized by progressive income tax. In this study, income tax tariffs for the period of 2003-2020 is analyzed. The success of income tax tariffs in providing vertical justice is examined by average tax rate and marginal tax rate indicators. The findings show that the tariffs are successful in achieving the goal of vertical equity. The results of the length and height differences of the tariffs show that the height difference increased while the height difference was constant during the period. This finding shows that a weak increasing rate tariff is applied. The cyclical flexibility of income tax is 1.60, which means that the increase in income tax revenues is higher than the increase in GDP. This finding is an output of the applied income tax tariffs and is positive in terms of the fact that income tax can function as an automatic stabilization. Real income tax findings calculated using income tax tariffs show that real tax is very stable. Findings show that excluding 2010 and 2011, income tax tariffs are prepared taking into account inflation.

Keywords: Tax tariff, Tax zone, Income tax, Average tax rate, Marginal tax rate.

ÖN SÖZ

“Gelir Vergisi Tarifelerinin Ekonomik Analizi (2003-2020)” konulu yüksek lisans tezinin ortaya çıkarılmasında benden görüşlerini, yardım ve desteğini esirgemeyen, engin bilgi ve tecrübesiyle yol gösteren değerli hocam, danışmanım Prof. Dr. İsa SAĞBAŞ’ a, ihtiyaç duyduğum her an desteğini eksik etmeyen hocam Dr. Öğr. Üye. Bülent ALTAY’a teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Kendimi geliştirmemde emeği olan bütün hocalarıma, beni bu günlere getiren ve hiçbir desteği esirgemeyen aileme teşekkürü borç bilirim.

Hüseyin SARIKAYA
2020,Afyonkarahisar



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YEMİN METNİ.....	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖN SÖZ	vi
İÇİNDEKİLER.....	vii
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLEMEYE YÖNELİK TEORİK ÇERÇEVE

1. VERGİLEME İLKELERİ	4
1.1. VERGİLEMEDE ADALET	5
1.2. VERGİLEMEDE GENELLİK	7
1.3. VERGİLEMEDE BASİTLİK	8
1.4. VERGİLEMEDE ETKİNLİK	9
1.5. VERGİLEMEDE İSTİKRAR	9
2. VERGİ TARİFESİ KAVRAMI VE TÜRLERİ	10
2.1. TANIMLAMALAR.....	10
2.2. VERGİ TARİFESİ	11
2.2.1. Vergi Tarifesinin Temel Unsurları	11
2.2.2. Vergi Tarife Türleri	13
2.3 DÜZ VE ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI	19
2.4 DÜZ VE ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ	22
2.4.1. Mikro Ekonomik Etkileri	22
2.4.2. Makro Ekonomik Etkileri	24

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNİN TEORİK TEMELLERİ VE TÜRKİYE UYGULAMALARI

1. GELİR VERGİSİ KAVRAMI VE VERGİYE ESAS GELİR	26
1.1. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET	28
1.2. RASYONEL GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN İLKELERİ	30
2. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ TARİFELERİ VE DEĞİŞİMLERİ.....	32
2.1. SABİT TARİFELER DÖNEMİ	32
2.2. DEĞİŞKEN VERGİ ORANLI TARİFELER DÖNEMİ.....	34
2.2.1. 1981-1985 Dönemi	34

2.2.2. 1986-Haziran 1998 Dönemi	35
2.2.3. Temmuz-Aralık 1998 Dönemi.....	36
2.2.4. 1999-2004 Dönemi	38
2.2.5. 2005-2018 Dönemi	40
2.3. TÜRKİYE’DEKİ GELİR VERGİSİ TARİFELERİNE YÖNELİK GENEL DEĞERLENDİRME	42

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN EKONOMİK GÖSTERGELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KONUSU	45
2. ARAŞTIRMANIN VERİ SETİ	45
3. ANALİZ VE BULGULAR	45
SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME	58
KAYNAKÇA.....	60
ÖZGEÇMİŞ	62

TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesine İlişkin Hesaplama	15
Tablo 2. 2020 Yılı Takvim Gelirleri–Dilim Usulu Artan Oranlı Tarife	16
Tablo 3. Düz Ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırılması	20
Tablo 4. Sabit Tarifeler Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri	33
Tablo 5. 1986-1993 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri	35
Tablo 6. Temmuz-Aralık 1998 Dönemi Gelir Vergisi Tarifesi	37
Tablo 7. 1999 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	38
Tablo 8. 2005 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	40
Tablo 9. 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi.....	42
Tablo10. Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifelerine Yönelik Genel Değerlendirme	42
Tablo 11. 2003-2005 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri.....	46
Tablo 12. 2006-2020 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri.....	47
Tablo 13. 2003-2005 Dönemi Ortalama Vergi Oranı Hesaplamaları.....	48
Tablo 14. 2006-2020 Dönemi Ortalama Vergi Oranı Hesaplamaları.....	49
Tablo 15. 2003-2020 Dönemi Ortalama Vergi Oranı Hesaplamaları.....	50
Tablo 16. Uzunluk Ve Yükseklik Farkları (2003-2020).....	52
Tablo 17. Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı.....	54
Tablo 18. Toplam Vergi Gelirlerinin Ve Gelir Vergisinin Konjektürel Esnekliği	55
Tablo 19: 2003-2019 Dönemi Reel Gelir Vergisi Hesaplanması	56

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1. Artan Oranlı Vergi Tarifesi	14
Şekil 2. Düz Oranlı Vergi Tarifesi	18
Şekil 3. Azalan Oranlı Vergi Tarifesi.....	19
Şekil 4. Vergi – Yatırım İlişkisi	23
Şekil 5. Laffer Eğrisi	25
Grafik 1: 2003-2019 Dönemi Reel Gelir Vergisine Göre Ortalama Vergi Oranı	56



GİRİŞ

Toplumsal yaşama geçiş ile birlikte, toplumsal sürdürülebilirliğin korunması noktasında, bir otoriteye bir örgütlenmeye duyulan ihtiyaç neticesinde devlet olgusu ortaya çıkmıştır. Tarihsel süreçte, devlet olgusu konjonktürel değişimlerden ve toplumsal-kültürel değişimlerden ve ihtiyaçlardan etkilenecek evrimleşmiştir. Ancak değişmeyen en önemli hususlardan bir tanesi, devletlerin toplumsal sürdürülebilirliği korumaya yönelik olarak gerçekleştirmesi gereken fonksiyonlarına yönelik gelir elde etmeye ilişkin ihtiyacıdır. Devletler gelirlerini farklı yollardan elde etmektedirler. Bu yollardan bir tanesi, ülkelerindeki gerçek ve tüzel kişilerden vergi toplamak şeklindedir. Vergiler dolaylı ya da dolaysız olarak farklı tarifeler çerçevesinde toplanmaktadır ve bu sistematik, devletin maliye ve vergilendirme politikaları ile direkt olarak ilişkilidir.

Yürütülen bu tez çalışması kapsamında, Türkiye vergi politikaları kapsamında, devletin önemli bir gelir kaynağını oluşturan, gerçek kişilerden tahsil edilen gelir vergileri ve bu gelir vergilerine ilişkin ekonomik analiz ele alınmıştır. Bu çerçevede öncelikle vergilendirme nedir? Sorusunun yanıtlanmasına yönelik teorik bir çerçeve çizilmiş, vergilemeye yönelik ilkeler, vergi tarifesi kavram ve türleri değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme çerçevesinde, vergiye yönelik ekonomik analizlerin yapılması noktasında önemli olan farklı vergi türlerinden (marjinal vergi, ortalama vergi gibi) ve uzunluk farkı-yükseklik farkı gibi indeks değerler ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, gelir vergisine ilişkin teorik temeller ve Türkiye'deki uygulamalar ele alınmıştır. Öncelikle gelir kavramı tanımlanmış ve vergiye esasa gelir nedir? Sorusunun yanıtı yürürlükteki yasal mevzuat kapsamında değerlendirilmiştir. Gelir vergisine yönelik mükellefiyet değerlendirildikten sonra rasyonel olarak nitelendirilebilecek gelir vergisi tarifesine yönelik ilkeler detaylandırılmıştır. Bu genel değerlendirmelerden sonra, Türkiye'deki gelir vergisi uygulamalarına yönelik tarifeler ve tarifelerdeki değişimler dönemselsel olarak ele alınarak, dönemler itibariyle, yükseklik ve uzunluk farkları değerlendirilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde son olarak gelir

vergisine ilişkin ekonomik göstergelere dayalı yürütülen seçilmiş araştırmalar derlenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, 2003-2020 yılları arasında, Türkiye’de uygulanan gelir vergisi tarifeleri, dilimler ve oranları itibariyle ele alınarak, marjinal vergi yükü, ortalama vergi yükü, bu yükler arasındaki ilişki düzeyleri ve son olarak da matrah belirleme noktasında son derece önemli olan enflasyon ve kişi başı düşen milli gelir değerlerinin Türk vergi sistemi kapsamında vergi otoritesi tarafından dikkate alınıp alınmadığına yönelik olarak indeks hesaplamaları yapılmış ve gelir vergisi tarife dilimleri bu indeks hesaplamaları kapsamında değerlendirilerek mali sürüklenmenin etkisi değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİLENDİRMEYE YÖNELİK TEORİK ÇERÇEVE

Yürütülen tez çalışmasının birinci bölümünde, vergileme kavramına ilişkin teorik çerçeve çizilmiştir. Bu kapsamda öncelikle vergilemenin esasını oluşturan ilkeler detaylandırılmıştır. Daha sonra vergi tarifesi kavramı ele alınmış ve tarife türleri detaylı bir şekilde etkileri kapsamında değerlendirilmiştir.

Bu değerlendirmelere geçmeden önce vergi nedir? Sorusuna yönelik özet bir yanıt vermek faydalı olacaktır. Vergi en temel anlamda, kamu tarafından sunulan hizmetlerin, otorite tarafından gerçekleştirilen giderlerin ve borçlanma maliyetleri çerçevesinde ortaya çıkan yükümlülüklerin karşılanmasına yönelik olarak, dayanağını egemenlik gücünden alan, karşılıksız olarak kişilerden tahsil edilen ödemeler şeklinde tanımlanmaktadır (Nadaroğlu, 2000: 184).

Günümüz piyasalarında ve devlet yapılarında ele alındığında, vergi kavramı yalnızca finansal yöne sahip olan bir kavram değildir. Vergi, eş zamanlı olarak ekonomik ve sosyal hayat üzerinde düzenleyici rolü olan, toplumsal refah ile ilişkilendirilen, devletin kalkınması üzerinde etki sahibi olan önemli bir kavram olarak kabul edilmektedir.

Vergi, egemenlik gücüne sahip olan devletin, otoritesi kapsamında kullandığı bir araçtır ve bu çerçevede, devletin yönetsel anlayışı, amaç ve hedefleri doğrultusunda, kamu fonksiyonlarının yerine getirilmesine yönelik olarak, ülke vatandaşlarından, tüzel kişilerden karşılıksız olarak alınan tutarlar / fonlardır.

Direkt olarak gerçek ya da tüzel kişilerden toplanan fon niteliğindeki vergilerin, kamu düzenine, ekonomik kalkınmaya ve toplumsal refaha yönelik katma değer sağlaması ve vergi sisteminin sürdürülebilirliğine faydalı olması noktasında, vergi ile ilgili süreçlerin ya da diğer bir ifade ile vergilemenin bir takım ilkeler ve kabuller doğrultusunda gerçekleştirilmesi önemlidir.

1. VERGİLEME İLKELERİ

Vergilemeye ilişkin ilkeler, maliye biliminin tarihi kadar eskidir. Diğer bir ifade ile *maliye* kavramının doğuşu ile birlikte vergilemeye ilişkin ilkelerde ortaya konulmaya başlamıştır. Pek tabi, vergileme ilkeleri, her kavram gibi, tarihsel süreçte yaşanan devinimlerden, piyasalardaki değişimlerden ve değişen ihtiyaçlardan etkilenecek günümüzdeki halini almıştır. Vergileme ilkeleri ile ilgili olarak değişmeyen tek kabul, verginin objektif bir ilke olarak nitelendirilmesidir. Verginin finansal, mali ve sosyal açılardan zaman içerisinde değişime uğradığı kabul edilmektedir ve fakat vergilemeye ilişkin genel normların aynı kaldığı kabulü hâkimdir (Turhan, 1998: 190). Diğer bir ifade ile değişim ve devinim “*vergilemenin temel amacı olan adil, sürdürülebilir, etkili ve sade bir vergi sistemi oluşturma amacı*” etrafında gelişmektedir. Vergilemenin ilkeleri, tarihsel süreç boyunca bu temel amaçların etrafında gelişmiştir ve bu kapsamda da vergileme süreçlerine yönelik fonksiyonel beklentilerin gerçekleştirilmesi noktasında göz önünde tutulması gereken ilkeler olarak değerlendirilmektedir (Nadaroğlu, 2000: 307).

Vergileme ilkelerinin günümüz ekonomilerindeki durumunu değerlendirmeden önce, tarihsel süreçteki devinimini ve değişimini incelemenin faydalı olduğu düşünülmektedir. Vergileme ilkelerine yönelik temel fikirlerin yazılı olarak ortaya konulması ve yaklaşımlar kapsamında ele alınması ilk olarak on beşinci yüzyıl sonlarında gerçekleşmiştir. Bu ilkelerin temel dayanağı vergi reformu oluşturmak, vergilendirme sistemini sürdürülebilir etkinlik açısından yenileme ve vergi mükellefler ile vergi otoritesi arasındaki ilişkisel bağ kuvvetlendirme amacı taşımakta olan araştırmalara halen konu olacak derinlikte ilkeler olarak kabul edilmektedir (Şinkünienė, 2005: 177). Bu dönemdeki vergileme ilkelerinin temelinde, vergi mükelleflerin rıza göstererek vermeyi kabul ettiği bir kavram olarak değerlendirilmektedir. Hukukta yer alan mülkiyet hakkı ile açıklanan bu değerlendirme kapsamında, vergi mükellefinin rızası dışında alınan vergiler hukuk ile ters düşmektedir. Bu genel kabul doğrultusunda, ilk vergi teorisinin kurucusu sıfatına sahip Bodin tarafından vergi *adil ve kanuni* olmalıdır ilkeleri ortaya konulmuştur (Gökbunar, 1998: 4).

Vergileme ilkelerinin maliye bilim dalı açısından tam anlamı ile tartışılması ve araştırılması Adam Smith'in ekonomiye yönelik ilkeleri ortaya koyduğu devrimsel yaklaşımı ile başlamıştır. Bu tarihten itibaren vergileme ilkelerine ve ülke vergi sistemlerine yönelik çok farklı boyutlarda araştırmalar yapılmış ve bu araştırmalar, tartışmalar halen devam etmektedir.

Vergileme ilkelerine ve vergileme süreçlerine yönelik olarak hali hazırda süregelen konulara örnekler aşağıdaki gibidir (Musgrave, Musgrave, 1989: 216);

- Gelir yeterli düzeyde olduğu takdirde adil vergilemeden söz edilebilir
- Vergisel yük dağılımının adaletli olması gerekmektedir
- Her birey, kendi gelir düzeyi oranında kendi payına düşen vergiyi ödemeleridir
- Vergilerin, etkin ekonomik piyasalarda verilmesi gerekli kararlarda etkin bir faktör olarak ele alınacak düzeyde olmaması gerekmektedir
- Vergilendirme, maliyet politikasının sürdürülebilirliğine katkı sağlamalıdır
- Vergilendirme mükelleflerce anlaşılabilir düzeyde sade olmalı ve vergi otoritesinin etkinliğine ket vurmamalıdır

Vergileme ilkelerine ilişkin bu genel değerlendirmeden sonra, günümüz maliye bilimi kapsamında kabul gören ve vergilendirme süreçlerinde göz önünde tutulan vergileme ilkeleri; adalet, genel olmak, basit olmak, etkin olmak ve istikrar, takip eden başlıklarda detaylandırılmaktadır.

1.1. VERGİLEMEDE ADALET

Vergilemede adalet ilkesi, vergilemenin en eski ve en önemli ilkelerinden bir tanesi olarak kabul edilmektedir. Adalet, en temel anlamda, bireysel anlamda değer kazanan ve değer yargılar, süregelen kültürel ve sosyal kodlar ile ilişkilendirilen sübjektif bir kavramdır. Dolayısıyla, adalet kavramı bireyler arasında farklılaşabildiği gibi, dönemsel olarak ve toplumsal olarak da farklılaşabilen bir kavramdır. Adalet kavramının sahip olduğu bu çok boyutlu devinimsel yapı nedeni ile de kavrama ilişkin kesin çizgiler içeren bir fikir birliğinden bahsetmek mümkün değildir. Ancak, otoriteler ve araştırmacılar tarafından mutabık kalınan temel husus, vergileme süreçlerinde ve vergi sisteminde ahlaki normlar ile paralel, adil ve hukuki mevzuat ile uyumlu, temel hak ve özgürlükleri ortadan kaldırmayan ve onlarla çatışmayan nitelikte adil bir

vergi sisteminin kurulmasına yönelik gerekliliktir. Dolayısıyla, vergilerin, adil olması (Edizdoğan, 2008: 234) her ne kadar normatif bir kavram da olsa önemli bir gereklilik olarak kabul edilmektedir.

Vergilemede adalet üzerinde etki sahibi olan çok faktörlü bir yapıdan söz edilmektedir. Vergilemede adaleti etkileyen önemli kavramlardan bir tanesi vergi esnekliği kavramıdır. Vergi esnekliği en temel anlamda, vergi gelirlerinin oransal düzeydeki değişimleri ile ülkenin gayri safi milli hasılasındaki oransal düzeydeki değişimlerin birbirlerine oranlanması ile hesaplanan katsayı olarak tanımlanmaktadır. Vergi esnekliği, gayri safi milli hasılda gerçekleşen değişimlere yönelik vergi gelirlerinin gösterdiği tepkinin hassasiyet düzeyi olarak da tanımlanmaktadır. Vergi esnekliğine yönelik hesaplanan katsayının > 1 olması durumunda, vergi gelirlerinin gayri safi milli hasılaya kıyasla daha fazla arttığı kabul edilmektedir.

Vergilemede adaletle yönelik olarak farklı yaklaşımlar kapsamında değerlendirildiğinde adaleti etkileyen farklı faktörlerin tartışıldığı görülmektedir. Vergilemede adaleti, kamu hizmetlerinden elde edilen fayda ile açıklamaya çalışan yaklaşım kapsamında vergilemede adalet üzerinde vergi yükü kavramının önemi büyüktür. Konu yaklaşıma göre, kişiler, kamu hizmetlerinden sağladıkları fayda oranında kamu hizmetlerinin finansmanına katılmalıdır ki vergilemede adaletten bahsedilebilsin. Denk bir adalet anlayışından bahseden yaklaşımın temelinde vergi yükünün dağılımında adalet ilkesi yatmaktadır.

Vergi yükü en temel anlamda, bir ülke sınırları içerisinde bir yılda, kamu otoritesi tarafından toplanan vergilerin, milli gelire oranlanmasıdır. Vergi yükü, devletin vergilendirmeye yönelik politika düzeyindeki kararlar kapsamında her bir vatandaşa yüklediği mali yükümlülüğü ölçen bir kavramdır. Vergi yükü, kişisel düzeyde hissedilebilen bir kavram olduğu için, özellikle bireysel vergi yükü olarak adlandırılan vergi yükü, vatandaşların vergileme süreçlerindeki adalet algısı üzerinde direkt olarak etki sahibi olmaktadır. Eğer bireyler vergileme süreçlerinde vergi otoritesine ve buna paralel olarak devlet otoritesine yönelik olumlu bir tutum içerisinde ise, yani bireysel vergi yükünü adil buluyorlarsa bu vergi adaletinin varlığı şeklinde değerlendirilmektedir (Gülten, Demir, 2013:

213). Sonuç olarak, vergi adaletinin varlığı, maliye politikasının sosyal amacının gerçekleştirilmesi noktasında önemli bir değişkendir.

Vergilemede adalet ile ilgili olarak altını çizmek gereken bir diğer husus, adaletin sağlanmasının eşit olmayanın giderilmesi olmadığı, adaletin hak ve özgürlüklerin korunması anlamını taşıdığı hususudur. Diğer bir ifade ile vergisel anlamda adaletin sağlanması temel olarak iktisadi süreçlerde karar verme özgürlüğünün vergi yükü değişkeninden yüksek oranda etkilenmeden sağlanmasıdır (Yereli, Ata, 2011: 29).

Vergilemede adalet kavramına ilişkin kamu hizmetinden faydalanma – vergi ilişkisi yaklaşımı gibi, ödeme gücü – vergi ilişkisi kurmak sureti ile adil vergilemeyi açıklayan yaklaşımlar da bulunmaktadır. Bu yaklaşımların temelinde ödeme gücü kavramı yatmaktadır. Murphy ve Nagel (2002: 20) ödeme gücü temelli yaklaşımların fayda temelli yaklaşımların temel alternatifi olduğunu savunmaktadır.

Vergilemede adaletin sağlanması noktasında temel odak, vergi mükelleflerinin ödeme güçlerinin ya da diğer bir ifade ile ödeme kapasitelerinin dikkate alınması sureti ile vergilemenin yapılmasıdır. Bu yaklaşıma göre vergilemede esas, kamu hizmetinden faydalanma oranı değil, kamu hizmetlerinden faydalananların bu hizmetlere yönelik yapacakları ödemelerde var olan ödeme kapasitelerinin esas alınmasıdır (Musgrave, 1996: 343). Bu esasın sağlanması noktasında da vergi otoritesinin, kişilerin sahip oldukları ödeme gücünü belirlemesi gerekmektedir ki bu belirleme ancak gelirin, tüketimin ve servetin belirlenerek ödeme gücü ve vergilemenin temeli olarak değerlendirilmesi şeklinde gerçekleşebilmektedir (Karayılmazlar, Güran, 2005: 143).

1.2. VERGİLEMEDE GENELLİK

Vergilemede genellik ilkesi, toplum içerisinde hayatlarını sürdüren kişiler arasında herhangi bir farklılık yaratmadan, anayasal ve kanuni hakların gözetilmesi sureti ile vergileme süreçlerinin yürütülmesi ve vergi yükümlüsü olan bireylerin bu kapsamda vergilerini ödemeleri ile ilgili olan bir ilkedir (Aktan, 2001: 135). Vergilemede genellik, sınıf, cinsiyet, ırk, köken ayrımı gözetmeksizin, bir ülkedeki tüm kişilerin vergilerini verme yükümlülüğü ile

ilgidir. Bu noktada, genellik ilkesinin yalnızca ülke içerisindeki vatandaşları değil eş zamanlı olarak ülke içerisinde faaliyet gösteren yabancı kişileri (gerçek / tüzel) ve ülke içerisinde olmasalar dahi, ilgili ülkede gayrimenkul sahibi olan bireyleri de kapsamaktadır sonucuna varmak gerekmektedir (Orhaner, 2000: 150).

Vergilemede genellik, anayasal iktisat kavramı ile açıklanabilen bir kavramdır. Anayasal iktisat bakış açısı ile vergilemede genellik, kesim ve kişi ayrımı gözetmeksizin, herhangi bir ayrıcalık tanınmaksızın, vergileme süreçlerinin tüm kişilere uygulanması anlamındadır (Aktan, 2018).

1.3. VERGİLEMEDE BASİTLİK

Vergilemede basitlik ilkesi, verginin tarh edilmesi ve tahsil edilmesi süreçlerinin etkin bir şekilde denetlenmesi noktasında son derece önemli bir kavramdır. Vergileme sisteminin basit olması, hem mükelleflerin hem de vergi otoritesinin vergileme süreçlerindeki eylemlerinin daha kolay olmasını sağlamaktadır ve hem de basitlik vergileme sisteminin uygulanabilirliği üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Dileyici, Özkıvrak, 2000: 90).

Vergileme sisteminin basit olması, vergi idaresinin maliyetlerini minimize edecek şekilde tasarlanmış bir sistemin varlığına işaretir (Nunns, 2009: 4). Bir diğer ifade ile basit bir vergileme sistemi idari maliyetleri minimize etmektedir ki bu maliyetlerin minimize olması konu maliyetlerin vergi yüküne olan olumsuz etkisinin de ortadan kalkması anlamını taşımaktadır.

Basit olmayan bir vergi sistemi eş zamanlı olarak vergi maliyetlerinin artışı da sağlamaktadır ve bu sebeple de vergilemenin basitleştirilmesi, vergisel düzenlemelere uyum ve uygulama noktasında mükelleflere olumlu etki etmektedir (Blumehtal, Slemrod, 1992: 185).

Bir vergileme sistemi ne denli karmaşık ise, o denli yasal boşlukları vardır kabulü tarafımızca da kabul edilen bir kabuldür. Diğer bir ifade ile vergi yapısının basit olmaması beraberinde farklı yasal boşluklar getirmektedir ve bu boşluklarda kişilerin vergi ödemekten kaçınmalarına sebep olmakta ve vergi ödememe noktasında kişilere hareket alanı sağlamaktadır.

1.4. VERGİLEMEDE ETKİNLİK

Vergilemede etkinlik, vergilerin ekonomik süreçler ve büyüme üzerinde olumsuz etkiye sahip olmaması anlamındadır (Dileyici, Özkıvrak, 2000: 92). Diğer bir ifade ile vergilerin, tasarruflar, yatırımlar, ekonomik büyüme kavramları üzerinde herhangi bir negatif etkisi olmaması vergileme sisteminin etkinliği ile ölçülmektedir. Vergilemede etkinlik ilkesi vergileme sisteminin ekonomik etkinliği anlamında kullanılmaktadır.

Vergilemede etkinlikten bahsedilmesi noktasında genel kabul, vergilemenin, vergi mükelleflerinin nispi finansal durumlarına etki etmemesi kabulüdür (Neumark, 1975: 35). Vergileme sisteminin etkinliğinin sağlanabilmesi noktasında, politika düzeyinde birçok uygulama bulunmaktadır. Vergi sisteminin etkinliği noktasında hangi politika ve yaklaşım benimsenirse benimsensin önemli olan sistemin mevcut ekonomik koşullar ve ihtiyaçlar doğrultusunda geliştirilmesidir. Mevcuda göre düzenlenmeyen ve ihtiyaçları karşılamayan bir vergi sisteminin ekonomik anlamda etkinliğinden bahsetmek mümkün olmayacaktır.

1.5. VERGİLEMEDE İSTİKRAR

Vergilemede istikrar ilkesinin temelinde kanuni temellerin vergileme süreçlerinde yer alması ve vergi sisteminin mevcut anayasal düzenlemelere ve mevzuata aykırı olmaması yatmaktadır. Vergilemede istikrar kapsamına, tarh ve tahsil süreçlerini ilgilendiren yasal düzenlemeler ile vergiye ilişkin belirlenen oranların ve sistemlerin sık sık değiştirilmemesi girmektedir (Şenyüz, 1993: 209).

Vergilemede istikrarın sağlanması, vergi hukuku kapsamına giren normların sık sık değiştirilmemesi, değişim gerektiğinde de yapısal değişimlerin *reform* niteliğinde gerçekleştirilmesi noktasında gerçekleştirilebilecek bir durumdur. Vergileme sisteminin istikrarı, vergileme süreçlerinin tabana yayılması, benimsenmesi, tam anlamı ile öğrenilmesi ve uygulanması noktasında önemli bir değişkendir. Dolayısıyla sık sık değişikliğe uğrayan bir vergi sisteminde, mükelleflerin bu sisteme uyum sağlamasına yönelik zaman maliyeti, sistemin etkinliği ve sürdürülebilirliği üzerinde olumsuz etkiye sahip olacaktır.

2. VERGİ TARİFESİ KAVRAMI VE TÜRLERİ

Vergi tarifesi en temel anlamda, mükellefler tarafından ödenmesi gereken verginin tarh edilmesi noktasında gerekli olan oranlar ve ölçümler olarak değerlendirilmektedir. Vergi tarifesi kavramı vergi sisteminin önemli bir parçasıdır. Oransal olarak da tür olarak da farklı çeşitleri bulunan vergi tarifesi kavramı ve türleri çalışmanın bu başlığında ele alınmaktadır.

2.1. TANIMLAMALAR

Vergi tarifelerine ilişkin olarak detaylandırma yapmadan önce, marjinal vergi oranı, ortalama vergi oranı, efektif vergi oranı, uzunluk farkı ve yükseklik farkı kavramlarına değinilecektir.

Marjinal vergi oranı en temel anlamda, gelir olarak nitelendirilen bir ekonomik değerdeki her bir birimlik artış için ödenmesi gereken verginin oransal olarak ifade edilmesidir.

Ortalama vergi oranı, toplam olarak ödenen verginin, toplam elde edilen gelire bölünmesi ile ortaya çıkan orandır. Diğer bir ifade ile ortalama vergi oranı, ödenen vergilerin gelir ile oranlanması ile bulunan bir oran iken, marjinal vergi oranı, ödenen vergideki değişimin gelirdeki değişime oranlanması ile bulunmaktadır (Yüksel, 2017: 34).

Artan oranlı vergilendirme ilkelerinin benimsendiği vergi sistemlerinde, vergi dilimleri kapsamında, bireylerin üst vergi dilimine yönelik olarak geçerli oran üzerinden vergilendirilmesi gerçekleştirilmektedir. Bu çerçevede, dolaysız bir vergi türü olarak kabul edilen gelir vergisinde de gelir artışı ile paralel olarak marjinal vergi oranının artması söz konusu olmaktadır.

Efektif vergi oranı, toplu hale getirilmiş vergi hasılatı ile milli gelire ilişkin istatistiklerin kullanılarak elde edilen vergi oranına verilen isimdir. Efektif vergi oranlarının, kanuni vergi oranlarından ziyade, fiiliyatta gerçekleşmiş vergi ödemelerini gösterdiğini söylemek mümkündür. Bu nedenle de, makro düzeydeki değerlendirmeler noktasında, efektif vergi oranlarının hesaplanarak dikkate alınması ve değerlendirmelerin bu oranlar üzerinden yapılması daha sağlıklı bir yaklaşımdır.

Vergilendirmeye yönelik tanımlamalar kapsamında son olarak verginin yükseklik farkı ve uzunluk farkı kavramları ele alınacaktır. Verginin yükseklik farkı temel olarak, bir vergi tarifesinde yer alan en yüksek vergi oranı ile en düşük vergi oranı arasındaki farktır. Verginin uzunluk farkı ise, bir vergi tarifesinde, ilk düzeydeki matrah ile son düzeydeki matrah arasındaki farktır.

2.2. VERGİ TARİFESİ

Vergi tarifesi kavramı, vergi sistemi içindeki en karmaşık kavramlardan bir tanesi olarak kabul edilmektedir. Çünkü vergi tarifesinin oluşumunu sağlayan faktörler, matraha, mükellef özelliklerine göre aynı tip vergi için farklılık gösterebilmektedir. Bu karmaşık yapısından kaynaklı olarak da vergi tarifesine yönelik farklı bakış açıları ile yapılmış birçok tanımlama bulunmaktadır. Bu tanımlamaları vergi tarifesini strüktürel olarak tanımlayanlar ve biçimsel olarak tanımlayanlar şeklinde sınıflandırmak mümkündür.

Strüktürel vergi tarifesi tanımları tarh ve matraha ilişkin oranlara, vergi indirimleri, matrah indirimleri / ilaveleri ve vergi ilaveleri kavramlarını da dâhil ederek tarifeyi tanımlamakta iken, biçimsel tanımlamalar, vergi tarifelerini oranların ye aldığı cetveller şeklinde tanımlamaktadır (Nadaroğlu, 2000: 238).

Vergi tarifeleri ile ilgili olarak değinilecek bir diğer husus, vergi tarifelerinin ülkeler arasında, ekonomik sisteme yönelik politika düzeyindeki anlayış farklılıkları nedeni ile ve ekonomik konjonktür kapsamında yer alan ihtiyaçlar nedeni ile değişime uğradığı hususudur (Şeker, 2006, 15). Ancak tarifeler ne denli farklı olursa olsun, vergi sistemleri içerisinde vergi tarifesinin bir takım temel unsurları bulunmaktadır.

2.2.1. Vergi Tarifesinin Temel Unsurları

Vergi tarifesinin temel unsurları; matrah, oran, indirim ve ilaveler olarak üç temel başlık altında incelenebilir.

Vergi matrahı temel olarak vergiye ilişkin borç hesaplanmasında esas teşkil eden miktardır ya da değerdir. Vergi matrahının hesaplanmasında, genel olarak vergi sistemlerinde gelir, tüketim ya da servet esas teşkil edecek şekilde hesaplama yapılmaktadır. Konu değerler, gerçek ya da tüzel kişilerin kararları

kapsamında ortaya çıkan değerler olduğu için matrah hesabına esas teşkil etmektedirler. Vergi matrahı, bazı durumlarda, miktar (tutar) olarak değil, hacim, yüzölçümü gibi iktisadi bir değerde olabilmektedir (Uluatam, 2003: 263). Vergi matrahı, verginin hesaplanmasına esas teşkil eden şey değer esasına dayalı ise, *advolorem* vergi matrahından bahsedilmektedir.

Vergi oranı, vergi matrahı üzerinden uygulanan sayısal bir orandır. Diğer bir ifade ile vergi oranı, matrah ile çarpılarak tahsil edilecek vergiye ulaşılmasını sağlayan vergi tarifesi açısından değerlendirildiğinde son derece önemli olan bir orandır. Vergi oranı, vergi sistemleri kapsamında adalet ilkesinin değerlendirilmesi noktasında da önemli bir değişken olarak kabul edilmektedir. Vergi oranı, vergi sistemleri arasındaki karşılaştırmaların yapılması, verginin ekonomik süreçler üzerindeki etkisinin belirlenmesi noktasında da sıklıkla kullanılan önemli bir değişkendir (OECD, 2000: 65).

Vergi sistemi tarafından matraha uygulanacak vergi oranları belirlenmektedir ve bu vergi oranları kanuni vergi oranları olarak adlandırılmaktadır. Ancak vergileme süreçlerine ilişkin uygulamalarda her durumda tahsil edilen vergiler $\text{matrah} \times \text{oran} = \text{tahsil edilen vergi}$ şeklinde ortaya çıkmamaktadır. Uygulamada kanunlar kapsamında düzenlenen bir takım indirimler, istisnalar, ilaveler ya da vergi muafiyetleri bulunmaktadır. Bu uygulamalar da kanuni vergi oranlarının farklılaşmasına neden olmaktadır. Uygulamada kullanılan vergi oranları efektif vergi oranları olarak adlandırılmaktadır ve temel olarak indirim, ilave ve istisnalar nedeni ile kanuni oranların farklılaşması anlamına gelmektedir (Sağbaş, 2010: 82).

Vergi tarifesinin bir diğer önemli unsuru indirim ve ilaveler olarak adlandırılan kavramlardır. Vergi tarifesi açısından önemli olan bu kavramlar, verginin hesaplanması noktasında matraha uygulanacak ölçütlerin haricinde ortaya çıkan uygulamalardır (Gürdal, 2001: 9). Uygulamada, indirim ve ilaveler, vergi mevzuatı kapsamında her bir vergi türü için ayrı ayrı olmak üzere hüküm altına alınmaktadır.

2.2.2. Vergi Tarife Türleri

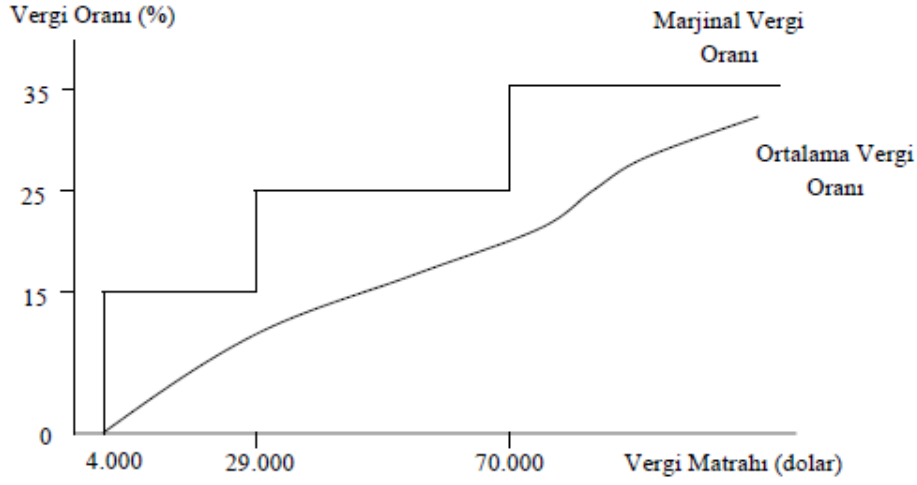
Vergi sistemi kapsamında vergi otoritesi tarafından belirlenen politikalar ve maliyet politikasının genel ve özel amaçları çerçevesinde uygulanan vergi tarifelerinde farklılaşmalar olabilmektedir. Bir sistem kapsamında tek bir vergi tarifi uygulanabileceği gibi, farklı vergi tarifelerinin karma olarak da uygulanması mümkündür. Alan yazın kapsamında üç temel vergi tarifesinin varlığı kabul görmektedir. Bunlar; artan oranlı vergi tarifi, düz oranlı vergi tarifi ve azalan oranlı vergi tarifi şeklindedir.

2.2.2.1. Artan Oranlı Vergi Tarifi

Artan oranlı vergi tarifeleri, uygulamada sıklıkla kullanılmaktadır. Artan oranlı vergi tarifi, gelir dağılımındaki adaletsizliklerin ortadan kaldırılması ile mücadelede önemli bir faktör olarak değerlendirilmektedir. Artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanması ekonomik ve sosyal anlamda, vergi mükelleflerinin ödeme güçlerini göz önünde tutarak vergilendirilmesini kapsamaktadır ve bu kapsamda vergi oranının vergi matrahı ile paralel bir seyirde arttırılması sureti ile vergi geliri elde edilmesi anlamına gelmektedir. Bir vergi sisteminde artan oranlıktan bahsedebilmek noktasında, marjinal vergi oranlarının ortalama vergi oranlarından yüksek olması gerekmektedir ve ek kazançlar üzerinden daha yüksek vergi oranları ile vergi tahsilatı yapılması gerekmektedir (Kay, King, 1990: 224). Diğer bir ifade ile artan oranlı vergi tarifesinde, ortalama vergi oranı vergi matrahı arttıkça yükselmektedir ve bu yükseliş ile paralel olarak daha yüksek bir matrah daha yüksek bir vergi oranı ile hesaplamaya dâhil edilmektedir.

Artan oranlı vergi tarifesinin farklı uygulama türleri bulunmaktadır. Bu uygulama türlerine geçmeden önce, artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanması noktasında ortalama vergi oranının ve marjinal vergi oranının vergi matrahı düzlemindeki değişimini incelemekte fayda olacaktır.

Şekil 1. Artan Oranlı Vergi Tarifesi



Kaynak: Hyman, 1987: 317

Artan oranlı vergi tarifesinin uygulamada üç türü bulunmaktadır. Bunlar; sınıf usulü artan oranlı tarife, dilim usulü artan oranlı tarife, gizli artan oranlı tarife.

Sınıf usulü artan oranlı tarife, artan vergi oranının vergiye esas tüm matraha uygulanması sureti ile yürütülen tarife sistemidir. Diğer bir ifade ile vergiye esas matrahın tamamı, denk geldiği vergi oranı üzerinden vergilendirilmektedir. Matrah artışlarında paralel olarak tüm matraha uygulanacak vergi oranı artmaktadır (Akdoğan, 2006: 232). Sınıf usulü artan oranlı vergi tarifelerinde, vergi oranlarında ani sıçramalar oluşmaktadır ve marjinal vergi matrahlarının yükselmesi ile paralellik sağlayacak şekilde vergi yükleri de aynı oranda yüksek sıçramalar göstermektedir (Akdoğan, 2006: 233).

Sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesinin uygulanmasına ilişkin örnek üzerinden değerlendirme yapmak gerekirse;

Tablo 1. Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesine İlişkin Hesaplama

Vergi Sınıfı	Vergi Oranı
0 – 8.000 TL arası	% 15
8.000 TL – 40.000 TL arası	% 20
40.000 TL – 98.000 TL arası	% 27
98.000 TL ve üzeri	% 35
Matrah	Hesaplanan Vergi
40.000.-TL	40.000.- TL * 20 % = 8.000 TL
50.000.- TL	50.000.- TL * 27 % = 13.500 TL
97.000.- TL	90.000.- TL * 27 % = 26.190 TL
99.000.- TL	99.000.- TL * 35 % = 34.300 TL

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/node/14>

Yukarıda yer alan tablodan takip edilebildiği gibi, vergi sınıfını atlayan bir birim matrahta dahi, bir üst vergi tarifesi uygulanmakta ve bu uygulamada da sınıf atlmasına vergi matrahı ve hesaplanan vergi arasında ani sıçramalar oluşmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifelerindeki bir diğer uygulama usulü dilim usulüdür. Dilim usulü artan oranlılık, sınıf usulü artan oranlılık uygulamasından farklı olarak vergi matrahındaki artışlarda, artışın isabet ettiği vergi diliminin tamamının vergi matrahına uygulanmaması yalnızca artan matrahın yeni vergi oranı ile çarpılması ve bir önceki sınıfa giren vergi matrahının ise ilgili sınıf vergi oranından hesaplanarak, iki hesaplamanın toplanması sureti ile vergi tahsilatının yapılması şeklinde uygulamaktadır.

Dilim usulü artan oranlılık Türk vergi sisteminde de uygulanan bir usuldür. Usule ilişkin olarak gelir vergisi uygulamasındaki artan oranlılık örnek olarak verilebilir. Türk vergi sisteminde 2020 yılı takvim gelirlerinin vergilendirilmesinde esas alınacak vergi oranları ve dilimleri aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Tablo 2. 2020 Yılı Takvim Gelirleri – Dilim Usulü Artan Oranlı Tarife

Vergi Sınıfı	Vergi Oranı
22.000.- TL'ye kadar	% 15
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	% 20
120.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL (ücret gelirlerinde 180.000 TL'nin 49.000 TL'si için 8.700 TL), fazlası	% 27
600.000 TL'nin 120.000 TL'si için 27.870 TL (ücret gelirlerinde 600.000 TL'nin 180.000 TL'si için 44.070 TL), fazlası	% 35
600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 195.870 TL, (ücret gelirlerinde 600.000 TL'den fazlasının 600.000 TL'si için 191.070 TL), fazlası	% 40

Kaynak: <https://www.gib.gov.tr/node/142972>

Tablo 2 kapsamında yer alan dilimler ve oranlar çerçevesinde yapılan hesaplama örnekleri aşağıdaki gibidir;

Örnek 1: 2020 yılı takvim yılında, ücret geliri niteliği taşımayan vergiye esas matrahı 185.000.-TL olan bir gerçek kişinin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

120.000.- TL için : 27.870.- TL

65.000.- TL için : 65.000.- TL * 35 % = 22.750.-TL

Toplam Gelir Vergisi : 27.870.- TL + 22.750.- TL = 50.620 TL

Örnek 2: 2020 yılı takvim yılında, ücret geliri niteliği taşımayan vergiye esas matrahı 250.000.-TL olan bir gerçek kişinin gelir vergisi aşağıdaki gibi hesaplanacaktır;

180.000.- TL için : 44.070.- TL

70.000.- TL için : 70.000.- TL * 35 % = 24.500.-TL

Toplam Gelir Vergisi : 44.070.- TL + 24.500.- TL = 68.570 TL

Artan oranlı vergi tarifeleri kapsamında yer alan gizli artan oranlılık esasen tam anlamı ile bir tarife olarak değerlendirilmemektedir. Gizli artan oranlılık, Akdoğan (2006: 237) tarafından aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır;

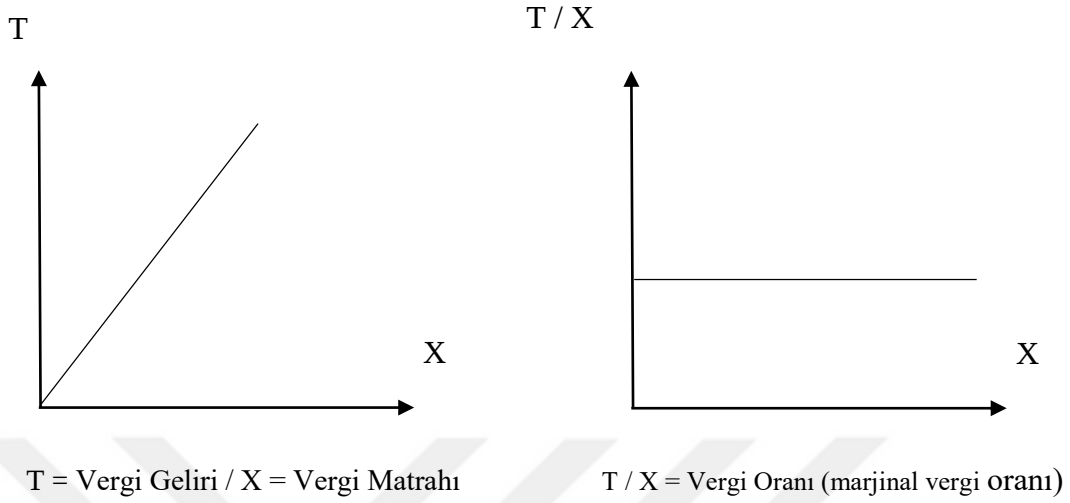
“gizli artan oranlılık, düz oranlı vergi tarifesi uygulamasında standart bir indirim oranının uygulanması durumunda ortaya çıkmaktadır ve bir tarife olmaktan ziyade, düz oranlı vergi tarifesinin vergi indirimini dikkate alması yaklaşımı ile ortaya çıkmaktadır”

Gizli artan oranlılıkta, matraha uygulanan vergi oranı aynı olduğu gibi, her matraha da eşit bir indirim gerçekleştirilmektedir ve bu eşit indirim sonucunda vergi mükelleflerinin vergi yükleri farklılaşmaktadır (Orhaner, 2000: 164).

2.2.2.2. Düz Oranlı Vergi Tarifesi

Düz oranlı vergi tarifesi, Aktan (1998: 41) tarafından, vergi matrahı ne olursa olsun, her matraha tek bir vergi oranı uygulaması şeklinde tanımlanmaktadır. Düz oranlı vergi tarifesinde, tarifenin unsurlarından biri olan vergi matrahının bir etkisinin olmadığı kabul edilmektedir. Diğer bir ifade ile vergi matrahının büyük ya da küçük olmasının uygulanacak vergi oranı ile bir ilişkisi bulunmamaktadır. Teorik çerçevede, düz oranlı vergi tarifesi tek marjinal vergi oranına sahip olan bir tarifiedir (Türkan, 1997: 72).

Şekil 2. Düz Oranlı Vergi Tarifesi



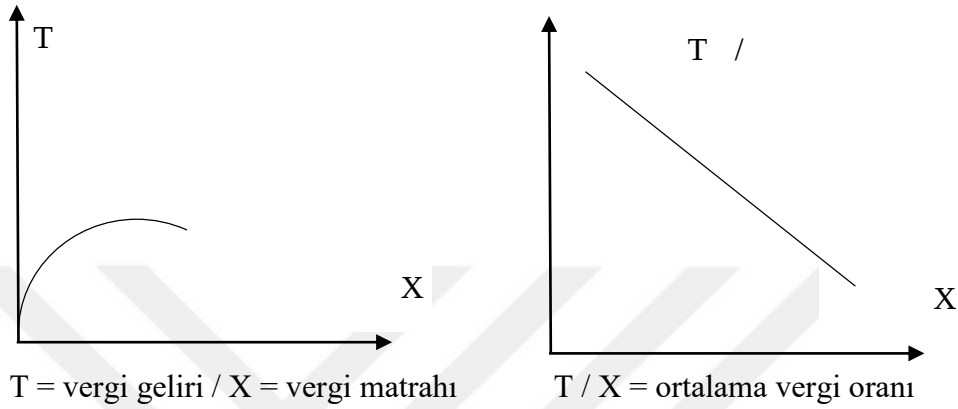
Düz oranlı vergi tarifesi, vergilemede genellik ilkesine hiçbir istisna olmadan uyan tek tarifiedir. Düz oranlı vergi tarifesi, indirim, istisna, ilave ya da muafiyet kavramlarını ortadan kaldıran bir sistemdir ve matrah ne olursa olsun herhangi bir ilave ya da indirim uygulanmadan aynı oranda vergileme yapan bir tarife sistemidir.

Düz oranlı vergi tarifesi her ne kadar vergilemede genellik ilkesine harfiyen uysa dahi, bu tarife sistemine yönelik en temel ilişki vergilemede adalet ilkesi bakış açısı ile yapılmaktadır. Her matraha eşit oran ilkesini benimsemiş olan düz oranlı vergi tarifesi sistemi, vergilemede adalet ilkesini dikkate almamakla eleştirilmektedir. Gelir düzeyinde tam anlamı ile adaletin sağlanmasının mümkün olmadığı kabulü ile gelir düzeyleri arasındaki farklılıkların bu tip bir sistematik ile iyice derinleştirilmesine neden olduğu eleştiriler arasındadır.

2.2.2.3. Azalan Oranlı Vergi Tarifesi

Azalan oranlı vergi tarifesi en temel anlamda vergi matrahının artması ile vergi oranının azalması şeklinde ortaya çıkan tarifiedir. Bu tarifiede vergi matrahı ile vergi oranı arasında ters yönlü bir ilişki bulunmaktadır. Azalan oranlı vergi tarifesinde vergi mükellefinin matraha esas teşkil eden değeri arttıkça (örneğin gelir arttıkça) vergi oranının düştüğü görülmektedir.

Azalan oranlı vergi tarifelerinde, vergi oranının ortalaması ile vergi matrahı arasında ters yönlü bir ilişki vardır ve vergi geliri matrah ile paralel olarak artmakla birlikte, vergi gelirindeki artışın hızı, matrah artış hızından daha yavaş olmaktadır. Diğer bir ifade ile azalan oranlı vergi tarifesi uygulanması durumunda, marjinal vergi oranı, en alt vergi dilimi hariç olmak üzere ortalama vergi oranının altında oluşmaktadır.



Şekil 3. Azalan Oranlı Vergi Tarifesi

Azalan oranlı vergi tarifeleri uygulamada sıklıkla kullanılan bir tarife türü değildir. Çünkü bu tarifeler, vergilemede adalet ilkesi ile örtüşmemektedir. Çünkü geliri, tasarrufu ya da serveti yüksek olan mükelleflerin, azalan oranlı vergi tarifesi uygulanması durumunda, geliri düşük, serveti düşük mükelleflerden daha az vergi verdikleri görülmektedir ki bu vergilemenin temel ilkeleri ile örtüşen bir durum değildir.

2.3 DÜZ VE ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİNİN AVANTAJ VE DEZAVANTAJLARI

Azalan oranlı vergi tarifelerinin, vergi sistemlerinde günümüz açısından değerlendirildiğinde bir yeri olmadığı kabulü ile vergi tarifelerinin avantaj ve dezavantajları düz oranlı vergi tarifeleri ve artan oranlı vergi tarifeleri kapsamında değerlendirilmiştir. Bu değerlendirme kapsamında ele alınan değerlendirme esasları; vergileme ilkeleri olarak belirlenmiştir.

Tablo 3. Düz ve Artan Oranlı Vergi Tarifelerinin Karşılaştırılması

Karşılaştırma Esası	Düz Oranlı Vergi Tarifesi	Artan Oranlı Vergi Tarifesi
Adalet İlkesi	Eşit gelir düzeyindeki vergi mükelleflerine aynı vergi oranı uygulamaktadır, yatay adalet ilkesini kapsamaktadır.	Eşit gelir düzeyindeki vergi mükelleflerine aynı vergi oranı uygulamaktadır, yatay adalet ilkesini kapsamaktadır.
Adalet İlkesi	Dikey adalet ilkesini karşılayamamaktadır. Yüksek matraha sahip vergi mükelleflerinin yükü, orta ve düşük matraha sahip vergi mükelleflerinin yükü ile kıyaslandığında görece daha düşüktür.	Dikey adalet ilkesini karşılamaktadır.
Adalet ve Genellik İlkeleri	Vergi muafiyetleri, indirimleri ve ilaveleri hiç kullanılmamakta ya da sabit bir oranla her matraha ilişkin vergi oranına uygulanmaktadır.	Vergi muafiyeti, vergi istisnası, vergi indirimleri uygulamaları, mükellefler arasında farklılık oluşturmakta ve genellik ile adalet ilkesine uyum noktasında eleştirilmektedir.
Basitlik İlkesi	Düz oranlı vergi tarifesinin en önemli özelliği basitliktir çünkü tüm gelir unsurlarına uygulanan vergi oranı tektir.	Oldukça karmaşık bir yapıya sahiptir ve artan oranlı vergi tarifesinde uygulanan usuller çerçevesinde bu karmaşıklık daha da artmaktadır ve vergilemenin basitlik ilkesi ile ters düşmektedir.
Adalet ve Basitlik İlkeleri	Adil olmadığına yönelik eleştirilerin çok olmasının yanı sıra basitlik ilkesini tam anlamı ile karşılamaktadır.	Diğer vergi tarifelerine göre daha adil ve eşit bir yapıya sahip olmasına rağmen basitlik ilkesi ile tam tersi bir süreç sergilemektedir.

Tablo 3 kapsamında yer alan karşılaştırmalardan yola çıkarak her iki tarife sistemine ilişkin avantaj ve dezavantajları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Vergiye esas matrah üzerinden tek bir vergi oranının uygulanması, düz oranlı vergi tarifelerinin uygulanmasını daha kolay kılan bir avantajdır. Karmaşıklık, artan oranlı vergi tarifeleri için önemli bir uygulama dezavantajıdır.
- Düz oranlı vergi tarifeleri vergilemede adalet ve ödeme gücü eşitliği kavramları ile hiçbir şekilde bağdaşmamaktadır. Bunun tam tersi olarak artan oranlı vergi tarifelerinin en önemli avantajı adalet ve eşitlik kavramları ile paralel bir yapıya sahip olarak bu kavramları gözetir nitelikte olmasıdır.
- Düz oranlı vergi tarifelerinin en önemli avantajlarından biri, indirim, istisna ya da muafiyetlere hiç yer vermemesi ya da sınırlı sayıda yer vermesi nedeni ile uygulamada bürokratik yavaşlamaları azaltmasıdır.
- Düz oranlı vergi tarifelerinde, tek bir oranın uygulanması kanunlarda oluşması muhtemel boşlukların önüne geçmektedir.
- Düz oranlı vergi tarifelerinin uygulanmasında, vergi gelirleri toplam gelir üzerindeki etkilerinin tam anlamı ile tahmin ve analiz edilmesi zordur ve bu da sistemin önemli bir dezavantajıdır.
- Enflasyonist ortamlarda değerlendirildiğinde gelir düzeyinin enflasyondan kaynaklı olarak nominal olarak artmasından dolayı, vergi dilimlerinde artış yaşanması ve fiktif gelirlerin yüksek vergi dilimlerinden vergilenmesi durumu artan oranlı vergi tarifelerinin en önemli dezavantajlarından bir tanesidir.
- Artan oranlı vergi tarifeleri, teorik düzeyde, gelir düzeyleri arasındaki sınıfsal farklılıkları sınırlandırmayı amaçlamaktadır ve bu amaç ile istikrar sağlama çabası tarifenin önemli avantajlarından biridir.
- Artan oranlı vergi tarifelerinde, vergi oranlarının çok dik bir şekilde yükselmesi durumunda, yüksek gelir düzeyine sahip vergi mükelleflerinin gelirlerini yurt dışına çıkartmalarına ve kanuni boşluklar kapsamında vergilemeye esas gelirlerini azaltarak düşük vergi ödemelerine verilen sebebiyet sistemin önemli bir dezavantajı olarak değerlendirilmektedir.

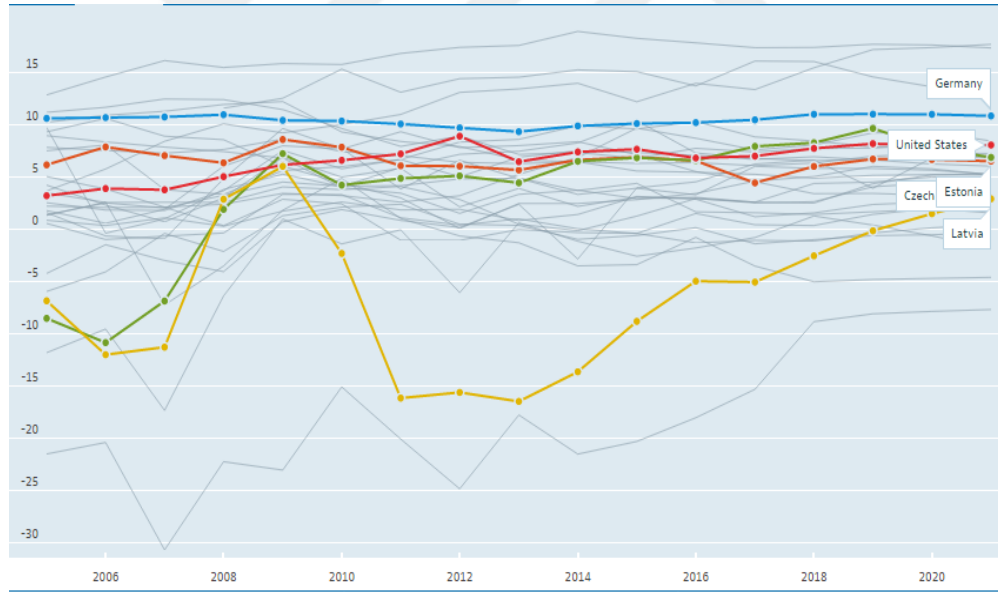
2.4 DÜZ VE ARTAN ORANLI VERGİ TARİFELERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ

Düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin pek tabi ekonomik sistem üzerinde bir takım etkileri olmaktadır. Bu etkiler; mikro düzeyde (tasarruflar, yatırımlar, emek arzı) ya da makro düzeyde (gelir dağılımı, vergi gelirleri, ekonomik büyüme) oluşabilmektedir.

2.4.1. Mikro Ekonomik Etkileri

Düz ve artan oranlı vergi tarifelerinin hane halkı tasarruf oranları ile kıyaslanması noktasında, beş ülkenin hane halkı tasarruf oranları karşılaştırılmıştır.

Bu ülkeler içerisinde, Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere ve Almanya artan oranlı vergi tarifesi uygulamaktadır.



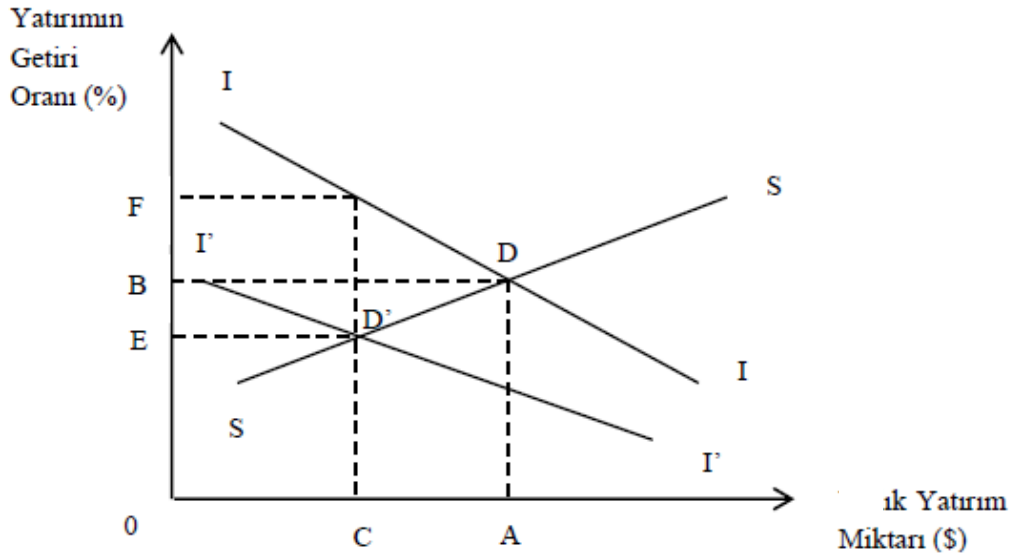
Kaynak: <https://data.oecd.org/hha/household-savings-forecast.htm> [Erişim Tarihi: 26.01.2020].

Verginin varlığı, bireysel / kurumsal tasarruflar üzerinde elbette negatif yönlü bir etkiye sahiptir. Diğer bir ifade ile verginin hiç olmadığı bir durumda tasarruflar hem bireysel hem de kurumsal düzeyde çok daha yüksek olacaktır. Ancak, verginin devlet otoritesinin ve kamu hizmetlerinin sürdürülebilirliği açısından önemli bir etken olduğu kabulü ile yapılması gereken, en az etkinlik

kaybına neden olacak vergileme sistematığının ve vergi tarifesi uygulamasının seçilmesi ve genel ihtiyaçlar doğrultusunda istikrarlı bir şekilde uygulanmasıdır. Örneğin, çok dik sıçramaları olan artan oranlı vergi tarifesi yerine daha makul artışlara sahip olan vergi oranları ile bu tarifenin uygulanması, yüksek gelirli bireylerin gelirlerini ülke içerisinde tutmalarına ve vergileme sistemine katmaktan kaçınmamalarına etki edecektir.

Vergiler ve yatırımlar arasında da tıpkı tasarruflar ve vergiler arasında olan ilişkinin benzerinden bulunmaktadır. Musgrave ve Musgrave (1989: 307) bu ilişkiyi aşağıdaki gibi açıklamaktadır.

Şekil 4. Vergi – Yatırım İlişkisi



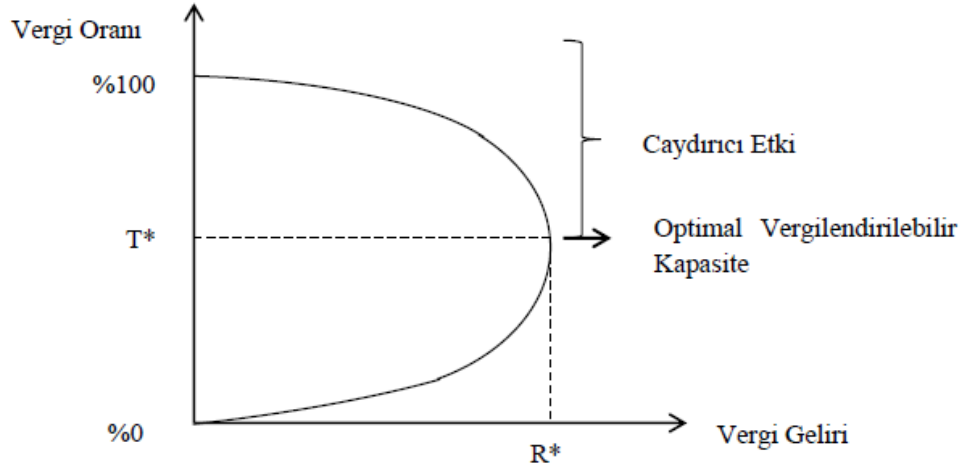
Vergi- yatırım ilişkisini uygulanan tarifeler açısından ele almak gerekirse, artan oranlı vergi tarifesi uygulamasında, yatırım yapma potansiyeli, diğer gelir gruplarına göre görece yüksek olan yüksek gelir düzeyinin vergi yükü nedeni ile yatırımlara yönelmesinin kısıtlandığı savunulmaktadır. Diğer bir ifade ile artan oranlı vergi tarifesi kapsamında yüksek gelire uygulanan yüksek oranlar nedeni ile yüksek gelir sahiplerinin vergi yükümlülükleri nedeni ile yatırımlara fon aktarmakta zorlandıkları ya da aktaramadıkları konusu, artan vergi oranlı tarifelere yöneltilen önemli eleştirilerden bir tanesidir. Bu görüşü savunan bir araştırmacı olan Boskin (2005: 4) düz oranlı vergi tarifelerinin mükellef yatırım kararı üzerinde bir etkisi olmadığını belirtmektedir.

2.4.2. Makro Ekonomik Etkileri

Toplumsal refahın sağlanması ekonomik büyümenin gerçekleşmesi ve gelirin eşit dağılımı, ülke yöneticilerinin ve otoritelerinin en temel amaçlarından biri olduğu kabulü ile ülke içerisindeki refah düzeyinin sürdürülebilir kılınması noktasında gelirin adil dağılımı son derece önemlidir. Bunun gerçekleştirilmesi noktasında otorite tarafından kullanılabilecek birçok uygulama vardır ve bunlar bir tanesi de vergilerdir. Bir diğer ifade ile vergiler gelir dağılımındaki adaletsizliği giderme noktasında devletlerin önemli bir aracıdır. Bu çerçevede, araştırmacıların büyük bir kısmı, artan oranlı vergi tarifelerinin, gelir dağılımındaki adaleti sağlama noktasında etkin bir vergi politikasının aracı olması gerektiğini kabul etmektedir. Çünkü bu tarifeler ile gelir düzeyi yüksek ve gelir düzeyi düşük bireylerden farklı oranlar kapsamında vergi alınarak, hem kamu harcamaları her birey tarafından fonlanmaktadır hem de bu fonlama bireylerin gelir düzeyleri üzerinden yapıldığı için bireylerin vergi otoritesine yönelik adalet algıları olumlu kılınmaktadır.

Artan oranlı vergi tarifeleri birçok gelişmiş ülke tarafından tercih edilen vergi tarifesidir. Ancak bu tarifenin ekonomiye makro düzeyde katkı sağlaması noktasında, vergi oranlarının ve dilimlerinin çok doğru belirlenmesi, ani sıçramalara sebebiyet verecek dik oranlardan kaçınılması ve vergi oranlarının vergi gelirlerini arttıracak şekilde düzenlenmesi önemlidir. Bu noktada, Laffer (2004: 2) tarafından geliştirilen ve aşağıda sunulan Laffer Eğrisi'nin incelenmesi faydalı olacaktır.

Şekil 5. Laffer Eğrisi



Şekil 5'ten takip edilebileceği gibi, vergi oranlarının dik olması ve ekstra yüksek uygulanması vergilemede caydırıcılığa sebebiyet verecektir. Vergi oranı – vergi geliri ilişkisinde optimal vergilendirilebilir kapasitenin göz önünde tutularak oransal dağılımın yapılması önemlidir.

İKİNCİ BÖLÜM

GELİR VERGİSİNİN TEORİK TEMELLERİ VE TÜRKİYE UYGULAMALARI

İnsanların toplumsal yaşama geçmelerinden sonra, birlikte yaşamayı sürdürülebilir kılmaları noktasında, ortak ihtiyaçların karşılanabilmesi için bir örgütlenmeye ihtiyaçları olmuştur. Bu örgütlenme de devlet olarak adlandırılmaktadır. Devlet, toplumun bireylerinin ve kurumlarının sürdürülebilirliğini, belirli bir refah düzeyinde sağlayabilme noktasında birtakım fonksiyonları yerine getirmekle mükelleftir. Bu fonksiyonların etkin ve verimli devamlılığı noktasında da devletlerin gelir elde etmesi şarttır. Bu gelir, birçok farklı şekillerde elde edilmekle birlikte, devletlerin en önemli gelir kaynakları vergilendirme sistemi vasıtası ile topladıkları vergilerdir. Bu vergiler içerisinde gelir vergisi olarak adlandırılan vergiler dolaysız bir vergi türü olup, bireysel gelir üzerinden alınmaktadır ve Türkiye özelinde de devletin önemli vergi geliri kaynaklarından bir tanesidir.

1. GELİR VERGİSİ KAVRAMI VE VERGİYE ESAS GELİR

Gelir vergisi nedir? Sorusunun yanıtlanmasından önce, gelir nedir? Sorusunun açıklanması önemlidir. Gelir ile ilgili dar ve geniş kapsamlı birçok tanımlama bulunmaktadır. Mali bakış açısı ile değerlendirildiğinde dar anlamda gelir, gerçek kişi olarak tanımlanan bireyin, belirli bir dönemde elde ettiği iktisadi değerlere ilişkin safi tutardır (Edizdoğan ve Çelikkaya, 2010: 4). Yine mali bakış açısı ile gelir daha geniş anlamda tanımlanırsa, gelir, bireyin belirli bir dönem süresince tüketiminde ve sahip olduğu servetinde oluşan değişimlerdir.

Gelir kavramının tanımlanmasına ilişkin olarak alan yazında iki temel teorik yaklaşım vardır. Bu yaklaşımlarda; kaynak teorisi ve safi artış teorisi olarak sınıflandırılmaktadır. Gelire ilişkin olarak dünya genelinde bazı ülkeler kaynak teorisi yaklaşımı ile geliri ele almaktadır (örneğin; Türkiye) bir takım ülkeler ise safi artış teorisi kapsamında geliri değerlendirmektedir (örneğin; İsveç). Kaynak teorisi en temel anlamda, bir üretim faaliyetinin tarafı olmanın sonucunda elde edilen ekonomik değerleri gelir olarak adlandırmaktadır. Kaynak teorisi

açısından, ekonomik değerin gelir olarak adlandırılması noktasında devamlılık (düzenli olarak elde etmek) önemli bir husustur (Ortaç, 1999: 107). Safi artış teorisi olarak adlandırılan teori kapsamında ise gelir, bir bireyin sahip olduğu servetteki her birim artış olarak kabul edilmektedir ve üretim faktörlerine taraf olma sonucu elde edilen ekonomik değerlerin haricinde, şans oyunları, ya da bağışlar gibi kalemlerde gelir olarak değerlendirilmektedir (Ortaç, 1999: 108).

Türkiye özelinde gelir kavramına bakış değerlendirildiğinde, Türk vergi sisteminde, gelir aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır;

“Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.” (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde.1)

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında, gelirin unsurları Madde 2 kapsamında aşağıdaki gibi sıralanmaktadır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde.2);

- Ticari kazançlar
- Zirai kazançlar
- Ücretler
- Serbest meslek faaliyetleri kapsamında elde edilen kazançlar
- Gayrimenkul sermaye iratları
- Menkul sermaye iratları
- Diğer kazanç ve iratlar

İlgili kanun maddesinde de görüldüğü üzere, Türk vergi sisteminde gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınacak olan vergiler yedi farklı kategoride sınıflandırılmıştır. Diğer bir ifade ile Türk vergi sisteminde gelir vergisinin tek bir unsuru bulunmamaktadır. Farklı unsurlardan kaynaklı olarak gelir vergisi hesaplanmaktadır. Bu noktada gelirin vergilendirilmesi noktasında üç farklı türde uygulamanın olduğunun altını çizmek gerekmektedir. Sedüler gelir vergisi, üniter gelir vergisi ve birleşik gelir vergisi olarak sınıflandırılan bu türlere kısaca değinmek, gelir vergisinin ne olduğunun tam anlamı ile anlaşılması noktasında faydalı olacaktır.

Sedüler gelir vergisi, gelir vergisi mükellefi olan bireylerin farklı kaynaklar üzerinden elde ettiği gelirlerin ayrı ayrı olarak vergilendirilmesine dayanan bir uygulamadır. Bireyin gelir elde ettiği kaynakların her biri *sedül* olarak adlandırılmaktadır ve bu kaynaklar birbirleri ile ilişkilendirilmeden vergilendirilmektedir (Pehlivan, 2009: 123).

Üniter gelir vergisi uygulamasında ise, bireyin farklı kaynaklardan elde ettiği gelirler birleştirilmekte, varsa bireyin zararları bu gelirlerden düşülmekte ve elde edilen net tutar üzerinden vergilendirme yapılmaktadır (Tekir, 1990: 138): Üniter gelir vergisi uygulaması, Türkiye’de de halen yürürlükte olan gelir vergisi uygulamasıdır.

Sedüler gelir vergisi uygulamasının ve üniter gelir vergisi uygulamasının bir birleşimi niteliğinde olan gelir vergisi uygulaması birleşik gelir vergisi uygulaması olarak adlandırılmaktadır. Bu uygulamada, farklı unsurlardan oluşan gelirler öncelikle belirlenen sabit bir oran üzerinden vergiye tabi tutulmakta ve sonrasında, eğer gelirlerin seviyesi belirli bir tutarı aşıyor ise, tarifeli şekilde vergilendirilmektedir.

Türkiye vergi sistemi özelinde gelir vergisinin tarihsel gelişimi incelendiğinde, gerçek anlamda gelir vergisi uygulamasının 1950 yılında başladığını söylemek mümkündür. 1949 yılında kabul edilen Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu kapsamında başlatılan köklü mali değişim vasıtası ile tam manasıyla gelir vergisi uygulamasının başladığı Türkiye’de günümüzde, 1960 yılında kabul edilen, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergilere ilişkin esas düzenleme (farklı tarihlerde, ihtiyaca yönelik yapılan düzenlemeler ışığında) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve ilgili tebliğleridir.

1.1. GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET

Vergi Usul Kanunu Madde 8 / 1 kapsamında, mükellef, Türk vergi kanunları kapsamında vergi borcu üzerine düşen gerçek kişiler ya da tüzel kişilerdir. Türk vergi sisteminde, her vergi kanununda, ilgili verginin mükellefi kanun özelinde detaylı bir şekilde tanımlanmıştır. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında gelir vergisi mükellefleri tam mükellefler ve dar mükellefler olmak üzere iki farklı şekilde tanımlanmıştır. Tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet

ayrımı temel olarak; Türk vatandaşı olmak ya da yabancı ülke vatandaşı olmak üzerinedir. Tam mükellef kavramı, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu kapsamında aşağıdaki gibi tanımlanmaktadır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde 3);

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

1. Türkiye’de yerleşmiş olanlar,

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

Dar mükellefiyet ise, aynı kanunun altıncı maddesi kapsamında aşağıdaki gibi hüküm altına alınmıştır (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Madde. 6);

“Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler”

Kanun kapsamında tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramlarına ilişkin olarak daha derin bir değerlendirme yapma noktasında, Türkiye’de yerleşik olmak kavramının açıklanması gerekmektedir. Türkiye’de yerleşik olmak ya da yerleşik sayılmak, ikametgâh adresi olarak Türkiye’de olan bireyleri ya da altı aydan fazla olmak şartı ile Türkiye’de ikametgâhı olmasa da Türkiye’de yaşayan bireyleri içeren bir kavramdır. Ancak, Kanun kapsamında, altı aydan fazla süreyle Türkiye’de yaşayan her bireyin Türkiye’de yerleşik sayılmayacağı da hüküm altına alınmıştır. Türkiye’de yerleşik sayılmamakla ilgili istisnalar aşağıdaki gibidir (193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Madde. 5);

“ 1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;

2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.”

Özetlemek gerekirse, Türk vergi sistemi kapsamında, gerçek kişiler gelir vergisi mükellefidir. Gelir vergisi mükellefiyeti tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olarak iki farklı kategoride hüküm altına alınmaktadır. Türkiye’de yerleşik olmak ve yerleşik sayılmak kapsamında değerlendirilen bu mükellefiyetler çerçevesinde, bireylerin bir takvim yılında elde ettikleri gelirler, belirlenen tarifeler üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır.

1.2. RASYONEL GELİR VERGİSİ TARİFESİNİN İLKELERİ

Rasyonel gelir vergisi tarifesine yönelik olarak ele alınması gereken ilk ilke yasallık ilkesidir. Yasallık ilkesi, bireysel hak ve özgürlüklerin güvencesi niteliğindeki bir ilkedir ve vergilendirmenin yasam organı vasıtası ile kullanılabileceğinin altını çizen bir ilkedir (Pechman, 1997: 325). Vergilemede yasallık ilkesi, özellikle demokratik düzenin oturmuş olduğu ülkelerde, anayasal olarak temel hak ve özgürlüklerin korunması ilkesi ile paralellik arz eden bir kavramdır. Demokratik ve hukuk devleti olarak adlandırılan devletler açısından, vergilerin bireysel hak ve özgürlükleri kısıtlamayacak nitelikte gerçekleştirilmesi ve ancak yasa hükümleri ile değiştirilmesi, düzenlenmesi ya da kaldırılması önem arz etmektedir (Kaneti, 1989: 36). Yasallık ilkesi, vergilerin sadece yasama organı tarafından konulması gerekliliğini de beraberinde getirmektedir. Diğer bir ifade ile vergilerin yasallığı, demokratik ve anayasal gelişim süreçleri ile paralel gelişen bir ilkedir ve yasallık ilkesi kapsamında, vergilerin yasalar kapsamında düzenlenmesi ve belirlenmesi zorunludur.

Rasyonel gelir vergisi tarifesinin bir diğer ilkesi, ekonomik etkinlik ilkesidir. Ekonomik etkinlik ilkesi kapsamında, vergi sistematığının kaynaklarının etkin bir şekilde dağıtılması gerekmektedir. Vergi sisteminin ekonomik olması, ülke içerisindeki diğer sistemlerin (üretim, tasarruf, yatırım) etkin bir şekilde devamlılığının sağlanması noktasında da önemlidir. Rasyonel bir gelir vergisi sisteminde, tarifelerin bu çerçevede düzenlenmesi ve tasarruf, yatırım, tüketim ya da üretim gibi sistemleri olumsuz yönde etkilemeyecek şekilde etkinliğe önem verilerek düzenlenmesi gerekmektedir. Çünkü vergilendirme, her durumda,

bireylerin ve kurumların ekonomik davranışlarını etkilemektedir ve vergilerin saptırıcı olmaması, tarafsız olması ve vergi oranlarının müdahaleci bir niteliğe sahip olmaması gerekmektedir (Haller, 1990: 317; Bruce, 1997: 442). Ekonomik etkinlik ilkesi kapsamında, kamu hizmetlerinin finansman süreçlerinde ve dışsallığın düzeltilmesine yönelik fonksiyonlarda vergilerin kullanılması önemlidir ve bu kapsamda da kaynak dağılımının etkin olması gerekmektedir (Roodman, 1996: 209).

Rasyonel gelir vergisi tarifesine yönelik değerlendirilmesi gereken bir diğer ilke, basitlik ilkesidir. Basitlik ilkesi kapsamında, gelir vergisinin toplanmasına ve ödenmesine ilişkin kayıt süreçlerinin, bireysel farklılaşmaların basit olması gerekmektedir (Akalin, 2000: 314). Gelir vergisi tarifelerinin basitlik ilkesi gözetilerek belirlenmesi çerçevesinde, vergi sistemindeki keyfiyetin, karmaşanın önlenmesi içten bile değildir. Vergi kayıp ve kaçaklarının da bu vasıta ile minimize edilmesi mümkündür.

Rasyonel olarak değerlendirilen gelir vergisi tarifesinin bir diğer önemli ilkesi istikrar ilkesidir. İstikrar ilkesine göre, tarifeler kapsamında belirlenen vergi oranlarının sabit olması, sık sık değiştirilmemesi ya da mümkün olan en az sıklıkta değiştirilmesi gerekmektedir (Şenyüz, 1994: 129). İstikrar ilkesinin temelinde, vergi yükümlülerini, sık değişen oranlar ve tarifeler ile huzursuz etmemek ve siyasi otoritenin mali sistem üzerindeki etkisinin sürdürülebilir kılınması yatmaktadır.

Rasyonel bir gelir vergisi tarifesinden bahsedebilme noktasında, belirlemelerin uluslararası uyumluluk ilkesi göz önünde tutularak yapılması gerekmektedir. Özellikle günümüz küresel dünyası açısından son derece önemli bir ilkedir. Bilindiği gibi, küresel ekonomik hayatta, ülkeler arası ekonomik ilişkiler, sermaye hareketleri vergi sistemleri ile direkt olarak alakalıdır ve bu sistemlerin birbirleri ile uyumluluğu ve yerelin küresel ile uyumu son derece önemlidir.

Rasyonel bir gelir vergisi tarifesinden bahsedebilme noktasında, optimal vergileme ilkesinin de mutlak surette göz önünde tutulması gerekmektedir. Optimal vergilendirme yapısı, etkinlik kaybının önüne geçmektedir ve eşitsizliğin

kaldırılmasına katkı sağlamaktadır (Stiglitz, 1994: 584). Optimal vergilemeye yönelik gelir vergisi alan yazını değerlendirildiğinde, temel politikanın marjinal gelir vergisi oranlarının görece daha düşük olması, artan oranlılıktan kaçınılması ve gelir vergisine ilişkin yeniden dağıtım amaçlarının gözetilmemesi sayılmaktadır (Haveman, 1994: 247).

Gelir vergisi tarifelerinde, en az geçim indirimi ilkesinin de önemli bir ilke olduğunu belirtmek gerekmektedir. En az geçim indirimi bireyin kendisinin ve ailesinin geçiminin devamlılığını sağlayabilmesi için şart olan en düşük gelirin vergiden istisna tutulması anlamını taşımaktadır ki bireylerin hayati fonksiyonlarının sekteye uğramasının önüne geçilebilsin (Nadaroğlu, 2000: 327).

Rasyonel gelir vergisi tarifeleri açısından ayırma kuramı da önemli bir ilkedir. Vergi oranlarına yönelik matrahın kaynağa ve iktisadi özelliğe göre farklılaşması ayırma kuramının temelini oluşturmaktadır (Neumark, 1948: 145).

Rasyonel bir gelir vergisi uygulamasında vergilemenin sınırlarının belirlenmesi önemlidir. Vergilemenin sınırları ve vergi oranlarının optimum noktası ile ilgili detaylı bir çalışma sonucunda vergi tarifelerinin belirlenmesi önemlidir. Vergilere ilişkin sınırların, vergilere ilişkin marjinal sosyal faydanın vergilere ilişkin marjinal sosyal maliyete eş olduğu noktadan bahsedilmektedir (Şenyüz, 1995: 21).

2. TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ TARİFELERİ VE DEĞİŞİMLERİ

Yürütülen bu çalışma kapsamında Türkiye’deki gelir vergisi tariflerine ilişkin dönemler sabit tarifeli dönem ve değişken vergi oranlı tarifeler dönemi ana sınıflandırması kapsamında altı dönem çerçevesinde incelenmiştir (Eyüpgiller, 1993: 74).

2.1. SABİT TARİFELER DÖNEMİ

1950 – 1980 yılları arasını kapsayan dönemde, Türk vergi sisteminde sabit gelir vergisi tarifesi uygulanmıştır. 1950 – 1980 yılları arasındaki sabit tarifeler dönemine ilişkin vergilendirmeyi üç ana sınıfta incelemek mümkündür. Bunlar;

1950 – 1957 yılları arası; 1958 – 1961 yılları arası; 1963 – 1980 yılları arası şeklindedir (Eyüpgiller, 1993: 75).

Tablo 4. Sabit Tarifeler Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

1950-1957 Dönemi	Oran (%)	1958-1961 Dönemi	Oran (%)	1963-1980 Dönemi	Oran (%)
İlk 2.500 TL	15	İlk 2.500 TL	15	İlk 2.500 TL	10
Sonraki 5.000 TL	20	Sonraki 5.000 TL	20	Sonraki 2.500 TL	15
Sonraki 10.000 TL	25	Sonraki 10.000 TL	25	Sonraki 5.000 TL	20
Sonraki 20.000 TL	30	Sonraki 20.000 TL	30	Sonraki 15.000 TL	25
Sonraki 20.000 TL	35	Sonraki 20.000 TL	35	Sonraki 30.000 TL	35
Sonraki 20.000 TL	40	Sonraki 20.000 TL	40	Sonraki 60.000 TL	45
Sonraki 22.500 TL	45	Sonraki 22.500 TL	45	Sonraki 150.000 TL	55
100.000 TL ve üzeri için	35	25.000 TL	50	225.000 TL	60
		50.000 TL	55	285.000 TL	65
		125.000 TL	60	1.000.000 TL ve üzeri	60
		300.000 TL ve üzeri	60		

Kaynak: Eyüpgiller, 1993: 75

2.2. DEĞİŞKEN VERGİ ORANLI TARİFELER DÖNEMİ

Türkiye’de gelir vergisinde değişken tarifelerin kullanılmaya başlaması 1981 yılından itibaren olmuştur. 1981 yılından itibaren, gelir vergisi tarifelerinin dinamik bir yapıya büründüğünü söylemek mümkündür. Bir tek 1987 yılı haricinde her yıl için farklı gelir vergisi tarifesi kullanıldığını söylemek mümkündür.

2.2.1. 1981-1985 Dönemi

1981-1985 dönemi Türkiye’de değişken vergi oranlı tarifeler döneminin başlangıcını simgelemektedir. Bu dönemin içerisinde yıllar itibariyle tarifelerin bazı yönlerden benzer ve fakat bazı yönlerden de farklılıklar arz ettiği gözlemlenmektedir. Bu gözlemler aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

- 1985 yılında açıklanan gelir vergisi tarifesi hariç olmak üzere, ilk dilim oranların % 30 ilâ % 40 aralığında ve son dilim oranlarının % 60 ilâ % 66 arasında değişkenlik gösterdiği. 1981 yılında % 40 olarak belirlenmiş ilk oran 1985 yılında % 25 olarak belirlenmiştir. 1982 – 1984 yılları arasında ilk dilim vergi oranları sırasıyla % 39, % 35, % 30 olarak şekillenmiştir. 1981 yılından itibaren ilk dilim vergi oranlarının azaldığı görülmektedir. Son dilim vergi oranlarına bakıldığında, 1981 yılında son dilim vergi oranı % 66 iken 1985 yılında bu oran % 55 olarak gerçekleşmiştir. 1982 – 1984 yılları arasında son dilim vergi oranları sırasıyla % 65, % 65; % 60 olarak oluşmuştur.
- 1981 yılında ortalama vergi oranı % 40 iken, 1985 yılında ortalama vergi oranı % 25 olarak gerçekleşmiştir. 1982 – 1984 yılları arasında açıklanan gelir vergisi tarifeleri çerçevesinde ortalama vergi oranları sırasıyla; % 39, % 35 ve % 30 olarak gerçekleşmiştir.
- 1981 – 1985 yılları arasında uygulanan gelir vergisi oranlarının her yıl itibariyle farklılık arz ettiği görülmektedir.
- Değişken oranlı vergi tarifesine geçilen ilk yıl olan 1981 yılı değerlendirildiğinde, dünya geneli gelişmiş vergi ekonomileri ile kıyaslandığında, ilk dilim vergi oranının son derece yüksek olduğu değerlendirilmesi yapılabilmektedir.

2.2.2. 1986-Haziran 1998 Dönemi

1986 yılından 30 Haziran 1998'e kadarki dönemi kapsayan bu gelir vergisi dönemine ilişkin olarak değerlendirmeler aşağıdaki gibidir;

- Konu dönemde, yıllar itibariyle açıklanan gelir vergisi tarifelerinde göze çarpan en önemli ortak nokta, gelir vergisi tarifelerinin ilk dilimlerinin geniş tutulmasıdır. Bu geniş tutulma nedeniyle de, belirli bir gelir düzeyine kadar tek oranlı bir tarife uygulaması haiz olmuştur.
- Basamak sayısı az olan bu dönem vergi tarifelerinde, dilimlerdeki artış ile oranlardaki artış arasındaki ilişkinin yeterli olmadığı görülmektedir.
- Gelir vergisi tarifelerinde basamak sayısı bu dönemde azdır ve artış oranlarının da eşit tutulması ile paralel olarak gelir düzeylerindeki artış ile ilişkili olarak ortalama vergi oranının son derece dar bir aralıkta değişim göstermesine neden olmuştur.

Tablo 5. 1986-1993 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

Oran	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993
25	< 3.000.000	< 3.000.000	< 5.000.000	< 6.000.000	< 8.000.000	< 12.000.000	< 20.000.000	< 32.000.000
30	3-6 milyon	3-6 milyon	5-10 milyon	6-12 milyon	8-16 milyon	12-24 milyon	20-40 milyon	32-64 milyon
35	6-12 milyon	6-12 milyon	10-20 milyon	12-24 milyon	16-32 milyon	24-48 milyon	40-80 milyon	64-128 milyon
40	12-24 milyon	12-24 milyon	20-40 milyon	24-48 milyon	32-64 milyon	48-96 milyon	80-160 milyon	128-256 milyon
45	24-48 milyon	24-48 milyon	40-80 milyon	48-96 milyon	64-128 milyon	96-192 milyon	160-320 milyon	256-512 milyon
50	> 48.000.000	> 48.000.000	> 80.000.000	> 96.000.000	> 128.000.000	> 192.000.000	> 320.000.000	> 512.000.000

Kaynak: Eyüpgiller, 1993: 79

Bu dönem içerisinde değerlendirilen 1994 yılı gelir vergisi tarifesinde diğer yıllar ile kıyasla önemli değişiklikler yapılmıştır;

- İlk dilime uygulanan oran değişmemiştir ancak son dilime uygulanan oran % 55'e çıkmıştır.
- Dilim sayısı altıdan yediye arttırılmıştır
- 1998 yılının 30 Haziran tarihine kadar süren bu uygulamada yükseklik farkı % 30'dur. Uzunluk farkı ise 2.325.000.000 Liraya çıkartılmıştır.
- Bir önceki yılda 32.000.000 Lira olan ilk dilim 75.000.000 Liraya arttırılmıştır.

2.2.3. Temmuz-Aralık 1998 Dönemi

01 Temmuz 1998 ile 31 Aralık 1998 dönemi gelir vergisi tarifesi değişken tarifeler döneminin Türkiye'deki ilk uygulamasıdır. Bu dönemde dilim sayısının altıya düşürüldüğü görülmektedir. İlk dönemde yükseklik farkının % 30 olduğu ve fakat ikinci dönemde bu farkın % 25'e düşürüldüğü görülmektedir. Uzunluk farkının azaldığı ve gelir vergisi tarifesinde ortaya çıkan sertliğin önemli ölçüde ortadan kaldırıcı nitelikte bir uygulama olduğu görülmektedir. Yükseklik farkının azaltılması ile paralel olarak, üst gelir gruplarına ilişkin artan oranlılığın giderek azalmaya yönelik bir eğilimde olduğu da değerlendirilmelidir.

Tablo 6. Temmuz-Aralık 1998 Dönemi Gelir Vergisi Tarifesi

Dilimler	Oran (%)	Toplam Vergi	Ortalama Vergi
1.000.000 Liraya Kadar	20	200.000.000	20
2.000.000.000 Liranın 1.000.000.000 Lirası İçin 200.000.000 Lira Fazlası	25	450.000.000	22.5
4.000.000.000 Liranın 2.000.000.000 Lirası İçin 450.000.000 Lira Fazlası	30	1.050.000.000	26.25
8.000.000.000 Liranın 4.000.000.000 Lirası İçin 1.050.000.000 Lira Fazlası	35	2.450.000.000	30.62
16.000.000.000 Liranın 8.000.000.000 Lirası İçin 2.450.000.000 Lira Fazlası	40	5.650.000.000	35.31
16.000.000.000 Liradan Fazlasının 16.000.000.000 Lirası İçin 5.650.000.000 Lira Fazlası	45		35.31

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm>

2.2.4. 1999-2004 Dönemi

1999-2004 yılları arsını kapsayan döneme ilişkin değerlendirmede ilk olarak 1999 yılı gelir vergisi tarifesi değerlendirilmiştir.

Tablo 7. 1999 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Dilimler	Oran (%)	Toplam Vergi	Ortalama Vergi
2.000.000.000 Liraya kadar	15	300.000.000	15
5.000.000.000 Liranın 2.000.000.000 lirası için 300.000.000 fazlası	20	900.000.000	18
10.000.000.000 Liranın 5.000.000.000 Lirası için 900.000.000 fazlası	25	2.150.000.000	21.5
25.000.000.000 Liranın 10.000.000.000 Lirası için 2.150.000.000 fazlası	30	6.650.000.000	26.6
50.000.000.000 Liranın 25.000.000.000 Lirası için 6.650.000.000 fazlası	35	15.400.000.000	30.8
50.000.000.000 liradan fazlasının 50.000.000.000 lirası için 15.400.000.000 lira fazlası	40		30.8

1999 yılına ilişkin gelir vergisi tarifesi birçok önemli değişikliği içerisinde barındıran bir tarifiedir;

- 1999 yılı gelir vergisi tarifesi ile ilk oran, on puan indirilmiştir.
- 1999 yılı gelir vergisi tarifesi ile son oran on beş puan indirilmiştir.
- 1999 yılı gelir vergisi tarifesinde yükseklik farkı % 25 olarak korunmuştur. Bu koruma ile konu tarife ile artan oranlı gelir vergisi uygulaması yumuşatılmıştır.

- Tarifenin uzunluk farkı 48.000.000.000 Liradır ki bilindiği gibi uzunluk farkı ne kadar yüksek ise, gelir vergisi tarifesi o denli yumuşaktır.

1999-2005 yılları arasında uygulanan gelir vergisi tarifelerine ilişkin olarak değerlendirmeler aşağıdaki gibidir;

- 2000 yılında uygulanan tarifiede oran artışları beş puanda ve dilim sayısı altıda kalmıştır. Tarifenin yükseklik farkı % 25'dir. Tarifenin uzunluk farkı 60.000.000.000 Liradır ve bir önceki yıla göre artmıştır, tarife yapısı yumuşak artan oranlıdır.
- 2001 yılı gelir vergisi tarifelerinde oransal değişiklik yoktur, dilimleri 2000 yılı tarifesine göre Bakanlar Kurulu kararı ile biraz arttırılmıştır, dilim sayısı yine altıdır. Yükseklik farkı % 25'dir ve uzunluk farkı 67.200.000.000 Liradır. Tarife yumuşak artan oranlı gelir vergisi uygulamasını desteklemektedir.
- 2002 yılında belirlenen gelir tarifesinde dilim sayısı altıdır, 2004 yılına kadar 2002 yılında belirlenen oranlar uygulanmıştır. Tarife yapısı yumuşak artan oranlıdır.
- 2003 yılında gelir vergisi dilimlerinde bir değişiklik olmuş ve ilk dilimde 1.200.000.000 Liralık bir artış gözlemlenmektedir. Dilimler yine geniş tutulmuştur ve yükseklik farkı % 25'dir. Tarife yumuşak artan oranlı olarak değerlendirilmektedir.
- 2004 yılındaki gelir vergisi tarifesi incelendiğinde, bu tarifenin 1999-2004 yılları arasındaki vergi tarifeleri arasında önemli bir farklılık arz ettiği görülmektedir. 2004 yılı gelir vergisi tarifesinde, yükseklik farkı önceki yıldaki gelir vergisi tarifesindeki oranı korumaktadır. Yükseklik farkı da son dilim hariç değerlendirildiğinde artış sergilemekte ve yumuş artan oranlılık bu yıl için açıklanan vergi tarifesinde de geçerlidir. Ancak, son dilim, düz oranlı olarak belirlenmiştir ve bu artan oranlılık kavramını olumsuz yönde etkilemektedir. Ancak 2004 yılı gelir vergisi tarifesi için rasyonel gelir vergisi tarifesi açısından önemli bir değerlendirme olan ayırma ilkesinin anlamlı bir şekilde uygulandığını söylemek mümkündür.

2.2.5. 2005-2018 Dönemi

2005 yılından günümüze uzanan dönemde, Türkiye’de değişken tarifeler dönemi hüküm sürmektedir. 2005 yılında, vergilemeye yönelik tarifelerde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu dönemde, ilk tarife basamağına ilişkin asgari ücret ve tüketici fiyatlarına ilişkin artış oranları dikkate alınmış ve tarife bu minval üzerinde arttırılmıştır. Bunun yanı sıra, ikinci ve üçüncü kademe tarifeler ise, enflasyon ve yeniden değerlendirme oranları göz önünde tutularak ve fakat dördüncü dilime kıyasla daha az arttırılmıştır.

Tablo 8. 2005 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Dilimler	Oran (%)	Toplam Vergi	Ortalama Vergi
6.600 TL’ye kadar	15	990	15
15.000 TL’nin 6.600 TL’si için 990 TL fazlası	20	2.670	18
30.000 TL’nin 15.000 TL’si için 2.670 TL fazlası	25	6.420	21.4
78.000 TL’nin 30.000 TL’si için 6.420 TL fazlası	30	20.820	26.69
78.000 TL’nin fazlasının 78.000 TL’si için 20.820 TL fazlası	35		26.69

Kaynak: <http://www.yaklasim.com/malibilgiler/pratikbilgiler/maddeler/013.htm>

2005 yılında uygulanan gelir vergisi tarifesi kapsamında, ilk dilime giren gelir vergisi mükelleflerinin vergisel yükünün aynı bırakıldığı, ikinci ve üçüncü dilime giren gelir vergisi mükelleflerinin konu oranlar kapsamında, hızlı bir şekilde dördüncü dilime girerek daha yüksek vergilendirilmesi ve ancak son dilimde uygulanan vergi puanının düşürülmesi sureti ile yüksek gelire sahip mükelleflerin vergi yüklerinin hafifletildiği görülmektedir.

2005-2018 dönemi çerçevesinde 2006 yılı gelir vergisi tarifeleri incelendiğinde bir önceki yıl beş olan vergi diliminin dörde indiği görülmektedir. 2006 yılında, 2005 yılına kıyasla önemli değişiklikler (Yılmaz, 2006: 262);

- Ücret gelirlerine ilişkin daha düşük uygulanan oranın kaldırılması,
- Vergi dilimi sayısının beşten dörde indirilmesi
- Artan oranlı vergi tarifesinin uygulanmasında gelir uzunluğunun kısaltılması
- Başlangıç vergi oranının % 20'den % 15'e düşürülmesi (ücret dışı gelirler için)
- Ücret gelirlerinde orta ve yüksek gelir grubunun gelir vergisi arttırılmıştır
- Son iki basamak dilimde tutar farkı 2005 yılına kıyasla daha dar tutulmuştur.

Tablo 9. 2006 Yılı Gelir Vergisi Tarifesi

Dilimler	Oran (%)	Toplam Vergi	Ortalama Vergi
7.000 TL'ye kadar	15	1.050	15
18.000 TL'nin 7.000 TL'si için 1.050 TL kalanı için	20	3.250	18
40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 3.250 TL fazlası için	27	9.190	22.97
40.000 TL'nin 40.000 TL'si için 9.190 TL fazlası için	35		22.97

2006 yılından 2018 yılı dâhil olmak üzere dört dilimli vergi tarifesi uygulanmıştır. 2019 yılı takvim gelirlerinin vergilendirilmesinden itibaren olmak üzere ise tekrar 5 dilimli bir vergilendirme tarifesi Türk vergi sisteminde kullanılmaya başlamıştır. 2006-2018 yılları arasında değişen vergi tarifelerine ilişkin olarak yumuşak artan oranlı uygulamanın haiz olduğunu söylemek mümkündür.

2.3. TÜRKİYE'DEKİ GELİR VERGİSİ TARİFELERİNE YÖNELİK GENEL DEĞERLENDİRME

Dönemsel olarak değerlendirilen Türkiye'deki gelir vergisi tarifelerine yönelik genel değerlendirme çerçevesinde 1950 yılından itibaren Türkiye'de uygulanan gelir vergisi tarifelerinin yükseklik ve uzunluk farkının gelişimi ele alınacaktır.

Tablo 10. Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifelerine Yönelik Genel Değerlendirme

Yıllar	Dilim Sayısı	En Düşük Oran (%)	En Yüksek Oran (%)	Yükseklik Farkı	Uzunluk Farkı (TL)
1950-1957	8	15	45	30	97.500
1958-1961	11	15	60	45	297.500
1962	8	10	70	60	497.500
1963-1980	11	10	68	58	997.500
1981-1985	7	40-39-35-30-25	75-74-73-68-63	35-36-38-38-38-38	49.000.000
1986-1993	6	25	50	25	1986: 45.000.000 1987: 75.000.000 1988: 75.000.000 1989: 90.000.000 1990: 120.000.000 1991: 180.000.000 1992: 320.000.000 1993: 480.000.000
1994-1997	7	25	55	30	1994: 2.325.000.000 1995: 4.830.000.000 1996: 9.300.000.000 1997: 15.500.000.000
1998 (ilk dönem)	7	25	55	30	23.250.000.000
1998 (ikinci dönem)	6	20	45	25	15.000.0000
1999	6	15	40	25	48.000.000.000
2000	6	15	40	25	60.000.000.000
2001	6	15	40	25	67.200.000.000
2002	6	15	40	25	91.200.000.000
2003	6	15	40	25	115.000.000.000
2004	6	15	40	25	134.000.000.000
2005	5	15	35	20	71.400
2006	4	15	35	20	33.000
2007	4	15	35	20	35.500
2008	4	15	35	20	36.900
2009	4	15	35	20	36.900
2010	4	15	35	20	41.200
2011	4	15	35	20	43.600
2012	4	15	35	20	48.000
2013	4	15	35	20	49.300
2014	4	15	35	20	49.000
2015	4	15	35	20	54.000
2016	4	15	35	20	56.400
2017	4	15	35	20	57.000
2018	4	15	35	20	65.200
2019	5	15	40	25	482.000
2020	5	15	40	25	578.000

Türkiye’de gelir vergisine yönelik olarak tarifeler incelendiğinde, 1950 yılında sekiz dilimle başlayan gelir vergisi tarifeleri, 2020 yılında beş dilimle devam etmektedir. Gelir vergisi tarifelerindeki majör değişimlerden bir tanesinin, 1980 yılında yaşanan askeri darbe sonrasında, gerçekleşen yüksek enflasyona bağlı olarak değiştiği ve uzunluk farkının majör bir şekilde değiştiği görülmektedir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN EKONOMİK GÖSTERGELER ÇERÇEVESİNDE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yürütülen tez çalışmasının araştırma kısmında, Türkiye’de gelir vergisi tarifelerinin ekonomik göstergeler çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu değerlendirme, 2003-2020 yılı gelir vergisi tarifeleri ve ilgili yıllar için seçilmiş ekonomik göstergeler çerçevesinde gerçekleştirilmektedir.

1. ARAŞTIRMANIN AMACI VE KONUSU

Yürütülen araştırmanın temel amacı, Türkiye vergi sisteminde bireysel gelirler üzerinden alınan gelir vergilerinin, Türkiye ekonomisi açısından gösterge niteliğinde olan önemli makroekonomik göstergeler ile ilişki düzeyinin belirlenmesi ve gelir vergisi oranları / tarifeleri ile 2003-2020 yılları arasında marjinal vergi oranlarının, ortalama vergi oranlarının, reel ve nominal vergi yükünün değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bunun yanı sıra, gelir vergisi tahsilatlarının gayri safi yurt içi hasılaya göre esneklikleri de değerlendirilmiştir.

2. ARAŞTIRMANIN VERİ SETİ

Araştırmanın veri seti; Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından resmi olarak açıklanan verilerden oluşmaktadır.

3. ANALİZ VE BULGULAR

3.1. GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN ANALİZİ (2003-2020)

Türkiye’de gelir vergisinde artan oranlı tarife kullanılmaktadır. Bu tercihin iki önemli avantajı bulunmaktadır. Birincisi, artan oranlı vergi tarifesi ile vergi ödeme gücü tespit edilmekte ve vergilendirmede dikkate alınmaktadır. Vergi ödeme gücünü belirlemede en az geçim indirimi, tarifeler, ayırma ilkesi ve muafiyet/istisnalar olmak üzere dört yöntemden yararlanılmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesinde vergi matrahındaki artmaya bağlı olarak vergi oranı aynı doğrultuda artmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesinde vergi oranı vergi matrahının artışından daha hızlı yükselmektedir. Gelir arttıkça vergi ödeme gücü de

artmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi ile vergi ödeme gücü dikkate alınmakta ve artan ödeme gücünden daha fazla vergi alınmaktadır. İkincisi, artan oranlı gelir vergisi tarifesi ile yatay ve dikey vergi adaletini sağlamak amaçlanmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesi ile az kazanan az, çok kazanan çok vergi alınabilmektedir. Artan oranlı gelir vergisi tarifesi vergilemede adaletin sağlanması için kullanılmaktadır. Fazla kazanan daha fazla vergi öderse, toplumdaki gelir dağılımındaki dengesizlik azalır. KDV ve ÖTV gibi dolaylı vergilerin yarattığı ric'i vergi yükü, gelir vergisi gibi dolaysız vergilerin uygulanmasıyla birlikte kısmen telafi edilmiş olacaktır. Daha adil bir gelir dağılımı için artan oranlı vergiler kullanılmasına vergilerin telafi edici yönü denir.

Bu çalışmada 2003-2020 dönemi gelir vergisi tarifeleri incelenmiştir. Bu dönem sürecinde bazı yıllarda ayırma kuramı gereği ücret gelirleri için farklı tarifeler kullanılmıştır. Bazı yıllarda ise ücret gelirleri ile diğer kazanç ve irat unsurları için aynı tarifeler kullanılmıştır. Bu çalışmada ücret gelirleri için uygulanan farklı tarifeler kapsam dışı bırakılmıştır. İzleyen Tabloda 2003-2005 yıllarına ait tarifeler verilmiştir. 2003 ve 2004 yıllarında 6 dilim, 2005 yılında ise 5 dilim kullanılmıştır. 2003-2005 döneminde ilk dilimin oranı %20, 2005 yılı hariç en üst dilimin oranı %45 olmuştur.

Tablo 11: 2003-2005 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

YILLA R	%20	%25	%30	%35	%40	%45
2003	0 - 5.000	5.000 - 12.000	12.000 - 24.000	24.000 - 60.000	60.000 - 120.000	120.000 üzeri
2004	0 - 6.000	6.000 - 14.000	14.000 - 28.000	28.000 - 70.000	70.000 - 140.000	140.000 üzeri
2005	0 - 6.600	6.600 - 15.000	15.000 - 30.000	30.000 - 78.000	78.001 ve üzeri	-

İzleyen Tablo da 2006-2020 yıllarına ait tarifeler verilmiştir. Bu dönem sürecinde tarifelerde 4 dilim kullanılmıştır. Bu dönemde ilk dilim %15, son dilim %35 olmuştur. 2006-2019 döneminde istikrarlı bir şekilde oranlar değiştirilmemiştir. 2006'dan itibaren istikrarlı bir şekilde sürdürülen 4 dilimli tarife yerine 2020 yılında 5 dilimli tarifeye geçilmiştir. 2020 Yılı gelir vergisi tarifesinde en düşük oran %15, en yüksek oran %40 olarak uygulanmıştır.

Tablo 12: 2006-2020 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri

Yıllar	%15	%20	%27	%35	%40
2006	0 - 7.000	7.000 - 18.000	18.000 - 40.000	40.000 üzeri	-
2007	0 - 7.500	7.500 - 19.000	19.000 - 43.000	43.000 üzeri	-
2008	0 - 7.800	7.800 - 19.800	19.800 - 44.700	44.700 üzeri	-
2009	0 - 8.700	8.700 - 22.000	22.000 - 50.000	50.000 üzeri	-
2010	0 - 8.800	8.800 - 22.000	22.000 - 76.200	76.200 üzeri	-
2011	0 - 9.400	9.400 - 23.000	23.000 - 80.000	80.000 üzeri	-
2012	0 - 10.000	10.000 - 25.000	25.000 - 58.000	58.000 üzeri	-
2013	0 - 10.700	10.700 - 26.000	26.000 - 60.000	60.000 üzeri	-
2014	0 - 11.000	11.000 - 27.000	27.000 - 60.000	60.000 üzeri	-
2015	0 - 12.000	12.000 - 29.000	29.000- 66.000	66.000 üzeri	-
2016	0 - 12.600	12.600 - 30.000	30.000 - 69.000	69.000 üzeri	-
2017	0 - 13.000	13.000 - 30.000	30.000 - 70.000	70.000 üzeri	-
2018	0 - 14.800	14.000 - 34.000	34.000 - 80.000	80.000 üzeri	-
2019	0 - 18.000	18.000 - 40.000	40.000 - 98.000	98.000 üzeri	-
2020	0 - 22.000	22.000 - 49.000	49.000 - 120.000	120.000 - 600.000	600.000 üzeri

3.1.1. Gelir Vergisi Tarifeleri ve Vergilemede Adalet

Bir vergi sisteminin adaletle bulunabilmesi için durumları aynı olan mükellefler aynı şekilde vergilenmelidir. Ödeme güçleri aynı olan mükelleflerin aynı tutarda vergi ödemesine yatay adalet denir. Eğer bir vergi mükellefi bir diğ erinden daha yüksek bir ödeme gücüne sahipse daha fazla vergi ödemesi ise dikey adalet olarak kabul edilir. Dikey adalet az kazanan dan az, çok kazanan dan çok vergi alınmasını gerektirir. Dikey adalet gelirleri ve servetleri yüksek olan mükelleflerin düşük olanlara oranla daha fazla vergi ödemesi ile gerçekleşir. Yatay adalet ise aynı durumda olan kişilerin aynı oranlarda vergilendirilmesidir. Vergilemede dikey adaletin sağlanabilmesi için artan oranlı vergi tarifesinin uygulanması önerilmektedir. Bir verginin artan oranlı olup olmadığına karar verebilmek için ortalama vergi oranı ile matrah arasındaki ilişkiye bakılması gerekir. Eğer matrahla birlikte ortalama vergi oranı da artıyorsa uygulanan tarife artan oranlıdır. Ortalama vergi oranı, ödenen verginin matraha bölünmesi (vergi/matrah) ile hesaplanmaktadır, Örneğin, ödenen vergi 1000 TL, matrah 10.000 TL ise, ortalama vergi oranı $[(1.000/10.000)=0,1]$ %10 olarak hesaplanır. Diğer bir anlatımla, mükellef her 100 TL gelirisinin 10 TL'sini vergi olarak ödemektedir. Bir mükellef için ortalama vergi oranı, gelir vergisi kaynaklı objektif vergi yükü göstergesi olarak da kullanılabilir.

Marjinal vergi oranı elde edilen ilave gelir için ödenen ilave vergiye denir. Marjinal vergi oranı gelirden meydana gelen bir birim artışın vergide ne kadar artış yarattığını gösteren orandır. Marjinal vergi oranı $[(\text{vergi}_1 - \text{vergi}_0)/(\text{matrah}_1 - \text{matrah}_0)]$ formülüyle hesaplanmaktadır. Bu formülde 0, başlangıç değerini, 1 başlangıç değerinden bir sonraki değeri gösterir. Bir verginin artan oranlı olup olmadığına karar verebilmek için ortalama vergi oranının yanı sıra kullanılan diğer bir gösterge de marjinal vergi oranıdır.

Ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oranı artan oranlı tarifenin dikey adaleti gerçekleştirme amacına ulaşp ulaşmadığını göstermekte kullanılan iki temel göstergedir. Artan oranlı tarifiede amaç az kazananın az, çok kazananın çok vergi almaktır. Ortalama vergi oranı yüksek gelir gruplarında artıyorsa bu amaç gerçekleşmektedir. Marjinal vergi oranı yıllar arası vergideki artış ile gelirdeki artış arasındaki ilişkiyi gösterir. yıldan yıla vergideki artış gelirdeki artıştan daha fazla ise marjinal vergi oranı 1'den büyüktür. Marjinal vergi oranı yüksek gelir gruplarında düşük gelir gruplarından daha fazla ise 'az kazananın az, çok kazananın çok vergi alma' amacı gerçekleşmektedir.

İzleyen Tablo da 2003-2005 yıllarına ait tarifelerde yer alan dilimlerin üst limitlerine göre hesaplanmış ortalama vergi oranı değerleri gösterilmiştir. 2003-2005 döneminde ortalama vergi oranı %15-30,79 bandı içinde değişmiştir.

Tablo 13: 2003-2005 Dönemi Ortalama Vergi Oranı Hesaplamaları

Dilimler	1.	2.	3.	4.	5.	6.
2003	15,00	18,00	21,50	26,58	30,79	30,79
2004	15,00	18,00	21,50	26,60	30,78	30,78
2005	15,00	18,00	21,40	26,69	26,69	-
Ortalama	15,00	18,00	21,50	26,60	29,40	30,80

İzleyen Tablo da 2006-2020 yıllarına ait tarifelerde yer alan dilimlerin üst limitlerine göre hesaplanmış verginin matraha bölünmesi ile hesaplanmış ortalama vergi oranı değerleri gösterilmiştir. 2006-2020 Döneminde ortalama vergi oranı %15-23 bandı içinde değişmiş, ancak 2020 yılında 5. dilim için bu oran %32,78 olmuştur.

Tablo 14: 2006-2020 Dönemi Ortalama Vergi Oranı Hesaplamaları

Dilimler	1.	2.	3.	4.	5.
2006	15,00	18,00	22,97	22,97	-
2007	15,00	18,00	23,03	23,03	-
2008	15,00	18,00	23,03	23,03	-
2009	15,00	18,00	23,05	23,05	-
2010	15,00	18,00	23,04	23,04	-
2011	15,00	18,00	23,07	23,07	-
2012	15,00	18,00	23,01	23,01	-
2013	15,00	17,94	23,08	23,08	-
2014	15,00	17,96	22,93	22,93	-
2015	15,00	17,93	23,02	23,02	-
2016	15,00	17,90	23,04	23,04	-
2017	15,00	17,83	23,07	23,07	-
2018	15,00	17,82	23,10	23,10	-
2019	15,00	17,75	23,22	23,22	-
2020	15,00	17,75	23,91	32,78	32,78
Ortalama	15,00	17,93	23,10	23,70	32,78

2003-2020 Dönemi için yapılan hesaplamalarda matrah arttıkça ortalama vergi oranının da arttığını göstermektedir. En altta yer alan 1. Dilim için %15, 2. Dilim için %18, 3. ve 4. dilimler için yaklaşık %23 ortalama vergi oranı hesaplanmıştır. ‘Matrahla birlikte ortalama vergi oranı da artıyorsa uygulanan tarife artan oranlıdır’ kuralı bulgularla teyit edilmiştir. Ortalama vergi oranı, gelir vergisi kaynaklı objektif vergi yükü göstergesi olarak da kullanılabilir. 2003-2020 Döneminde kişinin geliri arttıkça ödediği vergide oransal olarak artmıştır. Örneğin 1. Dilimde vergi ödeyen her 100 TL’nin 15 TL’sini vergi öderken, 3. Dilimde vergi ödeyen her 100 TL’nin 23 TL’sini vergi olarak ödemiştir. Ortalama vergi oranı, gelir vergisi kaynaklı objektif vergi yükü göstergesi olarak da kullanılabilir. Daha fazla kazananın daha fazla gelir vergisi kaynaklı objektif vergi yükü olduğu bulgusu elde edilmiştir.

Marjinal vergi oranı vergideki artış ile gelirdeki artış arasındaki ilişkiyi gösterir. Ödenen vergideki artış gelirdeki artıştan daha fazla ise marjinal vergi oranı 1’den büyük olması gerekmektedir. İzleyen Tablo da 2003-2020 döneminde tarifelerde 2. ve 3. dilimlerin üst limit matrah kullanılarak elde marjinal vergi oranlarına yer verilmiştir. Bu dönem marjinal vergi oranı aritmetik ortalaması 2. dilim için %27, 3. dilim için %35 hesaplanmıştır. 3. dilimdeki vergi artış oranı gelirdeki artış oranından fazla olması 2. dilimden 8 puan fazladır. Daha fazla kazanan için hem ödediği vergi daha fazla, hem de ödediği vergideki artış oranı gelirindeki artış oranından daha fazladır.

Tablo 15: 2003-2020 Dönemi Marjinal Vergi Oranı Hesaplamaları

YILLAR	2. Dilim İçin Marjinal Vergi Oranı, %	3. Dilim İçin Marjinal Vergi Oranı, %
2003	25	30
2004	30	35
2005	27	35
2006	27	35
2007	27	35
2008	27	35
2009	27	35
2010	27	35
2011	27	35
2012	26	35
2013	27	35
2014	27	35
2015	27	35
2016	27	35
2017	27	35
2018	27	35
2019	27	35
2020	27	35
Ortalama	27	34,7

Ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oranı yüksek gelir gruplarında artıyorsa artan oranlı gelir vergisinden beklenen dikey vergi adaleti amacı gerçekleşmektedir. 2003-2020 dönemi için yapılan ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oranı hesaplamaları bu oranların yüksek gelir gruplarında arttığını göstermektedir. Ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oran hesaplamaları artan oranlı tarifenin dikey adaleti gerçekleştirme amacına ulaşp ulaşmadığını göstermektedir. ‘Az kazanan az, çok kazanan çok vergi alma’ amacı gerçekleşmiştir.

3.1.2. Gelir Vergisi Tarifelerinde Uzunluk ve Yükseklik Farkları

Artan oranlı tarifenin yapısı dilim ve oranlardan oluşmaktadır. Dilimlerin genişliğinin artması/azalması mükelleflerin ödeyeceği verginin artması/azalmasına neden olabilir. Aynı zamanda, dilimler için uygulanan oranların artması/azalması mükelleflerin ödeyeceği verginin artması/azalmasına neden olabilir. Ödenecek verginin artması devletin lehine iken mükellefin vergi yükünü artırabilir.

Mükellefin vergi tarifesindeki bir üst dilimden vergi ödemesi için matrahın artması gerekmektedir. Bir üst dilime çıkma zorlaştıkça mükellef daha az vergi öder; kolaylaştıkça daha fazla vergi öder. Öte yandan dilimlerin mesafesi aynı

iken oranlar arasındaki fark artarsa mükellefin ödeyeceği vergi artar (Savaşan, 2012).

Bir vergi tarifesinde en yüksek dilim ile en düşük dilim arasındaki farka uzunluk farkı, bir tarife içinde en yüksek oran ile en düşük oran arasındaki fark yükseklik farkı olarak adlandırılır. Uzunluk farkı hesaplanırken birinci dilimin üst limiti kullanılır.

Genel kural olarak yükseklik farkı sabitken, uzunluk farkı arttıkça zayıf artan oranlılık artar. Uzunluk farkı sabitken, yükseklik farkı arttıkça güçlü artan oranlılık artar. Zayıf artan oranlılığı belirleyen, uzunluk farkı iken, güçlü artan oranlılığı belirleyen yükseklik farkıdır.

Bir vergi tarifesinin zayıf artan oranlı veya güçlü artan oranlı olup olmadığına karar verebilmek için, yıllar arası karşılaştırma yapılması gerekmektedir. Uzunluk ve yükseklik farkları farklı olan tarifelerin ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oranlarının farklı olup olmadığının incelenmesi de gerekmektedir. Bu incelemenin sonucunda gelir vergisi tarifelerinin vergilemede dikey adaleti sağlamadaki etkisi ile ilgili yorum yapılabilir.

İzleyen Tablo da 2003-2020 dönemi uzunluk ve yükseklik farkları birlikte sunulmuştur. Analizde iki yılın karşılaştırması yapılırken bir önceki yıllarla uzunluk ve yükseklik farkı karşılaştırması yapılmıştır. “Yükseklik farkı sabitken, uzunluk farkı arttıkça zayıf artan oranlılık artar. Uzunluk farkı sabitken, yükseklik farkı arttıkça güçlü artan oranlılık artar.” kuralları dikkate alınarak bulgular elde edilmiştir.

Tablo 16: Uzunluk ve Yükseklik Farkları (2003-2020)

Yıllar	Yükseklik Farkı	Uzunluk Farkı	Bulgu*
2003	25	115.000	-
2004	25	134.000	Zayıf artan oranlılık
2005	20	71.400	-
2006	20	33.000	Zayıf artan oranlılık (-)
2007	20	35.500	Zayıf artan oranlılık
2008	20	36.900	Zayıf artan oranlılık
2009	20	36.900	Zayıf artan oranlılık
2010	20	41.200	Zayıf artan oranlılık
2011	20	43.600	Zayıf artan oranlılık
2012	20	48.000	Zayıf artan oranlılık
2013	20	49.300	Zayıf artan oranlılık
2014	20	49.000	Zayıf artan oranlılık
2015	20	54.000	Zayıf artan oranlılık
2016	20	56.400	Zayıf artan oranlılık
2017	20	57.000	Zayıf artan oranlılık
2018	20	65.200	Zayıf artan oranlılık
2019	20	80.000	Zayıf artan oranlılık
2020	25	578.000	-

*Yükseklik farkı sabitken, uzunluk farkı arttıkça zayıf artan oranlılık artar. Uzunluk farkı sabitken, yükseklik farkı arttıkça güçlü artan oranlılık artar.

Yükseklik farkı sabitken, uzunluk farkı arttıkça zayıf artan oranlılık artar. Uzunluk farkı sabitken, yükseklik farkı arttıkça güçlü artan oranlılık artar. 2003-2020 dönemi uzunluk ve yükseklik farklarının analizinde 2010, 2012, 2015 ve 2019 yıllarında ‘zayıf artan oranlılıkta artış’ olduğu bulgusu elde edilmiştir. 2003-2020 dönemi uzunluk ve reel yükseklik farklarının analizinde daha fazla yılda ‘zayıf artan oranlılıkta azalış’ olduğu bulgusu elde edilmiştir. Bu dönemin genelinde yükseklik farkı sabit tutulmuş, uzunluk farkında değişikliğe gidildiği için zayıf artan oranlı tarife politikası izlenmiştir..

3.1.3. Gelir Vergisi Tarifeleri ve Konjonktürel Esneklik

Vergi gelirlerinin reel GSYH’deki artış ve azalışlara nasıl bir tepki verdiği vergilerin konjonktürel esnekliği ile ölçülür. Vergi gelirlerindeki yüzde değişikliğin milli gelirdeki yüzde değişikliğe bölünmesi ile vergilerin konjonktürel esnekliği hesaplanmaktadır. Verginin konjonktürel esnekliği şu şekilde hesaplanmaktadır: $[(T_2-T_1)/T_1]/[(Y_2-Y_1)/Y_1]$. Bu formülde 1 başlangıç yılını, 2 başlangıç yılından bir sonraki yılın değerini göstermektedir. Vergilerin konjonktürel esnekliği, vergi sisteminin tümü için hesaplanabileceği gibi, vergi sisteminde yer alan her bir vergi için ayrı ayrı da hesaplanabilir, gelir vergisi için hesaplanıyor ise gelir vergisinin konjonktürel esnekliği gibi.

Artan oranlı gelir vergisi bir otomatik istikrar sağlayıcıdır. Gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcılık işlevi görebilmesi konjonktürel esnekliğine ve toplam vergi hasılatı içindeki payı ile ilişkilidir. Gelir vergisi konjonktürel esnekliğe bağlı olarak alçak konjonktür dönemlerinde kendiliğinden azalmakta, yüksek konjonktür dönemlerinde de kendiliğinden artmaktadır. Bu sonuç konjonktürdeki salınım hareketlerinin hafifletilmesine ve uzun dönem ortalama büyüme oranından sapmaların minimize edilmesini sağlamaktadır.

İzleyen Tablo da 2003-2019 döneminde gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı gösterilmiştir. Dönem boyunca gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %19,5-%25,4 bandı arasında değişmiş, dönem ortalaması %22 olarak gerçekleşmiştir. 2003-2019 Döneminde, ortalama rakamlarla, toplanan her 100 TL verginin 22 TL'si gelir vergisi olmuştur. 2019 Yılında gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payı %25,4 olarak gerçek dönem ortalamasının 3 puan üstünde gerçekleşmiştir. 2019 Yılında toplanan her 100 TL verginin 25,4 TL'si gelir vergisi olmuştur. Gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcılık işlevi görebilmesi toplam vergi hasılatı içindeki payı ile ilişkilidir. Toplam vergi hasılatı içindeki payı çok az olan bir verginin otomatik istikrar sağlayıcılık işlevi zayıf olacaktır. İzleyen Tablodan elde edilen bulgular gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içindeki payının yüksek olduğunu göstermektedir. Bu bulgu gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcılık işlevini görebilmesi için ön şartı yerine getirdiğinin göstergesi olarak kullanılabilir.

Tablo 17: Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri İçindeki Payı

	1	2	3=2/1
Yıllar	Toplam Vergi Gelirleri (1.000 TL)	Gelir Vergisi (1.000 TL)	%
2003	84.316.169	17.063.761	20,2
2004	101.038.904	19.689.593	19,5
2005	119.250.807	22.817.530	19,1
2005	131.948.778	26.849.808	20,3
2006	151.271.701	31.727.644	21,0
2007	171.098.466	38.061.543	22,2
2008	189.980.827	44.430.339	23,4
2009	196.313.308	46.018.360	23,4
2010	235.714.637	49.385.289	21,0
2011	284.490.017	59.885.000	21,0
2012	317.218.619	69.671.645	22,0
2013	367.517.727	78.726.008	21,4
2014	401.683.956	91.063.306	22,7
2015	465.229.389	105.395.330	22,7
2016	529.607.901	123.686.147	23,4
2017	626.082.415	143.962.939	23,0
2018	738.180.401	175.420.074	23,8
2019	819.603.099	207.840.520	25,4
Ortalama	75.094.158	329.474.840	22,0

Gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcılık işlevi görebilmesi konjonktürel esnekliğine de bağlıdır. İzleyen Tabloda 2003-2019 dönemi için toplam vergi gelirlerinin ve gelir vergisinin konjonktürel esnekliği hesaplanmıştır. Bu dönem boyunca toplam vergi gelirlerinin konjonktürel esnekliği 0,85-7,52 bandı içinde değişmiş, dönem ortalaması 1,43 olmuştur. Bu dönem boyunca gelir vergisinin konjonktürel esnekliği 0,66-8,06 bandı içinde değişmiş, dönem ortalaması 1,60 olmuştur. Toplam vergi gelirlerinin ve gelir vergisinin konjonktürel esnekliğini kıyaslayacak olursak, gelir vergisinin konjonktürel esnekliği toplam vergi gelirlerinin konjonktürel esnekliğinden daha yüksek bulunmuştur.

Gelir vergisinin konjonktürel esnekliğinin dönem ortalamasının 1,60 olarak gerçekleşmesi gelir vergisi hasılatındaki artışının GSYH artışından daha fazla olduğunu göstermektedir. Bu bulgu 2003-2019 döneminde uygulanan gelir vergisi tarifelerinin bir çıktısıdır ve gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcılık işlevi görebilmesi açısından olumludur.

Tablo 18: Toplam Vergi Gelirlerinin ve Gelir Vergisinin Konjonktürel Esnekliği

Yıllar	GSYH (1.000 TL)	Toplam Vergi Geliri (1.000 TL)	Gelir Vergisi (1.000 TL)	Toplam Vergi Gelirlerinin Konjonktürel Esnekliği	Gelir vergisi Konjonktürel Esnekliği
2003	468.015.146	84.316.169	17.063.761	-	-
2004	577.023.497	101.039.904	19.689.593	0,85	0,66
2005	673.702.943	131.948.778	26.849.808	1,83	2,17
2006	789.227.555	151.271.701	31.727.644	0,85	1,06
2007	880.460.879	171.098.466	38.061.543	1,13	1,73
2008	994.782.858	189.980.827	44.430.339	0,85	1,29
2009	999.191.848	196.313.308	46.018.360	7,52	8,06
2010	1.160.013.978	233.714.637	49.385.289	1,18	0,45
2011	1.394.477.166	284.490.017	59.885.000	1,07	1,05
2012	1.569.672.115	317.218.619	69.671.645	0,92	1,30
2013	1.809.713.087	367.517.727	78.726.008	1,04	0,85
2014	2.044.465.876	401.683.956	91.063.306	0,72	1,21
2015	2.338.647.494	465.229.389	105.395.330	1,10	1,09
2016	2.608.525.749	529.607.901	123.686.147	1,20	1,50
2017	3.110.650.155	626.082.415	143.962.939	0,95	0,85
2018	3.724.387.936	738.180.401	175.420.074	0,91	1,11
2019	4.280.000.000	819.603.099	207.840.320	0,74	1,24
Ortalama	1.730.762.252	341.723.371	78.169.242	1,43*	1,60**

* Dışsal değer olan 2009 yılı hariç, 2004-2019 dönemi ortalaması 1,02 olarak bulunmaktadır.

** Dışsal değer olan 2009 yılı hariç, 2004-2019 dönemi ortalaması 1,09 olarak bulunmaktadır.

3.1.4. Gelir Vergisi Tarifeleri ve Enflasyon

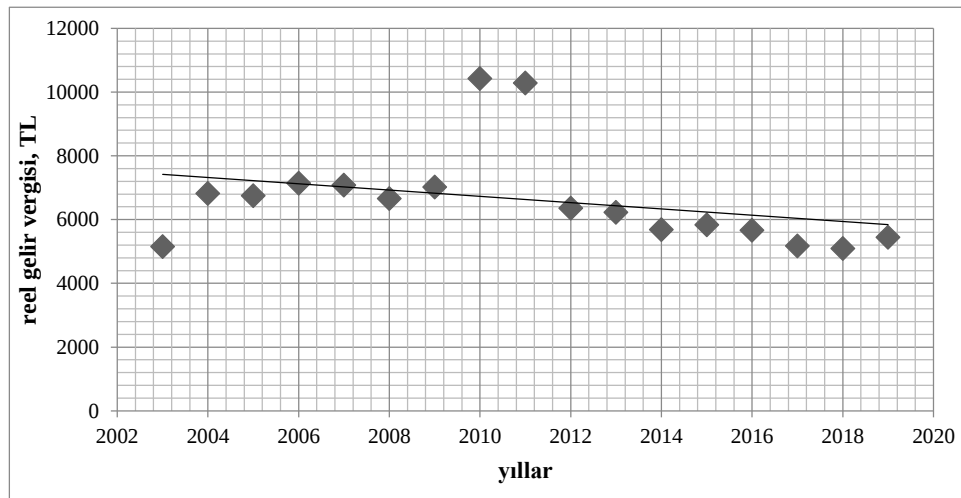
Gelir vergisi tarifelerinin enflasyonu dikkate alarak hazırlanması ve uygulanması gerekmektedir. İzleyen Tabloda 2003-2019 Dönemi gelir vergisi tarifelerinde yer alan 3. Dilimlerin üst limitlerine göre hesaplanmış nominal ve reel vergi hesaplamaları sunulmuştur. Hesaplanan reel vergiye bağlı olarak ortalama vergi oranı da hesaplanmıştır. 2003-2019 Döneminde ödenecek reel vergiye bağlı ortalama vergi oranı %23,5 olmuştur.

Tablo 19: 2003-2019 Dönemi Reel Gelir Vergisi Hesaplaması

	1	2	3	4	5=4/3
Yıl	Tarifede 3. Dilimin üst Limiti (nominal matrah)	Ödenecek Vergi (nominal)	Tarifede 3. Dilimin üst Limiti (reel matrah)	Ödenecek Vergi (reel)	Ortalama Vergi Oranı
2003	24.000	5.150	24.000	5.150	0,215
2004	28.000	7.400	25.783	6.814	0,264
2005	30.000	7.920	25.536	6.741	0,264
2006	40.000	9.190	31.066	7.137	0,230
2007	43.000	9.905	30.708	7.073	0,230
2008	44.700	10.293	28.903	6.655	0,230
2009	50.000	11.525	30.428	7.014	0,231
2010	76.200	18.594	42.713	10.423	0,244
2011	80.000	19.520	42.117	10.277	0,244
2012	58.000	13.140	28.042	6.353	0,227
2013	60.000	13.845	26.987	6.227	0,231
2014	60.000	13.760	24.791	5.685	0,229
2015	66.000	15.190	25.328	5.829	0,230
2016	69.000	15.900	24.569	5.661	0,230
2017	70.000	16.150	22.426	5.174	0,231
2018	80.000	18.480	22.031	5.089	0,231
2019	98.000	22.760	23.432	5.442	0,232
Ortalama	57.465	13.454	26.756	6.329	0,235

2003-2019 Döneminde ödenecek reel vergi 5.089 TL - 10.423 TL bandı içinde değişmiş, dönem ortalaması 6.329 TL olarak gerçekleşmiştir. İzleyen Grafikte de gösterildiği gibi reel gelir vergisi dönem boyunca zayıf bir şekilde azalmıştır. 2010 ve 2011 Yıllarında reel gelir vergisi dönem ortalamasının çok üstünde gerçekleşmiştir.

Grafik 1: 2003-2019 Dönemi Reel Gelir Vergisine Göre Ortalama Vergi Oranı



2003-2019 Dönemi gelir vergisi tarifeleri kullanılarak hesaplanmış reel (enflasyondan arındırılmış) gelir vergisi bulguları, reel verginin oldukça stabil

olduğunu göstermektedir. Bulgular, 2010 ve 2011 hariç, 2003-2019 dönemi gelir vergisi tarifelerinin enflasyonu dikkate alarak hazırlandığını göstermektedir. Gelir vergisi tarifelerinin enflasyonu dikkate alarak hazırlanması ve uygulanması mükellef açısından olumludur.



SONUÇ VE GENEL DEĞERLENDİRME

Vergilemede adaletin sağlanması noktasında temel odak, vergi mükelleflerinin ödeme güçlerinin ya da diğer bir ifade ile ödeme kapasitelerinin dikkate alınması sureti ile vergilemenin yapılmasıdır. Bu bağlamda yatay adalet ve dikey adalet kavramları önem kazanmıştır. Ödeme güçleri aynı olan mükelleflerden aynı miktarda vergi alınması yatay adalet iken, ödeme güçleri fazla olan mükelleflerden fazla vergi alınması dikey adalet olarak kabul edilir.

Ödeme gücünü takip ve dikey adaletin sağlanması noktasında artan oranlı vergi tarifeleri bir araç olarak kullanılmaktadır. Bir vergi tarifesinin artan oranlı olup olmadığına ise ortalama vergi oranlarına ve marjinal vergi oranlarına bakıp karar verilebilir. Ortalama vergi oranı yüksek gelir gruplarında artıyorsa, marjinal vergi oranı yüksek gelir gruplarında düşük gelir gruplarından daha fazla ise yatay ve dikey adaleti sağlama amacı gerçekleştirilmiştir.

Bu araştırma kapsamında 2003-2020 Dönemi için yapılan hesaplamalarda matrahla birlikte ortalama vergi oranı ve marjinal vergi oranının arttığı bulgularla saptanmış ve artan oranlı gelir vergisinden beklenen dikey vergi adaleti amacı gerçekleşmiştir.

Bir vergi tarifi içerisindeki en yüksek dilim ile en düşük dilim arasındaki farka uzunluk, en yüksek oran ile en düşük oran arasındaki farka yükseklik denir. Genel kural olarak yükseklik farkı sabitken uzunluk farkı arttıkça zayıf artan oranlılık artar. Uzunluk farkı sabitken, yükseklik farkı arttıkça güçlü artan oranlılık artar. Yapılan bu çalışmada 2003-2019 yılları arasında uzunluk ve yükseklik farkı incelendiğinde 2010, 2012, 2015 ve 2019 yıllarında ‘zayıf artan oranlılıkta artış’ diğer yıllarda ise ‘zayıf artan oranlılıkta azalış’ tespit edilmiştir.

Artan oranlı vergi yapısı açısından değerlendirildiğinde esnekliğin birden büyük olması beklenmektedir. Esneklik genel olarak kısa dönemde istikrar ile ilişkilendirilmekte ve uzun dönemde ise büyüme potansiyelinin bir göstergesi olarak değerlendirilmektedir. Uzun dönemli olarak bakıldığında esnekliğin GSYH’nin artışında, vergi gelirlerinin büyüme trendini göstermesi değerlendirilmesi yapılmaktadır. Kısa dönemli olarak bakıldığında, GSYH’ya yönelik dalgalanmaların vergi gelirleri üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi

mümkün olmaktadır. Uzun dönemli olarak esneklik vergi gelirlerinin büyümesi ile ilişkili iken, kısa dönemde ise vergi gelirlerine yönelik konjonktürel değişimleri ölçmektedir.

Artan oranlı gelir vergisi otomatik istikrar sağlayıcı olması sebebiyle bu işlevi görebilmesi konjonktürel esnekliğine ve toplam vergi hasılatı içindeki payı ile ilişkilidir.

Artan oranlı gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcılık işlevi görebilmesinin ön şartı gelir vergisinin toplam vergiler içindeki payının yüksek olmasıdır. Yapılan araştırmada 2003-2019 Döneminde toplanan gelir vergisinin toplam vergi gelirleri içerisindeki payının yüksek olduğu görülmektedir.

Yapılan bu çalışmada toplam vergi gelirlerinin ve gelir vergisinin konjonktürel esnekliği hesaplanmış ve ikisi arasında yapılan kıyaslama sonucunda gelir vergisinin konjonktürel esnekliği vergi gelirlerinin konjonktürel esnekliğinden daha yüksek çıkmıştır. Kısacası gelir vergisi hasılatındaki artış GSYH artışından daha fazla gerçekleşmiştir. 2003-2020 Döneminde uygulanan gelir vergisi tarifelerinin bu bulgular doğrultusunda gelir vergisinin otomatik istikrar sağlayıcılık işlevi görmesi açısından olumludur.

Gelir vergisi tarifelerinin enflasyonu dikkate alarak hazırlanması mükellef açısından önem arz etmektedir. Bu çalışmada 2003- 2019 döneminde belirlenen vergi tarifelerinin 3. dilimlerin üst limitlerine göre nominal ve reel vergi hesaplamaları yapılmıştır. Ayrıca reel vergi hesaplamasına bağlı olarak ortalama vergi oranı da hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar sonucunda 2003-2019 döneminde 2010 ve 2011 yılları hariç olmak üzere reel gelir vergisi azalış göstermektedir. Bu bulgular sonucunda 2003-2019 yılları arasında 2010 ve 2011 yılları dışında diğer yıllar itibariyle açıklanan enflasyon oranlarını dikkate alarak mali sürüklenme etkisinin ortadan kaldırmaya yönelik tarifeler belirlendiği görülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akalın, G. (2000). *Kamu Ekonomisi*. Ankara: Akçağ Yayınları.
- Aktan, C. (1998). Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi. *Vergi Dünyası*, 41-45.
- Aktan, C. (2001). *Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi*. İzmir : Anadolu Matbaacılık.
- Blumenthal, M., & Slemrod, J. (1992). The Compliance Cost of the U.S. Individual Income Tax System: A Second Look After Tax Reform. *National Tax Journal*, 185-202.
- Boskin, M. (2005). A Broader Perspective on the Tax Reform Debate. *Economists' Voice*, 1-8.
- Bruce, N. (1997). *Public Finance and the American Economy*. Washington: Prentice-Hall.
- Dileyci, D., & Özkıvrak, Ö. (2000). Yeni Yüzyılda Mali ve Parasal Politikalarda Yeniden Yapılanma. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 80-109.
- Edizdoğan, N. (2008). *Kamu Maliyesi*. Bursa : Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Edizdoğan, N., & Çelikkaya, A. (2010). *Vergilerin Ekonomik Analizi*. Bursa: Dora Yayınları.
- Eyüpgiller, S. (1993). Türk Gelir Vergisi Tarifeleri: Zaman İçindeki Gelişimi ve Bazı Tespitler. *Yaklaşım*, 73-79.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). *Gelir İdaresi Başkanlığı Resmi İnternet Sitesi*. <https://www.gib.gov.tr/>
- Gökbunar, A. (1998). Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme. *Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 1-23.
- Gülten, Y., & Demir, C. (2013). Maliye Politikasının Sosyal Amacı: Vergi Yükünün Adaletli ve Dengeli Dağılımı Üzerine Türkiye Geneli Anket Çalışması. *CBÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, 269-286.
- Güran, M.C. (2013a) *Gelir Vergileri*, içinde Vergi Teorisi (Editör: Sağbaş, İ.), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- Güran, M.C. (2013b) *Tüketim Vergileri*, içinde Vergi Teorisi (Editör: Sağbaş, İ.), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- Haller, H. (1990). *Maliye Politikası*. (S. Turan, Çev.) İstanbul: Der Yayınları.
- Haveman, R. (1994). Optimal Taxation and Public Policy. J. Quigley, & E. Solensky içinde, *Modern Public Finance* (s. 247-256).
- Hyman, D. (1987). *Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy*. Chicago: The Dryden Press.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karayılmazlar, E., & Güran, M. (2005). Gelir Vergisinde Tarife Yapısı: Adalet ve Etkinlik Temelli Teorik Tartışmalar Çerçevesinde Karşılaştırmalı Bir Analiz. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 141-169.
- Kay, J., & King, M. (1990). *The British Tax System*. New-York: Oxford Press.
- Murphy, L., & Nagel, T. (2002). *The Myth of Ownership Taxes and Justice*. USA: Oxford University Press.
- Musgrave, R. (1996). Progressive Taxation, Equity and Tax Design. J. Slemrod içinde, *Tax Progressivity and Income Inequality* (s. 341-356). Cambridge: Cambridge University Press.
- Musgrave, R., & Musgrave, P. (1989). *Public Finance in Theory and Practice*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Nadaroğlu, H. (2000). *Kamu Maliyesi Teorisi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

- OECD. (2000). *Taxing Wages*. OECD: Paris.
- OECD. (tarih yok). <https://data.oecd.org/hha/household-savings-forecast.htm>.
- Orhaner, E. (2000). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ortaç, F. R. (1999). Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması. *Gazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 105-115.
- Pechman, J. (1976). Vergi Yüğü Dağılımında Milletlerarası Temayüller Vergi Politikası için Varlıacak Sonuçlar. (Ç. Y.Ergün, Dü.) *Maliye Dergisi*, 97-108.
- Pehlivan, O. (2009). *Kamu Maliyesi*. Trabzon : Derya Kitabevi.
- Roodman, D. (1996). Çevri İçi Pazardan Yararlanmak. (Ç. S.Gül, Dü.) *Dünyanın Durumu*, 205-229.
- Sağbaşı, İ. (2010). *Vergi Teorisi*. Ankara: Ece Matbaası.
- Savaşan, F. (2013a) *Vergilemede Adalet*, içinde Vergi Teorisi (Editör: Sağbaşı, İ.), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- Savaşan, F. (2013b) *Vergileme ve Ekonomik Etkinlik*, içinde Vergi Teorisi (Editör: Sağbaşı, İ.), Anadolu Üniversitesi Yayınları, Ankara.
- Šinkūnienė, J. K. (2005). Taxation Principles in Tax Culture: Theoretical and Practical Aspects. <http://archive.minfolit.lt/arch/1001/1493.pdf>.
- Stiglitz, J. (1994). *Kamu Kesimi Ekonomisi*. (Ö. Batırel, Çev.) İstanbul.
- Şeker, K. (2006). *Türk Vergi Sisteminde Katma Değer Vergisi İstisna ve İadelerin Uluslararası Taşımacılık Uygulaması*. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi SBE.
- Şenyüz, D. (1993). *Vergilemede İstikrar İlkesi ve Türk Vergi Mevzuatı*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.
- Şenyüz, D. (1994). Türkiye'de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar. *VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu*, 129-132.
- Tekir, S. (1990). *Vergi Teorisi*. İzmir : Akliselim Ofset Tesisleri.
- Turhan, S. (1998). *Vergi Teorisi ve Politikası*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Türkan, E. (2002). Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi Konusunda ABD'de Yapılan Çalışmalar ve Reform Önerileri. *Vergi Dünyası Dergisi*, 72-91.
- Uluatam, Ö. (2003). *Kamu Maliyesi*. Ankara : İmaj Yayınevi.
- Yereli, A., & Ata, A. (2011). Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 21-32.
- Yüksel, C. (2017). Vergi Tarifelerinin Matematiksel ve Grafıksel Yorumu. *Bulletin of Economic Theory and Analysis*, 1-12.

ÖZGEÇMİŞ

Hüseyin SARIKAYA, 1990 yılında Artvin'in Yusufeli ilçesinde doğdu. İlköğretimini Bursa Çalı ilköğretim Okulu'nda tamamladı. Eğitim hayatına Süleyman Çelebi Lisesi'nde devam etti. 2014 yılında Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi İktisat bölümünden mezun olmuştur. 2017 yılında Mali Hukuk tezsiz yüksek lisans mezun olmuştur. 2017-2018 eğitim öğretim yılında Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı'nda yüksek lisansa başlamıştır.



