T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİYE PROGRAMI
DOKTORA TEZİ

OECD ÜLKELERİNDE YAPILAN GELİR VERGİSİ REFORMU ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİN SİMÜLASYONU

Abdullah Burhan BAHÇE

Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

İZMİR - 2013

DOKTORA
TEZ ONAY SAYFASI

2006800187

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi

Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü

Adı ve Soyadı : Abdullah Burhan BAHÇE

Tez Başlığı : OECD Ülkelerinde Yapılan Gelir Vergisi Reformu Çerçevesinde Türkiye'de Gelir Vergisi Sisteminin Simülasyonu

Savunma Tarihi : 02.07.2013

Danışmanı : Prof.Dr.Zeynep ARIKAN

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı	Üniversitesi	İmza
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Mehmet TOSUNER	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Mehmet AKSARAYLI	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Yusuf KILDİŞ	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Doç.Dr.Keramettin TEZCAN	İZMİR KATİP ÇELEBİ ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği X

Oy Çokluğu ( )

Abdullah Burhan BAHÇE tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "**OECD Ülkelerinde Yapılan Gelir Vergisi Reformu Çerçevesinde Türkiye'de Gelir Vergisi Sisteminin Simülasyonu**"başlıklı tezi kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum **"OECD Ülkelerinde Yapılan Gelir Vergisi Reformu Çerçevesinde Türkiye'de Gelir Vergisi Sisteminin Simülasyonu"** adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

..../07/2013

Abdullah Burhan BAHÇE

ÖZET

Doktora Tezi

OECD Ülkelerinde Yapılan Gelir Vergisi Reformu Çerçevesinde Türkiye'de Gelir Vergisi Sisteminin Simülasyonu

Abdullah Burhan BAHÇE

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Programı

Gelir vergisi, dolaysız bir vergi olarak gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. Gelir vergisinin subjektif olma özelliği sistemin mali, ekonomik, hukuki, siyasi, uluslararası, sosyal ve psikolojik etkilerinin mükellefler üzerinde daha fazla hissedilmesini sağlamaktadır. Bu nedenlerle, gelir vergisi sisteminin reformu beraberinde birçok olguyu da taşıyarak hem mikro hem de makro etkilere sahip olabilmektedir.

Gelir vergisi sisteminin uluslararası arenada uygulanışında ve ortaya çıkan vergilendirme sorunlarının çözümünde etkili olan örgütlenmelerden biri Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'dır. OECD, uluslararası bir kuruluş olarak vergilendirme hususunda da önemli rol ve fonksiyonlar üstlenmiştir. OECD'nin gelir vergisi sisteminin uygulanışı ve reformuyla ilgili olarak üstlendiği konular; vergilendirmede uluslararası standartlar getirmesi, uluslararası vergilendirme sorunlarına çözümler üretmesi, yeni vergisel oluşumlarda hükümetlerin ve vergi idarelerinin izleyebilecekleri stratejilere ışık tutması ve en önemlisi ülkelerin gerçekleştirdikleri vergi reformlarında başarılı olabilmeleri açısından hem OECD üyesi ülkelere hem de üye olmayan ülkelere sağladığı yardımlar olarak geniş bir yelpazede ifade edilebilmektedir.

Gelir vergisi sınıflandırmasına göre; OECD üyesi 34 ülkeye ait gelir vergisi reformu çerçevesinde oluşturulan veri seti ve ülkelere ilişkin simülasyon örnekleri vasıtasıyla Türkiye'de gelir vergisi sistemi üzerine simülasyon analizi

uygulanmıştır. Sonuç olarak; Türk gelir vergisi sistemine ilişkin çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: **Gelir Vergisi Reformu, OECD, Simülasyon Analizi, Türk Gelir Vergisi Sistemi.**

ABSTRACT
Doctoral Thesis
Doctor of Philosophy (PhD)
Simulation of Income Tax System in Turkey As Part of Income Tax Reform Made in OECD Countries
Abdullah Burhan BAHÇE

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Public Finance
Public Finance Program

Income tax, as a direct tax is laid on real persons' incomes. Subjectivity feature of income tax provides that fiscal, economic, juridicial, political, international, social and psychological effects of the system to be feeled keenly on taxpayers. For these reasons, the reform of income tax brings also a great many of phenomenons has both micro and macro effects.

One of the organizations which are effective on the application of income tax system on the international stage and the solution of taxation affairs which are occured is Organization for Economic Cooperation and Development (OECD). OECD, as an international organization takes also important roles and functions upon taxation matter. The matters of OECD undertaken in terms of application and reform of income tax system; bringing international standards in taxation, generating solutions to international taxation problems, showing the way to governments and tax administrations can follow strategies in new tax formations, and above all providing benefits both OECD member countries and non-member countries as a matter of following through in tax reforms which the countries effectuate may be expressed in a wide field.

According to income tax classification; simulation analysis have been applied to income tax system in Turkey by means of data set created as part of income tax reform belonging to OECD member 34 countries and simulation

samples relating to countries. As a result; solutions have been offered relating to Turkish income tax system

Keywords: Income Tax Reform, OECD, Simulation Analysis, Turkish Income Tax System.

OECD ÜLKELERİNDE YAPILAN GELİR VERGİSİ REFORMU ÇERÇEVESİNDE TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİN SİMÜLASYONU

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ii
YEMİN METNİ iii
ÖZET iv
ABSTRACT vi
İÇİNDEKİLER viii
KISALTMALAR xiii
TABLOLAR LİSTESİ xv
ŞEKİLLER LİSTESİ xvi
EKLER LİSTESİ xviii

GİRİŞ 1

BİRİNCİ BÖLÜM
GELİR VERGİSİ TEORİSİ VE GELİR VERGİSİ REFORMU

I. GELİR VERGİSİNİN TEORİK YAPISI VE GELİR VERGİSİ REFORMU 8
A. Kavramsal Açıdan Gelir, Özellikleri ve Gelirin Unsurları 10
1.Gelir Kavramı 11
a.İktisadi Anlamda Gelir 11
b.Mali Anlamda Gelir 13
2.Gelirin Özellikleri 19
3.Gelirin Unsurları 25
B. Gelir Vergisinin Teorik Alt Yapısı 31
1.Gelir Vergisi İle İlgili Temel Tanım ve İlkeler 31
a.Gelir Vergisinde Vergilendirme Tekniği 32
b.Gelir Vergisi Açısından Vergilendirme İlkeleri 42
c.Gelir Vergisinde Vergi Yükü 52
2.Gelir Vergisi Türleri 59

a.Üniter Gelir Vergisi 60
b.Sedüler Gelir Vergisi 63
c.Karma (Birleşik) Gelir Vergisi 65
3.Gelir Vergisi Sistemleri 65
a.Kapsamlı Gelir Vergisi Sistemi 69
b.Çift-İkili Gelir Vergisi Sistemi 79
c.Yarı Kapsamlı Gelir Vergisi Sistemi 88
d.Yarı Çift-İkili Gelir Vergisi Sistemi 90
e.Kutu Sistemi 92
f.Tek Oranlı Gelir Vergisi Sistemi 95
g.Gelir Vergisi Sistemi İle İlişkili Diğer Konular 103
(1) Gelir Vergisi Sistemi-Vergi Harcaması Sistemi İlişkisi 103
(2) Gelir Vergisi Sistemi-Sosyal Güvenlik Katkıları Sistemi İlişkisi 111
(3) Gelir Vergisi Sistemi-Sermaye Kazançları Vergisi Sistemi İlişkisi 121
(4) Gelir Vergisi Sistemi-Negatif Gelir Vergisi Sistemi İlişkisi 124
(5) Gelir Vergisi Sistemi-Alternatif Minimum Vergi Sistemi İlişkisi 125
4.Gelir Vergisinin Tarife Yapısı 125
C. Gelir Vergisi Reformu ve Etkileri 129
1.Gelir Vergisi Reformu Gereksinimi 130
2.Gelir Vergisi Reformunun Etkileri 131

İKİNCİ BÖLÜM
GELİR VERGİSİ REFORMUNDA OECD YAKLAŞIMI VE GELİR VERGİSİ SINIFLANDIRMASINA GÖRE ÜLKE VERGİ REFORMLARI VE SONUÇLARI: 1985-2013 DEĞERLENDİRMESİ

I. GELİR VERGİSİ REFORMUNDA OECD'NİN ROLÜ VE FONKSİYONLARI 137
A. OECD'nin Organları 139
B. OECD'nin Üyeleri 140
C. OECD'nin Vergilendirme Konusundaki Çalışmaları 140
1.OECD'nin Vergilendirme İle İlgili Yapısı 141
2.OECD'nin Vergilendirme Konusundaki Fonksiyonları 142

a. Vergilendirme Standartları ve Kurallarını Sağlama Fonksiyonu 142
b. Üye Ülkeler Arasında Doğan Vergilendirme Sorunlarını Çözme Fonksiyonu 144
(1) Uluslararası Vergi Rekabeti Sorunu İle Mücadele Fonksiyonu 144
(2) Uluslararası Vergi Cennetleri Sorunu İle Mücadele Fonksiyonu 151
(3) Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Sorunu İle Mücadele Fonksiyonu 154
(4) Uluslararası Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu İle Mücadele Fonksiyonu 158
II. ÜNİTER- SEDÜLER- KARMA GELİR VERGİSİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI 163
III. KAPSAMLI GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI: Yeni Zelanda Örneği 171
IV. İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI 176
A. Danimarka 176
B. Finlandiya 179
C. İsveç 182
D. Norveç 183
V. YARI KAPSAMLI GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI 184
A. ABD 185
B. İsviçre 188
VI. YARI İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI 188
A. Almanya 189
B. Avusturya 190
C. Belçika 191
D. Çek Cumhuriyeti 192
E. Fransa 193
F. Güney Kore 195
G. Japonya 195

H. İngiltere 196
İ. İrlanda 197
J. İspanya 197
K. İtalya 198
L. İzlanda 198
M. Lüksemburg 199
N. Macaristan 199
O. Meksika 199
P. Portekiz 200
Q. Türkiye 200
R. Yunanistan 202
VII. KUTU GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI: Hollanda Örneği 203
VIII. TEK ORANLI GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI 205
A. Estonya 207
B. Polonya 207
C. Slovak Cumhuriyeti 208
D. Slovenya 208

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİ VE REFORMUNUN OECD ÜYESİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI VE GELİR VERGİSİ SİSTEMİNE İLİŞKİN SİMÜLASYON ANALİZİ

I. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİ VE OECD ÜYESİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRMA 210
II. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİN GEREKSİNİMLERİ 215
III. TÜRK GELİR VERGİSİ İÇİN YAPILAN SİMÜLASYON ANALİZİNİN FAYDALARI 218
A. Modelleme ve Simülasyon Kavramları 218
B. Simülasyonun Amaçları ve Faydaları 225
IV. VARSAYIMLAR 232

V. SINIRLILIKLAR VE KISITLAR 237
VI. MODEL 238
VII. VERİ SETİ 249
VIII. BULGULAR VE DEĞERLENDİRME 265
IX. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ REFORMU İÇİN ÖNERİLER VE 2023 YILI AÇISINDAN PERSPEKTİFLER 272
SONUÇ 278
KAYNAKÇA 285
EKLER

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
APW	Ortalama Üretim İşçisi
Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme
A.Ş.	Anonim Şirket
BİT	Bilgi ve İletişim Teknolojisi
bkz.	Bakınız
çev.	Çeviren
DKR	Danimarka Kronu
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
EB	Euro Bölgesi
Ed.	Editör
ES	Emekli Sandığı
FBMG	Fert Başına Milli Gelir
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	Gayrimenkul Sermaye İradı
GSMH	Gayri Safi Milli Hasıla
GSYİH	Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
Haz.	Hazırlayan
HKG	Harcanabilir Kişisel Gelir
İSMMMO	İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
HSBC	Hong Kong ve Şanghay Bankacılık Kuruluşu
KDV	Katma Değer Vergisi
KG	Kişisel Gelir
KMYKK	Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KV	Kurumlar Vergisi
Ltd.	Limited

md.	Madde
MG	Milli Gelir
NBER	Ulusal Ekonomik Araştırmalar Bürosu
NYİH	Net Yurtiçi Hasıla
NZD	Yeni Zelanda Doları
ODTÜ	Orta Doğu Teknik Üniversitesi
OECD	Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa No
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
SMH	Safi Milli Hasıla
Şti.	Şirket
TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
Tic.	Ticaret
TL	Türk Lirası
TOBB	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
TT Net	Türk Telekom İnternet
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
vb.	Ve Benzeri
VEDOP	Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VUK	Vergi Usul Kanunu
YİG	Yurtiçi Gelir
yy	Yüzyıl

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Gelirin Unsurları ve Hesaplanması s.29
Tablo 2: Türkiye'de 2013 Yılı İçin AGİ Tutarları s.38
Tablo 3: Türkiye'de 2013 Yılı İçin Asgari Ücret ve AGİ'nin Hesaplanması s.39
Tablo 4: Kapsamlı Gelirin Hesaplanması s.74
Tablo 5: Tek Oranlı Vergi Türlerinin Temel Unsurları s.102
Tablo 6: OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Harcamaları (Merkezi Devlet Gelirlerine Oranla) s.108
Tablo 7: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Takozunun Karşılaştırılması s.113
Tablo 8: OECD Vergi Sınıflandırması s.139
Tablo 9: Vergi Cennetleri / Off-Shore Merkezleri s.153
Tablo 10: 2012-2013 Yılları İtibariyle Transfer Fiyatlandırması Kuralları Düzenleyen Ülkeler s.157
Tablo 11: 1980-2010 Yılları Arasında OECD Üyesi Ülkelerde Uygulanan Gelir Vergisi Oranlarında Meydana Gelen Yüzdesel Değişim s.167
Tablo 12: 1965-2010 Yılları Arasında OECD Bölgesinde Vergi Yapıları s.168
Tablo 13: 1990-2011 Yılları Arasında OECD Üyesi Ülkelerin Vergi Yükü (GSYİH'nın Yüzdesi Olarak Toplam Vergi Gelirleri) s.169
Tablo 14: Hollanda'da Uygulanan Kutu Sistemi s.204
Tablo 15: Tek Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler, Uygulamaya Başlama Yılları ve Vergi Oranları s.206
Tablo 16: Türkiye'de 1950-2013 Yılları Arasında Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri s.215
Tablo 17: Sosyal Bilimlerde Uygulanan Simülasyon Tekniklerinin Karşılaştırılması s.229
Tablo 18: Türkiye'de 2009-2013 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri ve Oranları s.262
Tablo 19: Türkiye'de 2009-2013 Dönemi Ücret Gelirleri İçin Gelir Vergisi Tarifeleri ve Oranları s.262
Tablo 20: 2008-2013 Yılları Arasında Vergi Türüne Göre Aktif Mükellef Sayıları s.263
Tablo 21: 2008-2013 Yılları Arasında Gelir Stopaj Vergisi Aktif Mükellef Sayıları s.263
Tablo 22: Sosyal Güvenlik Kurumunun Gelir ve Gider Dengesi, 2000-2011 s.263
Tablo 23: Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Gelirleri, Emekli Aylığı ve Sağlık Ödemeleri, 2000-2011 s.264
Tablo 24: Simülasyon Modeline İlişkin Parametre Değerleri s.268
Tablo 25: Türkiye'de 1 Ocak 2014-31 Aralık 2018 Döneminde Uygulanacak Varsayımsal Gelir Vergisi Tarifesi s.274

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Ekonomideki Kesimler Arası Akımlar s.12
Şekil 2: Optimal Vergi Sistemi Açısından Değerlendirme Kriteri s.44
Şekil 3: OECD Üyesi Ülkelerde İstihdam Üzerindeki Vergi ve Sosyal Güvenlik Yükleri (Bekar Bireylerin Ortalama Ücretlerindeki Ortalama Vergi Yükleri) s.58
Şekil 4: OECD Üyesi Ülkelerde İstihdam Üzerindeki Vergi ve Sosyal Güvenlik Yükleri (Tek Maaşlı 2 Çocuklu Ailelerin Ortalama Ücretlerindeki Ortalama Vergi Yükleri) s.59
Şekil 5: Sedüler Gelir Vergisi s.63
Şekil 6: İkili Gelir Vergisi Sistemi s.82
Şekil 7: Kutu Sistemi s.94
Şekil 8: Temel Gelir ve Tek Oranlı Vergi s.98
Şekil 9: OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Harcamalarının Miktarı s.110
Şekil 10: Erkek Yaşlı İşçiler İçin İstihdam Dışında Kalan Düzeyler s.116
Şekil 11: Kadın Yaşlı İşçiler İçin İstihdam Dışında Kalan Düzeyler s.117
Şekil 12: Çağdaş Gelir Vergisi Tarifesi Modeli s.128
Şekil 13: OECD Mali İşler Komitesi'nin Vergilendirme Çalışmaları Prosedürü s.143
Şekil 14: Vergi Rekabetinin Oluşum Süreci Akış Şeması s.146
Şekil 15: Vergi Rekabetinin Sınırları Akış Şeması s.147
Şekil 16: Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Kurumsal Strateji İlişkisi s.155
Şekil 17: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 40-55) s.211
Şekil 18: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 25-40) s.212
Şekil 19: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 15-30) s.213
Şekil 20: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 30-40) s.214
Şekil 21: Model Yapısının Hiyerarşisi s.219
Şekil 22: Simülasyon Tasarımına Kavramsal Yaklaşım s.223
Şekil 23: Simülasyon Sistemi ve Alt Sistemleri s.224
Şekil 24: Simülasyon Analizinin Aşamaları s.227
Şekil 25: Model 1: Artan Oranlı Gelir Vergisinin İterasyon/Tekrarlanma Süreci s.246
Şekil 26: Model 2: Sosyal Güvenlik Sistemi ve Artan Oranlı Gelir Vergisine İlişkin Simülasyon Modeli s.248

Şekil 27: OECD Nüfusu (Milyon) s.250
Şekil 28: Nüfus Büyüme Oranları (Ortalama Yıllık Büyüme % Olarak) s.251
Şekil 29: Çalışma Çağındaki Nüfus (Nüfusun % Olarak Ortalaması) s.252
Şekil 30: Yaşlı Nüfus (Toplam Nüfusun % Olarak) s.253
Şekil 31: ABD, Japonya, AB ve OECD'de Reel Olarak GSYİH Büyümesi (Yıllık Büyüme % Olarak) s.254
Şekil 32: Reel Olarak Ülkelerde GSYİH Büyümesi (Yıllık Ortalama Büyüme % Olarak) s.255
Şekil 33: Üretim Faktörlerinin GSYİH'ya Yaptığı Katkılar s.255
Şekil 34: Toplam Ekonomide Birim Emek Maliyetleri (Yıllık Büyüme Oranı) s.256
Şekil 35: Toplam Ekonomide Birim Emek Maliyetleri ve Emek Verimliliği (Yüzde Ortalama Yıllık Büyüme, 2000-2011 veya Mevcut En Son Yıl) s.257
Şekil 36: Toplam Ekonomide Birim Emek Başına İşgücü Tazminatları (Yüzde Yıllık Büyüme) s.258
Şekil 37: Kişi Başı Net ve Brüt Milli Gelir (ABD Doları, Satınalma Gücü Paritesi ve Cari Fiyatlarla, 2011 veya Mevcut Son Dönem) s.259
Şekil 38: Reel Hanehalkı Harcanabilir Geliri s.260
Şekil 39: Hanehalkı Net Tasarruf Oranları s.261
Şekil 40: Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'nın % Olarak) s.261
Şekil 41: Bireysel Yaşam-Döngüsü Modelinin Demografik Görünümü s.266
Şekil 42: Yaşam-Döngüsü Modelinde Kazanımlar s.267
Şekil 43: Yaş-Tüketim ve Yaş-Kazanç Profilleri s.269
Şekil 44: Vergi Sistemi Değişiminde Ücret ve Tüketim Vergisinin Geçiş Yolları s.271

EKLER LİSTESİ

Ek 1: Veri Seti 1 ek. s.1
Ek 2: Veri Seti 2 ek. s.2
Ek 3: Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı ek. s.3
Ek 4: Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı ek. s.4
Ek 5: İşçi Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı ek. s.5
Ek 6: İşçi Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı ek. s.6
Ek 7: İşveren Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı ek. s.7
Ek 8: İşveren Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı ek. s.8
Ek 9: Ücretlerden Kesilen Vergilerin GSYİH İçindeki Payı ek. s.9
Ek 10: Ücretlerden Kesilen Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı ek. s.10

GİRİŞ

Vergi, devletin veya yetki göçermiş olduğu kamu kurum ve kuruluşlarının, kamu hizmetlerinin karşılığı olmak üzere özel ya da tüzel kişilerden zorunlu olarak ve karşılıksız aldıkları paralardır. Vergilendirme, bir yandan devletin yetki sınırlarını gösteren ulusal sınırları ifade ederken bunun yanı sıra bir ülkenin hem kendi sınırları içindeki hem de diğer ülkelerdeki egemenliğini ortaya koyan bir göstergedir. Vergilendirme hususunda özellikle şahsilik, subjektiflik ya da ödeme gücünü göstermesi açısından dolaysız vergilerin hem teoride hem de uygulamada ağırlığa sahip olması, içinde daha fazla bireyselliği barındırmasından kaynaklanmaktadır.

Bir ülkede toplumu, ulusu ya da siyasi otoriteyi meydana getiren bireyler açısından gerçek refah; bireysel refahtan toplumsal refaha ulaşırkenki geometrik ortalamadaki sapmadır. Dikey ya da yatay adalet olarak da ifade edilebilen bu durum özellikle gelir vergisinde kendisini daha fazla öne çıkarmaktadır.

Türk gelir vergisi sistemi örneği ya da diğer ülke örnekleri ele alındığında gelirin unsurlarında göze çarpan önemli hususlar bulunmaktadır. Gelirin unsurlarından olan ücretin vergilendirilmesi ya da ticari kazançların veya serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi bu noktada özellikle büyük bir öneme sahiptir. Çünkü bireysel refah eğrilerinden toplumsal refaha ulaşmada en çok ön plana çıkan gelir unsurları Türk vergi sisteminde de diğer ülkelerin gelir vergisi sistemlerinde de bu unsurlar olarak göze çarpmaktadır. Siyasi otoriteler, vergi sistemlerinin tasarımını vergi kanunlarındaki mevzuat düzenlemeleriyle gerçekleştirmektedirler. Bu nedenle vergi kanunları ve mevzuat somut bir olgu olarak vergi kararlarını etkileyebilmektedir. Gelir vergisinin reformu; gelir vergisi kanununda yapılan düzenlemelerle vergi politikasını, vergi gelirlerini ya da kişisel refahı nasıl etkilediğini göstermektedir. Bu nedenle gelir vergisinin araştırılması bu çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır.

Bunun yanı sıra; bir ülkede otorite, menşei ilkesi ya da şahsilik ilkesi çerçevesinde siyasi sınırları içerisinde hükümranlık hakkını istediği gibi kullanırken; aynı zamanda başka bir ülkenin siyasi sınırları içinde de kişileri kendi vergilendirme yetkisi sınırları içine almaya çalışmaktadır. Uluslararası vergilendirme açısından ülkeler arasında ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmeler, zararlı vergi rekabetleri ya

da ülkelerin bir araya gelerek oluşturdukları ulus-üstü birliklerin meydana getirdikleri vergi uyumlaştırması süreçleri küreselleşen dünya gerçeklerini ortaya koymaktadır.

Uluslararası vergilendirme başlı başına bir alan olsa da; bu çalışmada temel yaklaşım, tek tek ülkelerin vergi sistemlerinin oluşum sürecini açıklamak ve bu noktada özellikle 1985 yılı sonrasında OECD üyesi ülkelerin hemen hemen hepsinde yapılan vergi reformlarının ülkelerin vergi yapılarına ne gibi katkılar yaptığını ortaya koymaktır. Bu çerçevede; 1985 yılı sonrasında 34 OECD üyesi ülkede ele alınan vergi reformları temelinde, özelde ise yapılan gelir vergisi reformlarının olumlu veya olumsuz etkilerinin ifade edilmesinin yanı sıra; gelir vergisi sistemini oluştururken siyasal otoritelerin vergilendirme kararlarını nasıl oluşturdukları, uygun stratejilerin ya da baskın stratejilerin vergi politikalarını oluşturmadaki rolü ve vergi yapısı ile sisteminin tasarımı bu çalışmada açıklanmaya çalışılan diğer hususlardır.

Vergi kuramı açısından vergilendirme yetkisinin haklılık payı teorik temellere dayandırılırken; uygulamada ise uluslararası kuruluşların çalışmaları daha kullanılışlı olmaktadır. Çünkü değişen ve gelişen vergi uygulamaları karşısında uluslararası kuruluşların düzenlemeleri daha esnek olabilmektedir. Gelişen ve değişen vergi anlayışında vergisel düzenlemeler ve vergi anlaşmaları açısından uluslararası düzeyde en önemli kuruluşlardan birisi Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'dır.

Bu çerçevede; OECD'nin Vergi Anlaşma Modeli ile ya da ulusal veya uluslararası düzeyde yaptığı düzenlemeleriyle 1985 yılı sonrasında gelir vergisinde ve diğer vergilerde büyük gelişmeler kaydetmesi bu çalışmanın ele alınmasında en büyük etkendir.

Vergi reformlarının, vergi yapılarına ya da vergi sistemlerine etkilerinin ölçülmesi açısından uluslararası çalışmalarda da kullanılan en önemli analiz türü simülasyon analizi olmaktadır. Bu nedenle gelir vergisi reformlarına ilişkin OECD üyesi ülkeler tek tek incelenerek Türkiye için bir gelir vergisi sistemi tasarımı oluşturulması amaçlanmaktadır.

Simülasyon analizi vasıtasıyla Türk gelir vergisi sisteminin tasarımı; siyasal karar alıcıların karar alma problemi ve ortaya çıkan sonuçların gelir vergisi yapısına, gelirlere ya da bireysel refaha etkileri Türk Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılacak

vergisel düzenlemelerle sağlanacağından; gelir vergisi kanununun maddeler halinde ele alınması ve mevzuat düzenlemeleriyle birlikte simülasyon analizinin ortaya konulması gerekmektedir. Yapılan bu analiz sonucunda bulgular değerlendirilerek çözüm önerileri sunulmuştur.

Bu bağlamda, çalışmanın birinci bölümünde; öncelikle gelir vergisine ilişkin teorik yapı daha sonra ise gelir vergisi sistemleri ile gelir vergisi reformu ve etkileri açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; ilk olarak OECD'nin vergisel düzenlemeleri gerçekleştirmedeki ilkeleri, amaçları ve fonksiyonları ortaya konularak; vergisel düzenlemelerle ilgili yapısı açıklanmıştır. Çünkü bu noktada amaç; OECD'nin örgütsel amaç ve yapısından ziyade vergilendirme ile ilgili yapısını ve işlevlerini ortaya koymaktır. İkinci olarak gelir vergisi sınıflandırmasına göre üniter, sedüler ve karma gelir vergisini uygulayan ülkelerde gelir vergisi reformunun 1985 yılı sonrası dönüşümü belirtilmiş ve özellikle 1985 yılı sonrasında uygulamaları belirginleşen ve değişen kapsamlı, ikili, tek oranlı ve kutu sistemi gibi gelir vergisi sistemlerini uygulayan ülkelerdeki gelir vergisi reformunun özellikleri, etkileşimleri, uygulamaları ve sonuçları açıklanmıştır.

Türk Gelir Vergisi Kanunu'nda bir reform söz konusudur. Bu çalışma yapılırken ve sürdürülürken, Maliye Bakanlığı ve Gelir İdaresi Başkanlığı, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yerine yeni Gelir Vergisi Kanunu Taslağı'nı Meclis Komisyonu'nda ele almıştır. Ancak 2013 yılı itibariyle yeni Gelir Vergisi Kanunu Taslağı hala Mevzuat ya da Kanun olarak hüküm kazanmamıştır. 2014 yılında yürürlüğe girebilecek olan Yeni Gelir Vergisi Kanunu içeriği Gelir Vergisi Kanunu Taslağı baz alınarak bu çalışmada ifade edilmiştir.

Bu çalışmanın üçüncü bölümünde Türk vergi sisteminde önemli bir yere sahip olan gelir vergisi mevzuatının reformu ele alınmaktadır. Bu bölümde; ayrıca karşılaştırmalı grafikler hazırlanarak Türk gelir vergisi sisteminin gelişmiş ülkeler gelir vergisi sistemleri karşısındaki durumu ortaya konulmuştur. Üçüncü bölümde son olarak; Türk gelir vergisi sistemi için simülasyon analizinin önemi ve faydaları OECD üyesi diğer ülkelerde gelir vergisi sistemlerine uyguladıkları simülasyon çalışmaları vasıtasıyla açıklanmış ve Türkiye'de gelir vergisi sistemine ilişkin

simülasyon analizi yapılmıştır. Simülasyon analizi sonucunda Türkiye'de gelir vergisi reformu açısından öneriler sunulmuştur.

Sonuç olarak, OECD ülkelerinde yapılan gelir vergisi reformu çerçevesinde Türkiye'de gelir vergisi sisteminin simülasyonuna ilişkin olarak hazırlanan bu çalışmanın; Türk gelir vergisi mevzuatında yer edinebilecek belli başlı konuların açıklanması, ortaya çıkabilecek sorunların çözümlenmesi ya da doğabilecek fırsatların değerlendirilebilmesi açısından var olan boşlukları doldurması ya da bu konunun araştırmacılarına kapsamlı bir kaynak teşkil etmesi ve karar alıcılar için gelir vergisi sisteminin tasarımına ilişkin bir ışık tutması amaçlanmaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM
GELİR VERGİSİ TEORİSİ VE GELİR VERGİSİ REFORMU

Gelir vergisi reformu hususu bünyesinde vergi, vergi sistemi, vergi reformu, gelir, gelir vergisi, gelir vergisi sistemi ve gelir vergisi reformu şeklinde ana unsurlar barındırmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle gelir vergisi teorisine ilişkin bu unsurlar tanımlanmaya ve açıklanmaya çalışılacak ve daha sonra gelir vergisi sistemleri ile gelir vergisi reformu ve etkileri değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Kamu gelirleri genel olarak, devletin ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kamu giderlerini karşılamak amacıyla hükümranlık gücüne dayanarak elde ettiği bütün ekonomik değerler[1] olarak tanımlanabilmektedir. Devlet kamu ihtiyaçlarından doğan ve yasama organı tarafından kamu hizmeti olarak belirlenen hizmetleri yerine getirmek için harcamalarda bulunmak zorundadır. Harcamaların yerine getirilebilmesi açısından devletin ihtiyaç duyduğu geliri karşılamada en sağlam finansman kaynağı vergilerdir[2]. Vergi; devletin kamu hizmetlerini ifa etmek maksadıyla birey ve kurumlardan topladığı para[3] veya devletin ya da devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak veya kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek üzere ve kanuni esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarları[4] veyahut da kamu giderlerini karşılamak amacıyla tek taraflı olarak ve egemenliğinin bir uzantısı olan vergilendirme yetkisine dayanarak kişilerin gelir, gider ve malları üzerinden aldığı ekonomik değerler[5] olarak ifade edilebilmektedir. Vergilerin kaynağı milli gelirdir ve kamusal giderlerin finansman kaynağını

[1]Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Parafiskal Gelirler Parafiskal Kurumlar**, Aklıselim Matbaası Ofset Tesisleri, İzmir, Mart 1989, s. 31.

[2]Engin Öner, **Bir Mali Olay: Vergi ve İktisadi Etkileri (Gelir Vergisinin İktisadi Tahlili)**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Z. F. Fındıkoğlu Araştırma Merkezi Yayın No: 189, Erzurum, 1994, s. 29.

[3]ODTÜ, **İngilizce-Türkçe İdari İlimler Lügatçesi**, Orta Doğu Teknik Üniversitesi İdari İlimler Fakültesi Yayın No: 3 (METU, English-Turkish Administrative Sciences Glossary, Middle East Technical University Faculty of Administrative Sciences, Publication No: 3), Güzel İstanbul Matbaası, Ankara, 1964, s. 322.

[4]Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 9. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Ocak 1996, ss. 216-217.

[5]Mehmet Arslan, **Vergi Hukuku**, Güncelleştirilmiş 5. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık San ve Tic. A.Ş., Ankara, 2006, s. 28.

oluşturan vergiler geçmişten günümüze önemini giderek artırmış ve gelir kaynakları içinde hemen her ülkede ilk sırayı almıştır[6]. Devletler kanunların uygulanması ve düzenin sağlanması, ülke savunmasının sürdürülmesi, sosyal hizmetlerin görülmesi ve idarenin maliyetini kapsayacak gelirlerin artırılması için vergi yüklemektedirler[7]. Vergiler, devlete kaynakların kullanımı açısından kaynaklar üzerinde kontrol imkanı sağlamakta ve özel kesim tarafından satın alınabilecek mal ve hizmet miktarını azaltmaktadır[8]. Rasyonalist-ferdiyetçi devlet görüşüne dayandırılan "*fayda/istifade teorisi"*ne göre devlet, vatandaşlarına ulusal güvenlik vb. özel kesimden satın alamayacakları belirli mal ve/veya hizmetleri karşılamalıdır. Devletin toplamış olduğu verginin, kamusal mal ve/veya hizmetlerin sağlamış olduğu faydanın fiyatına eşit olduğu durumda vergi mükellefleri vergiyi ödemeye istekli olmaktadır[9]. Fayda teorisine göre vergi, kamu hizmetlerinin karşılığı olarak özel kesimden kamu kesimine aktarılan bir *"bedel"* olarak tanımlanırken, organik-kollektivist devlet görüşüne dayandırılan *"fedakarlık/vazife/iktidar teorisi"*ne göre ise, devlet görevlerinin yerine getirilmesi için bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanma ölçüsü dikkate alınmaksızın ödeme güçlerine göre devletçe tek taraflı olarak saptanan kayıtsız şartsız zorunlu ödemeler[10] olarak ifade edilmektedir. Vergiler, genellikle bireylerin kamu hizmetlerinden yararlanma derecelerinden ziyade ödeme güçlerine göre toplanmaktadır. Bireylerin ödeme güçleri ise elde ettikleri gelirlerinde veya sahip oldukları servette ya da servetin unsurlarında veyahut da yaptıkları tüketim harcamalarında ortaya çıkmaktadır[11]. Vergiler bu açılardan zorunlu ödemeler ve katkılar olarak dolaylı, dolaysız vergiler ve sosyal güvenlik katkı payları[12] olarak

[6]Kâmil Tüğen, **Parafiskalite ve Parafiskal Gelirler**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Nisan 1993, s. 31.

[7]Sabri Tekir, **Public Finance in Turkey**, Akevler Akdeniz Bilimsel Araştırma Merkezi (ABAM) Yayınları No: 8, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Mart 1993, s. 56.

[8]Richard W. Lindholm, "The Value Added Tax: A Short Review of the Literature", **Journal of Economic Literature**, Cilt: 8, Sayı: 4, 1970, s. 1179.

[9]Marjorie E. Kornhauser, "The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction", **Michigan Law Review**, Cilt: 86, Sayı: 3, 1987, s. 491.

[10]Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, Ocak 1998, s. 21.

[11]Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş: Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, 7. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 68, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Ocak 2008, s. 337.

[12]Dolaysız vergiler; vergi mükellefleri vasıtasıyla doğmakta ve ödenmekte ve gelir vergisi, kurumlar vergisi ve bazı yerel vergileri kapsamaktadır. Dolaylı vergiler; üretim ve tüketim üzerine konulmakta, tüccar ve sanayici vb. vergileri ödeyen *"vergilendirilebilir bireyler"* vasıtasıyla doğmamasına karşın devletin namına bu vergiler toplanmakta ve Katma Değer Vergisi (KDV) ile tüketim ve satış vergilerinde olduğu gibi vergi yükünü taşıyan nihai tüketiciye bu vergiler fiyat

sınıflandırılabilmektedir. Vergiler sadece devlet harcamalarını karşılamak veya yalnızca gelir sağlamak amacıyla ortaya çıkarılan bir yükümlülük biçimi değil, aynı zamanda ekonomik hayatın düzenlenmesi, ekonomik kalkınmanın sürdürülmesi, refahın yaygınlaştırılması ya da gelir dağılımındaki dengesizliklerin giderilmesi amacıyla da başvurulan birer araç olmaları açısından da ayrı bir önem taşımaktadırlar[13].

Vergiler, bir ülkenin mali, ekonomik, siyasi ve sosyal yapısı üzerinde etkili olabilmekte, belirlenen amaçlara ulaşmada önem taşımaktadır. Özel üretim ve tüketim kararlarına etki etmeyen verginin iyi sayıldığı biçimindeki yaklaşım yerini, devletin gerektiğinde düzenleyici ve düzeltici kararlar alarak ekonomiye müdahale etmesi yaklaşımına bırakmıştır[14]. Vergi bir yönüyle *"devleti"* ve devleti meydana getiren *"milleti"* ifade etmektedir. Çünkü devleti kuran milletin iradesi ile kendisini vergilemesi gerekmektedir. Bu nedenle vergi, devlet olmanın asli unsurlarındandır. Vergi diğer bir yönü ile toplumsal bir sözleşme, dayanışma ve mükellefiyettir. Çünkü her türlü müşterek ihtiyaç vergilerle karşılanmaktadır. Bu nedenle vergi *"toplumsal bir mükellefiyet*[15]*"*tir. Vergiler, insanların toplum halinde yaşamalarını sağlayan, devletin yaptığı harcamaların en sağlam kaynağı olması nedeniyle toplumsal yaşamın temel kurumlarındandır. Vergilerin hangi kesimlerden ne ölçüde alınacağı hususu siyasetin temel konusudur. Vergi yükünün tüm kesimler arasında adil ve dengeli bir şekilde bölüştürülmesi gerekmektedir[16].

---

içinde yansıtılmaktadır. Genel tüketim vergileri; temel olarak katma değer vergileri ve satış vergilerinden meydana gelmekte, özel tüketim vergileri ise devlet tarafından belirli tür malların üretilmesi ve tüketilmesi üzerine konulmaktadır. Tüketim vergileri ile ilgili olarak bkz. OECD, **Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues**, OECD Publishing, Paris, Haziran 2006, http://www.sourceoecd.org/taxation/9264014179, (23.09.2008). Sosyal güvenlik katkı payları; Sosyal Güvenlik Kurumları tarafından hastalık, sakatlık, maluliyet, işsizlik yardımı ve sigortalı bireylerin belirli risk durumlarında (hastalık, tazminat, emeklilik aylıkları vb.) gelirlerini korumaları için toplanan zorunlu ödemelerdir. Sosyal güvenlik katkı payları işte çalışan bireyler ve işverenler tarafından ödenmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. European Commission, **Tax Policy in the European Union**, Series: Europe on the Move, Sayı: CQ-26-99-102-EN-C, Luxembourg, 2000, http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf, (30.07.2008), s. 5.

[13]Oğuz Aydemir, **Devlet Gelirlerindeki Gelişmeler ve Gelir Vergisi Kaybı (1970-1976)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1978-192, Yarıaçık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1978, s. 5.

[14]Hakan Ay, "Ekonomi Politikalarını Oluşturmada Baskı ve Çıkar Gruplarının Rolü", **İktisat Politikası: Seçme Konular**, (Ed. Vildan Serin), 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, Ekim 1998, s. 464.

[15]Ahmet Esen, "Vergi Sadece Kanuni Bir Borç Değildir", **Maliye Postası**, Yıl: 18, Sayı: 402, 1997, s. 5.

[16]Mustafa Özyürek, "Vergicilikte Yeni Dönem", **Yaklaşım**, Yıl: 6, Sayı: 69, 1998, s. 9.

Devlet vergiyi, yaptırım gücü altında ve anayasal yetkisine dayanarak toplamakta ve bu süreçte mükelleflerle çeşitli ilişkilere girmektedir. Vergilendirme dolayısıyla iki hukuki süje olan devletle birey arasında bir kıymet nakli meydana gelmekte ve bir alacak-borç ilişkisi doğmaktadır[17]. Devlet toplum halinde yaşamanın bir gereği olarak ortaya çıkan kamusal ihtiyaçların finansmanı için hukuki cebir altında vergi alma yetkisine sahiptir. Vergilendirme yetkisi, devletin ülke sınırları içerisinde mali alanda sahip olduğu yetkilerin en önemlilerinden biridir ve devlet ihtiyaç duyduğu mali kaynakları bu yetkisini kullanarak karşılamaktadır. Vergilendirme yetkisi, *"devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma hususunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü"* olarak ifade edilebilmektedir[18]. Demokratik ülkelerde devlet, kamu harcamalarının lüzumlu kıldığı gelirleri vergilendirme yetkisini kullanarak karşılamaktadır. Bu açıdan vergilendirme yetkisinin kullanımı da siyasi bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Vergilendirme, bir yönü ile bireylerin hak ve özgürlük alanlarına, malvarlıklarına yönelen bir müdahale niteliğinde iken diğer yönü ile devlet için demokratik rejimi finanse eden, siyasal iktidarın ekonomik ve sosyal politikalarının uygulanmasını sağlayan etkili bir araçtır[19].

I. GELİR VERGİSİNİN TEORİK YAPISI VE GELİR VERGİSİ REFORMU

Gelir vergisinin kökenleri, ilk olarak gelir elde etme düşüncesine[20] dayanmıştır. Gelir vergileri *"kişisel gelir vergisi"* ve *"kurumlar vergisi*[21]*"* olarak iki

[17]Akif Erginay, "Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlar ile Münasebeti", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Cilt: 8, Sayı: 3, DOI: 10.1501/Hukfak_0000000899, 1951, http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/308/3049.pdf, (17.03.2009), s. 673.

[18]Zeynep Arıkan, **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi),** (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Aralık 1994, s. 5.

[19]Abdullah Tekbaş, **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009, s. 92.

[20]Örneğin, ilk olarak Pitt (1799) ve Peel (1842) yönetiminde İngiltere'de, İtalya'da veya sivil savaş sonrası ABD'de ya da Prusya'nın zaferinden sonra Fransa'da gelir vergisi özellikle devletin geçici ihtiyaçlarını ve bütçe açığını önlemek için başvurulan bir vergi iken; demokrasinin gelişmesi nedeniyle ya da var olan gelir sistemlerinin etkinsizliği yüzünden Almanya, İsviçre, Avustralya ve hatta Amerikan eyaletlerinin bazılarında genel vergi sistemini iyileştirmek açısından gelir vergisine ihtiyaç duyulmuştur. Konu ile ilgili olarak bkz. Edwin R. A. Seligman, "The Income Tax", **Political Science Quarterly**, Cilt: 9, Sayı: 4, 1894, s. 614.

temel vergiyi içermektedir. Bireylerin geliri gelir vergisine konu olmaktadır. Gelir vergisi genellikle bireylerin her bir yıllık gelirine uygulanmaktadır[22]. Genellikle bir takvim yılı içinde bireyler tarafından elde edilen gelirlerin ve kazançların net miktarı gelir olarak ifade edilmektedir[23]. Gelir vergisi, vergi mükelleflerinin birer tüketici olarak devletten elde etmiş oldukları faydalar, bireylerin yürüdükleri caddeler veya arabalarını kullandıkları otoyollar ya da eğlence-dinlenme amacıyla gittikleri park alanları, bireylerin çocuklarının okudukları okullar, vergi mükelleflerinin kendilerinin ve ailelerinin kolluk güçlerinden sağladıkları koruma için ve sağlık kurumlarından ya da diğer kurumlardan sağladıkları faydalara karşılık olarak ödendiği için vergi mükellefinin ödeme gücünün tamamına karşılık gelecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir[24]. Gelir vergisi, bireylerin gelirleri üzerinden ödeme gücüne göre alınan bir vergi olup gelir vergisi reformunda ikinci ana unsur olarak ifade edilebilmektedir.

Vergi reformu; vergisel alanda yapılması gerekenler olarak ifade edilirse, gelir vergisi reformu; gelir vergisi alanında yapılacak olan düzenlemeleri, kanun, mevzuat ile anayasal bir takım değişiklikleri kapsayabilmektedir. Çalışmanın bu kısmında; gelir vergisi reformunun dört ana unsuru gelir, gelir vergisi, gelir vergisi sistemi ve gelir vergisi reformu tanımlanarak, gelir vergisi reformunu ortaya çıkartan nedenler ile gelir vergisi reformu sonucu ortaya çıkabilecek etkiler ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır.

---

[21]Kurumlar vergisi, gelir üzerine konulan gelir vergisinden oldukça farklı bir yükümlülük meydana getirmektedir. Öyle ki, kurumlar vergisinin rasyoneli kurumların kendi *bağımsız "vergilendirilebilir kapasitesi"* olduğu ve kendi bağımsız *"yasal kişiliklerinin"* olduğunu ifade etmektedir. Kurumlar vergisi, kurumun sermayesinin dışında artan net geliri *"kar/kazanç (profit)"* olarak tanımlanan kurum kazancından alınmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Alvin Warren, "The Relation and Integration of Individual and Corporate Income Taxes", **Harvard Law Review**, Cilt: 94, Sayı: 4, 1981, s. 719.

[22]James A. Mirrlees, "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", **The Review of Economic Studies**, Cilt: 38, Sayı: 2, 1971, s. 175.

[23]Şeref Demir, **Tax Review of Financial Statements: A Guide to Tax Auditing in Turkey**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 65, Turhan Kitabevi: Ofset Matbaacılık Tesisleri, Ankara, Ekim 2007, s. 13.

[24]Thomas S. Adams, "The Place of the Income Tax in the Reform of State Taxation", **The American Economic Review**, Cilt: 1, Sayı: 2, Papers and Discussions of the Twenty-third Annual Meeting, 1911, s. 304.

A. Kavramsal Açıdan Gelir, Özellikleri ve Gelirin Unsurları

Birey ve toplum, ihtiyaçlarının büyük bir bölümünü iktisadi mallarla karşılamakta ve iktisadi ihtiyaçların doyum düzeyine refah adı verilmektedir. Birey ve toplumun refah düzeyi ise gelir düzeyine bağlıdır. Gelir ile ilgili temel kavramlar; Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH), Safi Milli Hasıla (SMH), Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (GSYİH), Net Yurtiçi Hasıla (NYİH)[25], Yurtiçi Gelir (YİG), Milli Gelir (MG), Kişisel Gelir (KG), Kullanılabilir ya da Harcanabilir Kişisel Gelir (HKG) ve Fert Başına Milli Gelir (FBMG)[26] olarak ifade edilebilmektedir.

[25]Bir ülke vatandaşları tarafından sahip oldukları doğal kaynaklar, emek, sermaye ve teşebbüs gücü kullanılarak bir yılda gerek o ülkede gerek diğer ülkelerde üretilen nihai malların piyasa değerine *"Gayri Safi Milli Hasıla (Gross National Product-GNP)"* denilmektedir. GSMH; bir ekonomide bir yılda üretilen tamamlanmış mal ve hizmetlerin brüt toplamını göstermekte ve ülke vatandaşlarının yabancı ülkelerdeki üretime yaptıkları katkıyı kapsarken yabancı ülke vatandaşlarının ülkedeki üretime yaptıkları katkıyı kapsamamaktadır. Safi Milli Hasıla (SMH), bir ekonomide bir yılda üretilen tamamlanmış mal ve hizmetlerin safi kıymetleri toplamıdır. SMH'nın hesaplanmasında ise GSMH'dan amortismanlar veya yenilenme yatırımları çıkarılmaktadır. SMH=GSMH-Amortismanlar veya Yenilenme Yatırımları. *"Gayri Safi Yurtiçi Hasıla (Gross Domestic Product-GDP)"*ya, yerli üretim faktörlerinin yabancı ülkelerde elde ettikleri faktör gelirlerinin GSMH'dan çıkarılıp yabancı üretim faktörlerinin ülkede elde ettikleri faktör gelirlerinin GSMH'ya eklenmesiyle ulaşılmaktadır. GSYİH, yurt içinde üretilmiş nihai mal ve hizmetlerin değeridir. GSMH=GSYİH+Yerli Üretim Faktörlerinin Yabancı Ülkelerde Elde Ettikleri Faktör Gelirleri-Yabancı Üretim Faktörlerinin Ülkede Elde Ettikleri Faktör Gelirleri veya GSMH=GSYİH+Net Dış Faktör Geliri. Bir ülkenin sınırları içinde bir yılda üretilen nihai malların üretildikleri yılın piyasa fiyatları üzerinden net değerine *"Net Yurtiçi Hasıla (Net Domestic Product-NDP)"* denilmektedir. NYİH'ya ulaşmak için GSYİH'dan *"Sermaye Tüketim Karşılığı (Capital Consumption Allowance)"* olarak tanımlanan yıpranmaları çıkarmak gerekmektedir. NYİH=GSYİH-Yıpranmalar. Konu ile ilgili olarak bkz. Cafer Unay, **Genel İktisat**, 1. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, Ağustos 1997, ss. 231, 233; Erdal M. Ünsal, **Makro İktisat**, 4. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, Ekim 2001, ss. 40-41; Kemal Yıldırım ve Doğan Karaman, **Makroekonomi**, 3. Baskı, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı, Yayın No: 145, Eskişehir, 2003, ss. 52-53.

[26]Bir ülkenin sınırları içinde bir yılda gerçekleştirilen nihai mal üretimi karşılığında emek, doğal kaynaklar, sermaye, teşebbüs gücü vb. üretim faktörlerine yapılan ücret, rant, faiz ve kar gibi ödemeler toplamına *"Yurtiçi Gelir (Domestic Income-DI)"* denilmektedir. YİG=Emek Gelirleri (Ücret-Maaş)+Sermaye Gelirleri (Rant-Faiz-Net Kar) ya da YİG=NYİH-Dolaylı Vergiler. Bir ülke vatandaşlarının sahip oldukları üretim faktörlerine gerek o ülkedeki gerek diğer ülkelerdeki üretime katkıları karşılığında yaptıkları ödemeler toplamına *"Milli Gelir (National Income-NI)"* denilmektedir. SMH'nın tümü bireylerin elinde kalmamakta, bireylerin gelirinin bir kısmı bazı mal ve hizmetleri satın alırken bu malların fiyatları üzerine konan dolaylı vergiler nedeniyle devlete gitmektedir. *"Faktör Fiyatlarıyla GSYİH (GDP at Factor Prices)"* olarak da ifade edilen milli gelir; MG=YİG+Yerli Üretim Faktörlerinin Yabancı Ülkelerde Elde Ettikleri Faktör Gelirleri-Yabancı Üretim Faktörlerinin Ülkede Elde Ettikleri Faktör Gelirleri ya da MG=SMH-Dolaylı Vergiler şeklinde hesaplanabilmektedir. Bir ülkede vatandaşların bir yılda gelir vergisi öncesi ellerine geçen toplam gelire *"Kişisel Gelir (Personal Income-PI)"* denilmektedir. KG halkın cebine giren gelir olarak tanımlanabilmektedir. MG ile KG arasındaki farkın bir nedeni, MG'deki emek gelirinin bir kısmının, üretim sürecine katılan emek faktörüne değil de emekli sandığı ve sosyal sigorta kesintileri olarak hükümete gitmesidir. KG'i hesaplamak için MG'den *"Sosyal Güvenlik Katkıları (Contributions for Social Insurance)"*nı çıkarmak gerekmektedir. KG=MG-(Sosyal Güvenlik Katkıları+Dağıtılmayan Şirket Karları-Sigorta Primleri-Kurumlar Vergisi-Transfer Ödemeleri-Kamu Borçlanma Faizleri) veya KG=MG+Net Hükümet Geliri. Bir ülkede vatandaşların bir yılda

1. Gelir Kavramı

Gelir vergisi reformunun bünyesinde barındırdığı unsurlardan ilki gelirdir. Gelir vergisinin konu ettiği gelir herhangi tür meslekten, işkolundan, ticaretten, ziraattan veya istihdamdan ortaya çıkan mülklerden, rantlardan, faizlerden, kar payları ya da maaşlardan elde edilen hemen hemen tüm kazançları, iratları ya da gelirleri içerebilmektedir[27]. Gelir; iktisadi ya da ekonomik anlamda üretim faktörleri ile ilişkilendirilirken, mali anlamda ödeme gücü veya mali güç ile ilişkilendirilmekte, hukuksal açıdan ise hukuki tasarruf[28] anlamında ele alınmaktadır.

a. İktisadi Anlamda Gelir

Gelir, üretim faktörleri sahiplerinin bu faktörleri üretime sokmaları karşılığında sağladıkları iktisadi faydalar akımı olarak ifade edilebilmektedir. Bu noktada; üretim faaliyetlerine emeğini sunanlar ücret, toprak ya da doğal kaynaklarını sunanlar rant, sermayesini sunanlar faiz ve teşebbüsünü sunanlar ise kar sağlamaktadırlar[29].

İktisadi anlamda gelir, üretim faaliyetlerine katılan faktörlerin meydana getirilen hasıladan fonksiyonel bölüşüm sonucunda aldıkları payları ifade etmektedir. Hasıladan üretim faktörlerine düşen bu paylar, faktör sahiplerinin gelirini oluşturmaktadır. Üretim sonucunda oluşturulan hasıla gayrisafi olup, objektif bir

---

"Gelir Vergisi (Income Tax)" sonrası ellerine geçen gelire kullanılabilir veya harcanabilir gelir ya da *"Harcanabilir Kişisel Gelir (Disposable Personal Income, DPI)"* denilmektedir. Harcanabilir gelir halkın harcayabileceği ya da tasarruf edebileceği geliri ifade etmektedir. HKG bu bakımdan, kişisel gelir ile hükümetin kişisel gelir üzerinden aldığı vergi arasındaki farka eşittir. HKG=KG-GV. Son olarak, bir ekonomide, belli bir yılın milli geliri nüfus miktarına bölündüğünde, o yıl için Fert Başına Milli Gelir (FBMG) bulunmaktadır. FBMG, bir ülkede refah düzeyinin göstergesidir. Konu ile ilgili olarak bkz. Unay, ss. 234-235; İlker Parasız, **Makro Ekonomi: Teori ve Politika**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 8. Baskı, Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, Mart 2003, ss. 24-25; Erdal M. Ünsal, **Makro İktisat**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Şubat 2005, ss. 54, 57.

[27]Edwin R. A. Seligman, "The American Income Tax", **The Economic Journal**, Cilt: 4, Sayı: 16, 1894, s. 643.

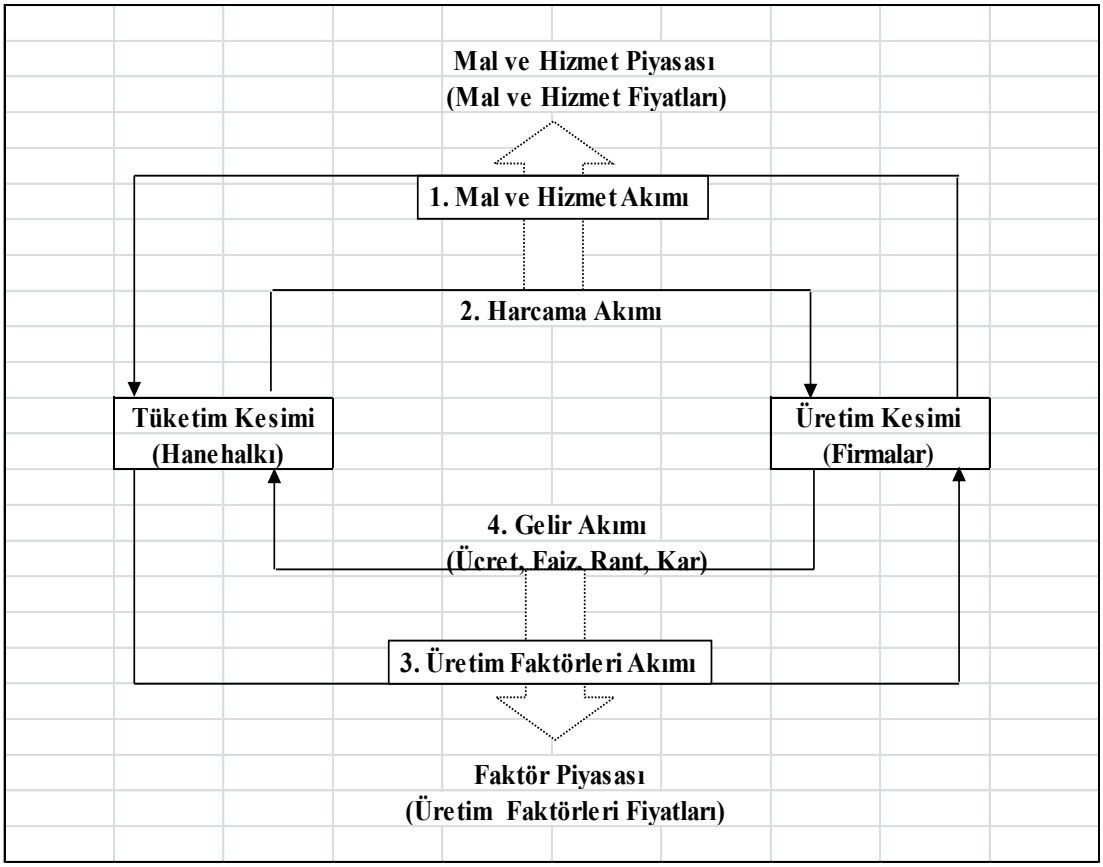
[28]Hukuki tasarruf, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesidir. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı hukuki tasarrufu*; "sahibinin gelir üzerinde talepte bulunma hakkının doğuşunu ifade eder"* biçiminde tanımlarken, Danıştay ise; *"hukuki tasarruf, tahakkuk etmiş gelir üzerinden talepte bulunma hakkının doğmasıdır"* biçiminde tanımlamıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. Metehan Topsakal, **Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 79, Özkan Matbaacılık ve Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Mayıs 2008, ss. 26-27.

[29]Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş: Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s. 488.

nitelik taşımaktadır. Ancak birey ile ilişkilendirildikten sonra subjektif bir niteliğe sahip olmakta ve *"gelir"* adını almaktadır[30].

Şekil 1, ekonomide mal ve hizmet piyasası ile faktör piyasasında üretim kesimi ile tüketim kesimi arasındaki mal ve hizmet, harcama, gelir ve üretim faktörleri akımlarını göstermektedir. Buna göre, üretim kesiminde yer alan firmalar ile tüketim kesiminde yer alan hanehalkı arasındaki gelir akımı ücret, faiz, rant ve kardan meydana gelmektedir[31].

Şekil 1: Ekonomideki Kesimler Arası Akımlar



Kaynak: Dinler, s. 287.

Gelir bir akım kavramıdır; bu yönüyle *"servet"* kavramından farklılaşmaktadır. Servet bir stok kavramı niteliği göstermesine karşın bir bireyin ya da bireyler topluluğunun birikmiş servetlerinin yıllık kazançları gelir sayılmaktadır.

[30]Erhan Arda, **Ekonomi El Sözlüğü**, 1. Baskı, Alfa Yayınları: 1213, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, Kasım 2002, s. 161.
[31]Zeynel Dinler, **İktisada Giriş**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları, Bursa, Eylül 1998, s. 287.

Gelirlerin artması, tasarruf ve yatırımları çoğaltarak sermaye birikimi ve servetleri de artırmaktadır. Ekonomi ve birey açısından gelir kavramları arasındaki fark; bir gerçek ya da tüzel kişi açısından kazancın gelir sayılabilmesi için, bunun cari yıl içinde yapılan üretime katılmanın bir sonucu olması gerekmektedir[32].

b. Mali Anlamda Gelir

Gelir, bireyin yaşam düzeyini geniş ölçüde belirleyen bir unsur olması açısından günümüzde ödeme gücünün başlıca ölçütü olarak ifade edilebilmektedir. Gelir vergisi, geliri vergilendirmek suretiyle ödeme gücünü kavramaya çalışmaktadır. Vergi kapsamına alınan ekonomik unsurun yani gelirin mahiyeti araştırıldığında önemli kuramsal sorunlarla karşılaşılmakta ve bu sorunlar yapılan kanunlara yansıyarak gelir vergisine ilişkin kanunların yapılışında ve uygulanışında etkiler meydana getirebilmektedir[33].

Mali anlamda gelir veya *"vergiye tabi gelir (taxable income)"* kavramı, iktisadi anlamda gelir kavramından farklılık göstermesine rağmen bu anlama yaklaşmış bulunmaktadır[34]. Mali anlamda gelir, kazanç ve iratların bir yıllık toplamı olarak kabul edilirken iktisadi anlamdaki gelirden farkı geçmiş yıl zararlarını hesaba katmasıdır. Gelirin dinamikliği açısından ise iki gelir kavramı benzeşmektedir. İktisadi anlamda gelir ve mali anlamda gelir kişiseldir. Fakat iktisadi anlamda gelir kişisel ve objektif; gerçek bir tasarruf yeteneğine bağlı iken, mali anlamda gelir şu veya bu kişiye ait olarak konulduğu için subjektiftir[35].

---

[32]Halil Seyidoğlu, **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Geliştirilmiş 3. Baskı, Güzem Can Yayınları: 18, Kurtiş Matbaası, İstanbul, Haziran 2002, s. 221.

[33]Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 12. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları: Eda Matbaası, Ankara, Eylül 2004, s. 238.

[34]Bir bireyin geliri, belirli bir dönem boyunca para veya değer olarak hesaplanan toplam kazanca karşılık gelmektedir. Birey, elde etmiş olduğu gayri safi/brüt hasılattan o hasılatı elde etmek için yapmış olduğu harcamaları ve kişisel indirimleri düşerek net gelire ulaşmaktadır. Net gelirden kişisel istisna ve muafiyetler düşüldükten sonra kalan kısım vergilendirilebilir veya vergiye tabi geliri göstermektedir. Gayrisafi/Brüt Gelir-İş Faaliyeti ile İlgili Giderler ve İşle İlgili Diğer Giderler=Düzeltilmiş Gayrisafi/Brüt Gelir-Kişisel İndirimler=Net Gelir-Kişisel İstisna ve Muafiyetler= Vergiye Tabi Gelir. Konu ile ilgili olarak bkz. Earl R. Rolph ve George F. Break, **Public Finance**, The Ronald Press Company, Newyork: USA, Şubat 1961, s. 108.

[35]Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 17. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, Şubat 2012, (TVS), s. 11.

Gelir kavramının tanımlanmasında iki temel kuram ifade edilmektedir. Bunlardan ilki kaynak teorisi olarak tanımlanan dar kapsamlı gelir anlayışı, ikincisi ise safi veya net artış kuramı olarak ifade edilen geniş kapsamlı gelir teorisidir. Bu teoriler hangi ekonomik unsurların veya hangi nedenlere bağlı olarak ortaya çıkacak alım gücü artışının gelir sağlayabileceğini farklı biçimlerde saptamaktadırlar[36].

Alman iktisatçılarından Friedrich B. W. von Hermann (1832) tarafından oluşturulan *"kaynak teorisi (source theory)"*ne göre gelir, *"belirli bir kaynaktan düzenli olarak elde edilen ya da hiç olmazsa bu şekilde sağlanması mümkün olan değerleri[37]"* göstermektedir. Bireylerin sahip oldukları emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim gibi üretim faktörlerinin çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucunda elde ettikleri ücret, faiz, rant ve kar kaynak teorisine göre gelir kavramının içinde yer almaktadır[38].

"Kaynak teorisine göre gelir kavramı[39]", kapsamı nedeniyle iktisadi anlamdaki gelir kavramı ile benzerdir. Kaynak teorisine göre gelir kapsamına; teşebbüs sahiplerinin işletmelerinden sağladıkları karlar ya da kazançlar, emek sahiplerinin elde ettikleri ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye sahiplerinin sermaye unsurlarını başkalarının kullanıma bırakmaları karşılığında sağladıkları iratlar girmektedir. Diğer yandan, belirli bir kaynaktan düzenli bir şekilde elde edilmeyen miras, bağış vb. yollardan sağlanan gelirler ile menkul ve gayrimenkul sermaye unsurlarının kendi değerinde zaman içinde meydana gelen artışlar kaynak teorisine göre gelir kapsamına dahil edilmemektedir[40].

---

[36]Mustafa Alpaslan, **Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirin Tanımı, Gelir Vergisi Düzenlemeleri ve Vergi Denetimi Etkinliği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003, ss. 7-8.

[37]Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve Tarık Vural, "Vergi Ne Üzerinden Alınmalı?: Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet", **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, (Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural), 1. Baskı, Ekonomi Kitapları Dizisi: 21, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Sözkesen Matbaacılık, Ankara, Şubat 2006, s. 52.

[38]Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ezgi Kitabevi: Kitap Ofset, Bursa, Ağustos 2000, ss. 3-4.

[39]"*Gelir"* kavramı, bu anlamda her türlü ticari, sınai, zirai, mesleki işkollarından elde edilen ücret, maaş, faiz, gelir gibi kazanç ve iratları içerirken, diğer yandan hayat sigortası politikalarından kaynaklanan hasılatları ya da miras veya bağış yoluyla elde edilen mülklerin kıymetini içine dahil etmemektedir. *"Kaynak"* kavramı yalnızca gelirin ödeyicisini içermemekte aynı zamanda gelirin herhangi bir aşamasında ödemesini ya da kontrolünü yapan sorumlusunu da kapsamaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Roy G. Blakey, "The New Income Tax", **The American Economic Review**, Cilt: 4, Sayı: 1, 1914, ss. 28, 31.

[40]Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi: Celepler Matbaacılık, Trabzon, Eylül 2004, s. 161.

Üretim faktörlerinin birisinin ya da birkaçının karma şekilde üretime katılması gelirin dar anlamdaki niteliğini değiştirmemektedir. Örneğin, bireyin fiilen kendi işyerinde çalışması karşılığında gelir elde etmesi ücret ile karın birlikte ve birbiri içine girmiş haliyle geliri oluşturması anlamına gelmektedir[41]. Kaynak teorisine daha yakın bir vergiye tabi gelir kavramını kullanan ABD 3 Ekim 1913 tarihli Federal Gelir Vergisi Kanunu[42] daha sonraki yıllarda değiştirilerek safi-net artış kuramına göre tanımlanan bir GVK olarak şekillenmiştir.

Von Hermann tarafından ortaya atılan kaynak teorisini Alman Vergi Hukukçusu Fuisting benimserken; Adolph Wagner ve Fritz Neumark birtakım eleştirilerle ve sınırlı bir şekilde desteklemiştir. Adolph Wagner, gelir tanımında *"kaynak"* kavramını sınırlı bulurken; Fritz Neumark, kaynak teorisinin yalnızca belirli kaynaklardan elde edilen sürekli ve düzenli gelirleri içerdiğini aslında vergilendirilebilecek gelirin düzensiz bile olsa, kaynağının belli olacağını ve elde edildiği kaynağın karakteristik özelliğini taşıyacağını belirtmiştir[43].

Kaynak teorisinde gelir kaynaklarının yıpranması hesaba katıldığı ve öz tüketim gelir kavramının içine alındığı için üretime arz edilen faktörlerin kıymetlerinde meydana gelen yıpranma payının, gayri safi hasıladan indirilmesi ve öz tüketimin hesaplanarak gelir akımına dahil edilmesi gerekmektedir[44].

Diğer yandan tüm üretim faktörlerinin üretim faaliyetlerine girmeleri sonucu ne kadar yıprandığını hesaplamak ya da çiftçinin yetiştirdiği tarımsal ürünleri kendisi

---

[41]Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ezgi Kitabevi: Livane Matbaası, Bursa, Eylül 2004, s. 3.

[42]ABD 3 Ekim 1913 tarihli Federal Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiye tabi gelir; *"maaşlar ve ücretlerden elde edilen kazanç, irat ve gelirleri veya hangi şekilde ödenirse ödensin herhangi türdeki bireysel hizmetlerden elde edilen tazminatları; ya da mesleklerden, görevlerden, iş kollarından, zanaattan, ticaretten veya mülk satışından ya da ticaretinden elde edilen kazanç, irat ve gelirleri veya sahip olunan ya da iş faaliyetinde kullanılan mülkün artışından veya faizinden veyahut da kazanç veya irat elde etmek amacıyla herhangi kanuni iş faaliyetinden elde edilen faizleri, rantları, kar paylarını, güvenceleri, teminatları, menkul kıymetleri veya faaliyet sonucu herhangi bir kaynaktan elde edilen gelirleri kapsamakta; ancak bağış, hediye, hibe, vasiyet, nafaka, şans oyunu/kumar, değer artışı ya da azalışı vb. yollarla elde edilen mülkün kıymetini içermemektedir"*. Konu ile ilgili olarak bkz. Edwin R. A. Seligman, "The United States Federal Income Tax", **The Economic Journal**, Cilt: 24, Sayı: 93, 1914, s. 59.

[43]Fevzi Rifat Ortaç, "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 1999, s. 107.

[44]Kaynak teorisinde gelirin tanımlanması ile ilgili güçlük brüt gelirden net gelire ulaşırken yapılan indirimlerin belirlenmesinde yaşanmaktadır. Kanunun izin verdiği indirimler; iş faaliyeti ile ilgili harcamalar, kişisel borçlanma üzerindeki faizler, yıl boyunca sürdürülen şüpheli ve değersiz alacaklar, mülkün normal kullanılma sonucu ya da iş faaliyeti dışında (özel tüketim) kullanılma sonucu eskimesi, aşınması ve yıpranmalardır. Konu ile ilgili olarak bkz. Edwin R. A. Seligman, "The Federal Income Tax", **Political Science Quarterly**, Cilt: 29, Sayı: 1, 1914, s. 9.

tüketmesi ya da bireyin kendi dairesinde oturması vb. durumlarda öz tüketimin miktarının belirlenmesi teorik anlamda mümkün görünse de uygulamada çeşitli zorluklar meydana gelebilmektedir[45].

Geliri tanımlayan *"safi veya net artış kuramı (net increase theory)"*, 19. yy sonlarında İsveçli iktisatçı David Davidson (1889) ve Alman iktisatçı Georg von Schanz (1896) tarafından ortaya atılmış ve vergi teorisindeki ödeme gücü yaklaşımına bağlı kalınarak gelir; *"belirli bir dönem boyunca gerçekleşen net servet artışı*[46]*"* biçiminde ifade edilmiştir. David Davidson ve Georg von Schanz'ın geniş anlamdaki gelir eşitliği, Amerikalı Robert Murray Haig (1921) ve Henry Calvert Simons (1938) tarafından geliştirilmiş ve *"kapsamlı gelir (comprehensive income)*[47]*"* tanımı ifade edilmiştir. Robert M. Haig'e göre gelir; *"iki zaman noktası arasında bir bireyin ekonomik gücünde meydana gelen net artışın parasal değeri veya bir bireyin para ya da para olarak değerlendirebileceği ekonomik gücüyle belirli bir dönemde isteklerini karşılama gücündeki artış ya da büyümedir*[48]*"*.

Henry C. Simons ise Haig'in tanımını geliştirerek kişisel gelirin, tüketim artı birikimin toplamı olduğunu ve vergiye tabi kişisel gelirin, mali yıl boyunca yapılan tüketimin piyasa değeri artı tasarruflardaki net değişime eşit olması gerektiğini yani vergiye tabi gelirin, harcanmaya ya da kullanıma ayrılmamış toplam kişisel kazanca ya da kazançtaki artışa eşit olarak saptanması gerektiğini belirtmiştir. *"Sermayenin değerinde meydana gelen artışlar (capital gains)"* kişisel gelir ve kişisel tasarrufa dahil edilerek vergilendirilebilmektedir[49].

---

[45]Tosuner ve Arıkan, TVS, s. 12.

[46]Ödeme gücünü hesaplamaya çalışan gelir tanımının *"sermaye kazançları (capital gains)"*nı ve *"sermaye kayıpları (capital losses)"*nı içermesi gerekmekteydi. Davidson ve Schanz'ın kapsamlı gelir tanımına göre gerçekleşmiş sermaye kazançları vergilendirilecek, gerçekleşmiş sermaye kayıpları ise indirilecekti. Konsept daha sonra gerçekleşmemiş sermaye kazanç ve kayıp problemlerini içerecek şekilde genişletilmiştir. Konu ile ilgili olarak bkz. Leif Mutén, "Taxation of Interest in the European Union", **Hamburgisches Welt-Wirtschafts-Archiv (HWWA) Discussion Paper**, Sayı: 124, Hamburg Institute of International Economics Publishing, 2001, http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/26368/1/dp010124.pdf, (31.10.2011), s. 10.

[47]Haig-Simons tanımlaması, David Davidson ve Georg von Schanz'ın *"gelir"* eşitliği üzerine belirli bir zaman periyodunda (1) gerçek tüketimin piyasa değerinin ve (2) net değerdeki pozitif ya da negatif değişimin cebirsel toplamı şeklinde kurulmuştur. Konu ile ilgili olarak bkz. John K. McNulty, "Integrating the Corporate Income Tax?", **The American Journal of Comparative Law**, Cilt: 31, Sayı: 4, 1983, s. 665.

[48]Michael J. McIntyre ve Oliver Oldman, "Taxation of the Family in a Comprehensive and Simplified Income Tax", **Harvard Law Review**, Cilt: 90, Sayı: 8, 1977, ss. 1575-1576.

[49]Simons'a göre kişisel gelir*; "belirli bir dönem başı ve dönem sonu arasında mülkiyet haklarının birikim değerindeki değişme ile tüketimde kullanılan hakların piyasa değerinin cebirsel toplamı"* olarak tanımlanabilmektedir. Artış-tipi kişisel gelir vergisi genellikle *"ideal gelir (ideal income)"* ya

Vergi kanunlarında benimsenen kaynak teorisinin aksine geniş anlamda gelir tanımını yapan Henry Simons'a göre gelir; *"bireyin yıl içinde yaptığı tüketim harcamaları ile net varlığında meydana gelen değişmelerin cebirsel toplamı"* olarak ifade edilmektedir. Safi-net artış kuramına göre; miras, bağış ve kumar yoluyla elde edilen zenginleşmeler gibi, varlıkların değerinde meydana gelen değişmeler de, henüz paraya çevrilmeseler bile gelire yansımaktadır. Hisse senedi, tahvil, mücevherat vb. varlıkların değerindeki artışlar da yine geliri yükseltmek yönünde etkili olmaktadır. Varlıkların değerinde meydana gelen düşme ise gelirin azalması sonucunu doğurmaktadır. Üretim faktörlerinin kendi değerindeki artışı da içeren safi-net artış kuramına göre gelir; *"bir kimsenin, belli bir dönemde, varlıklarının dönem başı değerini aynı düzeyde tutmak kaydıyla, kullanabileceği para ile ölçülebilen faydaların tümü"*nü ifade etmektedir[50].

Gelir; menkul ve gayrimenkul mallardan, her türlü haklardan ve hizmetlerden elde edilen menfaatler[51] şeklinde tanımlandığında gelir kavramıyla, belli bir dönem ile ilgili tüketim artı net varlıktaki artış ifade edilmektedir. Bu tanımlamada, hangi şekilde elde edilirse edilsin ya da hangi kaynaktan sağlanırsa sağlansın, servetteki bütün artışlar gelire dahil edilmektedir. Ücret, kar, faiz ve kira vb. faktör kazançları ile miras yoluyla elde edilen mallar, hediyeler, kumar kazançları ve her türlü arızi kazançlar gelir unsurları olarak ele alınmaktadır. Bütün bu unsurlar düzenli veya düzensiz zaman aralıklarında elde edilmelerine dikkat edilmeksizin; elde edilmelerinin beklenmesinden veya realize edilmelerinden[52] (gerçekleşmeleri veya paraya çevrilebilmeleri söz konusu olmaksızın) bağımsız olarak toplanmaktadır.

---

da *"kapsamlı gelir (comprehensive income)"* olarak tanımlanmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. William D. Andrews, "A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax", **Harvard Law Review**, Cilt: 87, Sayı: 6, 1974, ss. 1113-1114, 1119.

[50]Arif Nemli, **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Filiz Kitabevi: Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1996, ss. 131-132.

[51]Salahaddin Kardeş, **Tüm Kamu İdarelerinin Bütçe ve Muhasebe Ansiklopedisi**, Cilt: 1 (A-K), Güncelleştirilmiş 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/387, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Mart 2009, s. 467.

[52]Simons'un gelir kavramı bütün kaynakları içermektedir. Simons, sermaye kazançlarının olağan bir gelir unsuru olarak tahakkuk esasına göre vergilendirilmesi gerektiğini savunmuş; ancak uygulamadaki zorluklar nedeniyle realize edilmeleri/gerçekleşmeleri (varlık/servet üzerinde birikmiş olan kazançların hediye, hibe, ölüm/vasiyet/veraset yoluyla bir kişinin mal varlığından bir başkasına intikal etmesi durumunda vergisel amaçlar için gerçekleşmiş kazanç sayılmaktadırlar) ilkesini kabul etmiştir. Transfer ödemeleri, hediye/hibe/ivazsız intikalleri ve mirasları içeren tüm bu karşılıksız/bedava intikaller bu tanımlama altında gelir olarak sayılmaktadırlar; çünkü tüm bu unsurlar tüketim ve birikim için temel teşkil etmektedirler. Konu ile ilgili olarak bkz. Joseph A. Pechman, "Tax Reform: Theory and Practice", **The Journal of Economic Perspectives**, Cilt: 1, Sayı: 1, 1987, s. 12.

Aynı zamanda, teknik nedenlerin yol açtığı değer kayıpları ve piyasadaki değişikliklerin yol açtığı kıymetteki düşüşler, kumar kayıpları vb. azalmalar ve aşınmalar (yıpranma nedeniyle ortaya çıkıp çıkmadığına bakılmaksızın) gibi servetteki bütün azalışlar gelir düzeyinin saptanmasında dikkate alınmaktadır[53].

Geliri elde eden ünitenin ve buna bağlı olarak gelirin tanımlanmasında ve belirlenmesinde kavramsal ve istatistiksel zorluklar bulunmaktadır. Haig-Simons gelir tanımlamasında ünite içinde gerçekleştirilen üretim ve tüketim, bireyin tatminini artıran; ancak gelir tanımlamasına girmeyen elemanlar ihmal edilmektedir. Gelirin tanımlanması ile ilgili bir başka sorun parasal gelir ile reel gelir arasındaki ayırımdır. Özellikle borç işlemlerine uygulanan faizin, yüksek enflasyon koşullarında oluşturduğu gelir kaydırmaları sorun meydana getirmektedir. Bu durumlarda, borçlunun ödediği reel faiz, nominal faiz haddi ile enflasyon oranı arasındaki farka eşittir. Bu nedenle, alacaklının aldığı nominal faiz, enflasyonun sermaye üzerindeki yıpranma payı ve reel faiz elemanlarını içermektedir[54].

Kaynak teorisi ile safi-net artış kuramının[55] önemli olumlu yanlarına rağmen, uygulamada çeşitli zorlukları da beraberinde taşıdıkları görülmektedir. Bu yüzden pek çok ülkede genellikle kaynak teorisi ve safi-net artış kuramı birleştirilmek

---

[53]Richard A. Musgrave, **Kamu Maliyesi Teorisi: Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme**, 1. Kitap: Kamu Harcamalarının Ekonomik Analizi ve Siyasal Karar Alma Mekanizmasında Etkinlik, McGhaw-Hill Koghkusah Ltd., 1958, çev. Orhan Şener ve Yaşar Methibay, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.: BRC Basım, Ankara, Ekim 2004, s. 205.

[54]İzzettin Önder, "Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu Kitabı**, "Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları", 21-23.05.1990, Lara-Antalya, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, s. 165.

[55]Gelir kavramıyla ilgili olarak diğer bir tanım Irwing Fisher'ın *"getiri (yield)"* esaslı yaklaşımıdır. Fisher, geliri belirli bir dönemdeki akım olarak tanımlamış ve toplumun gelirini, ekonomik faaliyetlere ilişkin bütün gelir vasıtalarından gelen toplam akım olarak; bireyin gelirini ise, kişinin kendi mülkünden kendisine getiri olarak gelen toplam akım olarak ifade etmiştir. Konu ile ilgili olarak bkz. Irwing Fisher, **The Nature of Capital and Income**, The MacMillan Company, London: MacMillan and Co., Ltd., New York, Haziran 1906, Forgotten Books: Classic Reprint Series, 2010, http://www.forgottenbooks.org/info/The_Nature_of_Capital_and_Income_1000089964.php, (13.12.2011), s. 101. Fisher'a göre gelir, günlük ihtiyaçlar için tüketim ya da harcamanın değerini belirlemektedir. Fisher, emsal geliri gelirin tanımlanmasında kabul etse de; gelir tasarruflarını, harcanmamış kazançları ve herhangi bir sermaye biçimini gelir olarak kabul etmeyerek Haig ve Simons'tan farklılaşmıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. Gordon B. Dahl ve Michael R. Ransom, "The 10% Flat Tax: Tithing and the Definition of Income", **Economic Inquiry**, Cilt: 40, Sayı: 1, 2002, s. 122. Fisher, getiri tanımıyla net ödenen gelirleri kastetmekte ve (1) çalışma karşılığı net ödenen gelirler (ücretler, maaşlar, bahşişler, komisyonlar vb.) ile (2) yatırımlar ya da mülklerden elde edilen net ödenen gelirler (kiralar, royalty gelirleri-gayri maddi hak bedelleri, faiz, kar payları, bağışlar-ivazsız intikaller, miras-vasiyet yolu ile intikaller, satış hasılatları vb.) olarak iki kısma ayırmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Irwing Fisher, "The Double Taxation of Savings", **The American Economic Review**, Cilt: 29, Sayı: 1, 1939, ss. 18-19.

suretiyle iktisadi anlamdaki gelir kavramından ayrı mali anlamda gelir tanımı kullanılmaktadır. Bu şekilde gelir, kaynak teorisine göre belirlenirken; uygulamada aynı zamanda safi-net artış kuramının gelir kavramını genişletici tanımından da faydalanılmaktadır. Geliri tanımlayan teorilerin yararlanılma düzeyi yer ve zamana göre değişim gösterdiği için ülkeden ülkeye farklılıklar göstermektedir[56].

Günümüzde gelirin tanımlanmasında OECD ülkelerinden ABD, Danimarka, Finlandiya, İngiltere, İsveç, Portekiz ve Yunanistan'da safi-net artış kuramı uygulama alanı bulurken, Almanya'da tam olarak safi-net artış kuramı uygulanmamakla[57] birlikte gelir safi-net artış kuramına daha yakın bir sistemle tanımlanmıştır[58]. Diğer yandan Avusturya ve Belçika'da gelir kaynak teorisine göre belirlenirken, Hollanda ve Türkiye'de ise gelir kaynak teorisine göre daha ağırlıklı olarak belirlenmektedir. Fransa'da ise gelirin belirlenmesinde hem kaynak hem de safi-net artış kuramı eşit ağırlıkta değerlendirilmektedir[59].

2. Gelirin Özellikleri

Vergi konusuna giren gelirin gerçek kişiye ait olması gerekmektedir. Bu özellikten yola çıkılarak ifade edilmesi gereken; gelir vergisi mükelleflerinin

[56]Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Ekin Kitabevi: Başak Matbaacılık, Bursa, Ağustos 2004, s. 274.

[57]Almanya, Adolph Wagner ve Georg von Schanz'ın anavatanı olmasına karşın, kişisel mülkten elde edilen sermaye kazançları, bireylerin vergiye tabi gelirlerinin hesaplanması sırasında gayrisafi gelire dahil edilmediği için uzun yıllar kapsamlı gelir ilkesinden önemli sapmalar olmuştur. İngiltere geleneksel olarak gelirin vergilendirilmesinde, gelirin kapsamlı (üniter) kavramından ziyade sedüler sisteme bağlı kaldığı için; İngiliz vergi hukukçuları gelir vergisini, tek matrah üzerine konulan gelir vergisinden ziyade muameleler (ticari faaliyetler) üzerine konulan çeşitli vergi yükümlülüklerinin bir kümesi olarak değerlendirmiştir. Japonya'da ise Kaneko (1966-1975); kamu maliyesinde yer alan çeşitli gelir kavramlarını inceleyerek, Japon vergi hukuku ve vergi sistemine kapsamlı gelir kavramını realize edilme (gerçekleşme veya paraya çevrilebilme), *"emsal gelir (imputed income)"* ve *"yasadışı gelir (illegal income)"* konuları açısından uygulamıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. Yoshihiro Masui ve Minoru Nakazato, "Personal Income Taxation", **Encyclopedia of Law and Economics**, (Ed. Boudewijn Bouckaert ve Gerrit De Geest), Cilt: IV-The Economics of Public and Tax Law, Cheltenham, Edward Elgar, 2000, http://encyclo.findlaw.com/6050book.pdf, (18.10.2011), ss. 140, 142.

[58]Mehmet Tosuner, Hakan Bay ve Osman Sirkeci, "Almanya'da 2008-2009 Vergi Reformları Türk Girişimciler Açısından Vergi Uygulamaları ve Teşvikler", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 3, 2009, s. 108.

[59]Türkiye'de kaynak teorisi daha ağırlıklı olmakla birlikte; safi-net artış kuramı diğer kazanç ve iratlar kapsamında bazı safi artışların vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. İSMMMO, **2002 Vergi Raporu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, Ocak 2003, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/docs/Raporlar/2002VergiRaporu.pdf, (16.03.2010), ss. 16-17.

yalnızca gerçek kişiler olduğu, tüzel kişilerin ise gelir vergisi mükellefi olamayacağı konusudur. Hukuk dilinde *"kişi (şahıs)"*, hak sahibi olabilen insandır. Medeni Kanun, hak sahibi olabilmeyi *"şahsiyet (kişilik)*[60]*"* ile ifade etmiştir. Vergi kanunlarında kişiliğin başlangıcı veya sonu Medeni Kanun'a göre düzenlenmiş ve sınırlandırılmıştır. Medeni Kanun'a göre gerçek kişiler açısından *"medeni haklardan yararlanma ehliyeti (hak ehliyeti)"* ve *"medeni hakları kullanma ehliyeti (fiil ehliyeti)"* şeklinde iki tür ehliyet söz konusudur. Medeni haklardan yararlanma ehliyeti, kural olarak sağ doğmak koşuluyla herkesin yararlanabildiği bir haktır. Medeni hakların kullanılması hususunda ise kanun sezgin (mümeyyiz) olmak, ergin (reşit) olmak ve kısıtlı (mahcur) olmamak şeklinde üç temel koşulun varlığını zorunlu kılmıştır. Medeni hakları kullanma ehliyeti ise, fiil ehliyetine sahip olan bireyin kendi fiilleriyle kazandırıcı ve borçlandırıcı işlemlere girişebilmesini ifade etmektedir. Bu eylem yeteneği *"kanuni ehliyet"* olarak tanımlanmaktadır[61]. Gelir vergisinde gerçek kişi açısından medeni ehliyet veya yaşın bir etkisi bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu'na göre küçük, kısıtlı ya da gayri mümeyyiz sayılan kişiler, her ne surette olursa olsun, kendi lehlerine doğan gelirler sebebiyle vergiye tabi olmaktadır. Ancak beyannamenin verilmesi ya da verginin zamanında ödenmesi gibi vergilendirme ile ilgili ödevler, bu kişilerin *"kanuni temsilcileri"* tarafından yerine getirilmektedir[62].

Gerçek kişilerin belirli bir zaman birimi, yani takvim yılı içerisinde elde ettikleri gelirlerinin safi tutarı vergiye tabi tutulmaktadır. Her takvim yılı bir vergilendirme birimi meydana getirdiği için her bir takvim yılında elde edilen gelirler ayrı ayrı vergiye tabi tutulur. Fakat gelirin bir takvim yılından daha kısa süre içinde doğmuş olmasının bu yönden bir önemi bulunmamaktadır. Örneğin, sekiz ay çalışıp

[60]22.11.2001 tarihli ve 4721 sayılı Türk Medeni Kanun'a göre şahsiyet (kişilik); Kanun'un 8. ve 9. maddelerinde hak ehliyeti ve fiil ehliyetine sahip olma durumları ile açıklanmıştır.

[61]213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *"Vergi Ehliyeti"* başlıklı 9. md.'sine göre, mükellefiyet ve vergi sorumluluğu için kanuni ehliyet şart değildir ve vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması vergi mükellefiyetini ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmamaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, Eylül 2012, (VUH), ss. 54-55.

[62]Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, En Son Değişikliklere Göre Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Okan Yayıncılık: Güryay Matbaası, Nisan 1984, s. 61.

dört ay tatil yapan bir serbest meslek erbabının geliri bir takvim yılı içinde elde edilmiş kabul edilmektedir[63].

Diğer yandan, OECD ülke uygulamalarında takvim yılı yerine muayyen bir hesap dönemi kabul edildiği de görülmektedir. Birden fazla yılda elde edilmiş inşaat işlerinin gelirleri inşaatın fiilen bittiği yılın geliri sayılması istisna olarak genel prensipte birkaç takvim yılının gelirleri toplanarak vergilendirilmemektedir. Ancak bazı ülkelerde, gelirin birkaç yılın ortalaması olarak hesaplanması ve verginin ona göre tesbit edilmesi usulü uygulanmaktadır. Eğer bir takvim yılı içerisinde yapılan faaliyetler sonucunda zarar elde edilecek olursa bu durum vergilendirilecek gelirin olmadığı anlamına gelmekte ve bu zararlar genel itibariyle o yılın gelirinden mahsup edilmezler ise ileriye doğru beş takvim yılı içinde mahsup edilebilmektedir. Beş takvim yılı içinde doğan gelirler, zararları karşılamaz ise, beş takvim yılı geçtikten sonra doğan gelirden artakalan zararlar düşülememektedir[64].

Vergi hukuku açısından vergiyi doğuran olay; *"konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin, bir vergi mükellefi nezdinde, belli tutarda bir borç olarak doğabilmesi açısından gerekli olan hukuki ilişkinin ortaya çıkması"* biçiminde tanımlanabilmektedir. Vergi borcunun ya da devlet açısından vergi alacağının meydana gelebilmesi için kanunlarda belirtilen vergi mükellefi ile verginin konusu arasında bir illiyet-nedensellik bağı kurulması gerekmektedir. Vergi borcu, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle doğmaktadır. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği; her vergi açısından vergiyi doğuran olayın bilinmesi ve doğru şekilde belirlenmesi, işlemlerin hukuka uygun biçimde tesis edilebilmesi açısından büyük öneme sahiptir[65].

Gelir vergisi borcunun meydana gelebilmesi için gelir vergisinin konusu olan *"gelir"* ile gelir vergisi mükellefi arasında GVK'nun aradığı şartların ve ilişkinin doğmasına gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay denilmektedir. Gelirin elde edilmesi, gelir vergisinde *"vergiyi doğuran olay"*dır. GVK'nda, elde etme açısından

---

[63]Mualla Öncel ve Nami Çağan, **Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi**, 12. Baskı, T. İş Bankası A.Ş. Vakfı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 401, Sözkesen Matbaacılık Tic. Ltd. Şti., Ankara, Haziran 2003, s. 41.

[64]Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi: Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası**, Filiz Kitabevi: Bayrak Matbaacılık, İstanbul, Nisan 1991, ss. 368-369.

[65]Mustafa Erkan Üyümez, **Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, Ağustos 1998, s. 50.

bazı gelir unsurlarında *"Tahakkuk Esası veya Tahakkuk İlkesi (Accrual Basis-Accrual Principle)"*, bazılarında ise *"Tahsil Esası veya Tahsil İlkesi (Collection/Cash Basis-Collection/Cash Principle)*[66]*"* benimsenmiştir. Gelirin tahakkuk esasına göre vergiye tabi tutulması ile tahsil esasına göre vergiye tabi tutulması arasındaki temel fark, gelirin vergilendirilme zamanı ile ilgilidir. Tahakkuktan kasıt, hasılat ya da giderin mahiyet ve tutar olarak kesinleşmesi olduğu için tahakkuk esası hukuken o gelire alacaklı olmayı ifade etmektedir. Tahsil esasında[67] ise gelirin vergilendirilmesi, sadece bir süre ertelenmektedir. Kazançların, tahakkuk veya tahsil esasına göre vergiye tabi tutulması, pek çok OECD üyesi ülkenin uyguladığı yöntemlerdir. Örneğin, OECD üyesi ülkelerde genel olarak gelirin vergilendirilmesi tahakkuk esasına göre gerçekleştirilmekte, tahsil esası ise daha çok küçük ölçekte faaliyetleri bulunan vergi mükelleflerine devlet tarafından tanınan bir uygulama olmaktadır. Buna göre; ABD'de tahsil esası özellikli sektörler ve vergi mükellefleri açısından uygulama alanı olan genel nitelik arz etmeyen bir yöntem iken; Avustralya'da 2001 yılında uygulamaya konulan *"Basitleştirilmiş Vergi Sistemi (Simplified Tax System)"* ile tahsil esası uygulamasına önemli ölçüde olanak tanınmıştır. Almanya ve Avusturya'da genel anlamda tahakkuk esası uygulama alanı bulmaktadır. Belçika'da ticari kazançlar tahakkuk esasına göre vergiye tabi tutulurken, serbest meslek kazançları tahsil esasına göre

[66]Önemli diğer politika görüşleri göz ardı edilirse, gelir vergisinin temel amacı her tür ekonomik girişim ile ilişkilendirilmiş geliri vergilendirmek olmalıdır. Bu durum genellikle vergilemede adil olma yani gelirin kaynağı ne olursa olsun aynı oranda vergilendirilmesi ve vergilemede tarafsız olma yani ekonomik faaliyetin bölüşümünü bozmadan gelirin vergilendirilmesi amaçlarıyla bağdaşmaktadır. Gelirin muhasebeleştirilmesi açısından bu ilke temel açıklamasını; gelirin fiilen ödenmesini beklemekten ziyade, gelirin doğmasıyla birlikte gerçekleştiğini kabul eden henüz tahsil edilmemiş gelirden doğan alacakların ifade edildiği tahakkuk esasında bulmuştur. Tahakkuk eden vergi ilkesine göre; ticari faaliyetlerde gelir ve giderler kazanılmış veya gerçekleşmiş olarak muhasebeleştirilirler. Bu ilke, tüm varlık ve yükümlülüklerin herhangi bir kazanca ya da kayba uğrayıp uğramadıklarını görmek için her yıl değerlenmeleri gerektiğini ifade etmektedir. Ancak bu durum mükelleflerin üzerine ekstra bir yük yüklemekte ve özel bir varlığın değerlenmesi söz konusu olduğunda o varlığa karşılık direkt bir piyasa fiyatı olmadığında değerlemenin subjektif kriterlere göre yapılması sonucunu doğurmaktadır. Bu gibi nedenlerle çoğu durumda tahsil esası uygulanmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. OECD, **Taxing Insurance Companies**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 3, OECD Publishing, Paris, Mart 2001, http://www.sourceoecd.org/taxation/9789264188396, (09.10.2008), s. 23.

[67]Tahsil esasına göre, bir alacağın vergilendirilebilir kabul edilmesi için *"nakit olarak eşdeğer (equivalent of cash)"* olması, ya da *"zımnen tahsil edilen gelir (constructive receipt of income)"* olması gerekmektedir. Tahakkuk esasında ise, bir alacak nakit olarak eşdeğer olmasa ya da zımnen tahsil edilmese bile vergiye tabi gelir olarak kabul edilmektedir. Diğer bir deyişle, bir alacağın ödeme ve vade tarihi gelmese bile alacak olarak vergiye tabi gelir kabul edilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. John H. Davies, "Public Stock, Private Stock: A Model for the Corporate Income Tax", **University of Pennsylvania Law Review**, Cilt: 124, Sayı: 2, 1975, ss. 320, 327.

vergilendirilmekte; Finlandiya'da ise ticari kazançlar ve telif hakkı kazançları tahakkuk esasına tabi iken, zirai kazançlar ve serbest meslek kazançları ise tahsil esasına göre vergiye tabi tutulmaktadır. Bu esaslar bir taraftan kazanç ve iratın ekonomik yapısı, diğer taraftan ticari yaşamda kökleşmiş gelenekler göz önünde bulundurularak benimsenmiştir[68].

Gelir vergisi açısından gerçek gelir; vergi matrahı GVK'nun belirlediği biçimde gelir vergisi mükellefine ait vergi miktarının hesaplanması açısından belirlenen safi gelirdir. *"Gerçek Usul (Real Basis)"* olarak belirlenen bu ilkeye göre, vergi mükellefleri, gelir konusunu meydana getiren faaliyetlere ilişkin tüm kar-zarar, kazanç ve giderlerini kayıt altına alarak bunu tuttukları belge ve defterlerde göstermelidirler. Bu yöntemle gelir, yalnızca iktisadi işlemlerin genel bir kayıt (muhasebe) düzenine bağlanması ile belirlenebilmektedir. Bilanço esası veya işletme hesabı esasında vergi matrahı; kayıt altına alınmış bu defter ve belgelere göre düzenlenmiş çeşitli kazanç ve iratlara ilişkin gerçek işlemlerin kaydedilmesi suretiyle gerçek gelirin miktarını göstermektedir. Gerçek gelirin tesbit edilemediği ya da idari açıdan belirlenmesinin masraflı olduğu durumlarda *"Götürü Usul (Lump-Sum Basis)"* uygulanabilmektedir. Götürü usulde, vergi idaresi tarafından belirli mükellef grupları için belirlenmiş sabit miktarlardaki verginin bu mükellefler tarafından ilgili vergi idaresine ödenmesiyle vergilendirme işlemi gerçekleşmiş olmaktadır[69].

Gelir vergisi uygulamasında kazanç ve iratların sağlanması için yapılan çeşitli giderler göz önüne alınmaktadır. Buna göre, gayrisafi tutardan yapılmış olan giderler düşülerek kazanç ve tutarların safi tutarının esas alınması gerekmektedir. Gelir unsurlarının niteliklerine göre gayrisafi tutardan indirilecek giderlerin hangileri olduğu GVK'nda gelir unsurları[70] itibariyle belirtilmiştir. Gelirin safi olmasının

---

[68]N. Semih Öz, **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay: Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 34, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Mart 2006, (Elde Etme), ss. 39-40, 43, 45, 49-52.

[69]Ahmet Başpınar, **Tax Law and Turkish Tax System**, Republic of Turkey, Ministry of Finance, Strategy Development Unit, Sayı: 2009/394, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009, s. 104.

[70]Türkiye'de 29 Temmuz 1998 tarihli ve 23417 sayılı Resmi Gazete (RG)'de yayımlanan 4369 sayılı Kanun'un 24. md.'siyle 01/01/1999 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 193 sayılı GVK'nun 1. md.'sindeki gelirin tanımı; *"Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf veya harcamasına teşkil eden her türlü kazanç ve iratın safi tutarıdır"* şeklinde düzenlenerek, gelirlerle servet ve harcamalar arasında ilişki kurulmuş ve elde edildiği anda vergi idaresince kavranamayan gelirlerin harcama ve tasarrufa dönüştüğü anda kavranıp vergilendirilmesi öngörülmüş ve gelirin vergilendirilmesi açısından gelir unsurlarından elde edilmesi yaklaşımından vazgeçilerek, *"herkesin mali gücüne göre vergi ödemesi ilkesi"* hayata geçirilmeye çalışılarak gelir vergisi sisteminde *"kaynak teorisi"* uygulamasından *"safi-net artış teorisi"* uygulamasına geçilmesi planlanmıştır.

başka bir anlamı da, bir gerçek kişinin çeşitli gelir kaynaklarının, bazılarından kar elde edip bazılarında zarar meydana gelmesi durumunda ise zarar tutarının kar tutarına mahsup edilmesidir[71].

Aynı toplam gelire sahip iki vergi mükellefinin kişisel durumları farklılaşabileceği için[72] ücretliler için maaş bordroları, diğer gelirlere sahip mükellefler için vergi beyannameleri de farklı olabilecektir. Diğer bir deyişle, bir bireyin vergiye tabi geliri toplam gelirine eşit değildir ve birey vergi yükümlülüğünü olabildiğince düşük tutmak istemektedir. Bir bireyin tüm kaynaklardan elde ettiği geliri, yürürlükteki gelir vergisi kanununa ve bireyin toplam gelirine göre hesaplanarak vergiye tabi tutulmaktadır[73].

Ayrıca bu Kanun'la; vergi tabanının genişletilmesi, kayıtdışı ekonominin kayda alınması, vergi sisteminin daha basit ve açık hale getirilmesi, vergi adaletinin sağlanması ve ekonomiye uyum sağlanması amaçları hedeflenmiştir. Ancak GVK'nun 2. md.'sinde gelir kapsamına giren kazanç ve iratlarla ilgili düzenleme korunmuş, buna karşılık ilk altı gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratlar 7. bentte *"kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar"* şeklinde ifade edilmiştir. *"Vergi Reform Kanunu"* ya da *"Mali Milat"* olarak ifade edilen düzenlemeler, dünyada yaşanan genel ekonomik kriz ve bu krizin Türkiye'ye yansımaları nedeniyle amaçlanan hedeflere ulaşılamayacağının ortaya çıkmasıyla 14 Ağustos 1999 tarihli ve 23876 sayılı RG'de yayımlanan 4444 sayılı Kanun ile Geçici 56. md.'nin değiştirdiği GVK 1. ve 2. md.'leri gelirin gerek tanımı gerekse gelir unsurları açısından 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesine getirilmiş ve uygulaması 1999, 2000, 2001 ve 2002 yıllarına ait gelirlerin vergilendirilmesinde, 4369 sayılı Kanun'un dikkate alınmaması ve bu tanımdan hareketle vergileme yapılmaması için 2002 yılına kadar ertelenmiştir. Daha sonra 4783 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeyle gelirin tanımında 4369 sayılı Kanun öncesindeki uygulamaya dönülmüştür. Gelirin tanımında yapılan bu köklü değişiklik hiç uygulamaya giremeden yürürlükten kaldırılmıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. Nazan Yücetaş Boran ve Eren Yeşilyurt, "4444 Sayılı Kanun İle Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 132, 1999, s. 22; Mehmet Korkusuz, "Vergi Reform Yasası İle Getirilen Yeni Gelir Tanımının Uygulanması İle İlgili Bir Kavram Kargaşası ve Bu Uygulamanın Ertelenmesinin Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 132, 1999, ss. 40, 42; D. Erkan Ateşli, "4444 Sayılı Kanunun Mali Milat Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 132, 1999, ss. 66, 68; Tezcan Atay ve Murat Olgun, "Yeni Vergi Yasası İle; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Gelirin Tanımı ve Buna Bağlı Olarak Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 132, 1999, s. 76; N. S. Öz, Elde Etme, ss. 32-34.

[71] Abdurrahman Akdoğan, **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından)**, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, Temmuz 1991, s. 16.

[72] Vergiye tabi gelirin vergi hukuku açısından tanımının kapsamı kadar, vergi mükellefinin medeni durum, yaş, sağlık, kariyer, iş tercihi ve motivasyon-güdü gibi kişisel özellikleri de bu farklılaşmayı meydana getiren unsurlardandır. Konu ile ilgili olarak bkz. John K. McNulty, "Tax Policy and Tuition Credit Legislation: Federal Income Tax Allowances for Personal Costs of Higher Education", **California Law Review**, Cilt: 61, Sayı: 1, 1973, s. 25.

[73] Walter B. Deadman ve Howard W. Franklin, **Unified Personal Tax**, Farringdon Publishing Co. Ltd., London: U.K., Aralık 1972, s. 10.

3. Gelirin Unsurları

Gelir kavramı; gelecekteki hizmetler ve değişmeler akımının değerini belirleyecek iyi bir ölçümleme aracının olmaması, net gelirin hesaplanmasına nelerin katılacağı hususunda görüş birliğinin olmaması, net gelirden yararlanan bireylerin ya da grupların farklı baskı gruplarını oluşturmaları vb. nedenler yüzünden açıkça belirlenememektedir[74].

Geliri meydana getiren unsurların belirlenmesi üretim faktörlerinin elde ettikleri ücret, kazanç ve irat kavramlarından yola çıkılarak yapılmaktadır. Gelirin belirlenmesindeki ilk unsur ücrettir. Üretim faktörlerinden emeğin getirisi olan ücret; bir işverene veya işyerine bağlı olarak ortaya konan emek sonucunda elde edilmektedir. Kazanç, üretim faktörlerinden sermaye ve emeğin organizasyonu sonucunda ortaya çıkan gelirdir. Bu kapsamda ele alınan emek faktörü girişimcinin emeğidir. Ticari faaliyetten, zirai faaliyetten ve serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar bu kapsamdadır. İrat unsuru ise yalnızca sermaye faktörünün getirisini göstermektedir. İrat geliri elde edilirken emek faktörünün hiç etkisi bulunmamaktadır. Menkul ve gayrimenkul sermaye iratları bu tür gelir unsurlarına örnek gösterilebilmektedir.[75]

"Kazanılmış gelirler (earned incomes)", *"menkul ve gayrimenkul mallardan elde edilen mülk gelirleri (property incomes)"*, *"sosyal sigortalar (social insurances)"*, *"sosyal yardımlar (social benefits)"*, *"satış ve ticaretten elde edilen gelirler (income from sales and trade)"*, *"diğer gelir kaynakları (other sources of income)"*, *"borçlanmalar (loans)"*, *"krediler (credits)"* ve *"tasarruflar (savings)"*dan sağlanan gelirler gelirin kaynakları veya gelirin unsurları[76] olarak

---

[74]Halim Sözbilir, **Muhasebe Kuramında Türlü Gelir (Kar) Kavramları ve Türk Gelir Vergisi'nin Kabul Ettiği Gelir (Kar) Kavramı**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987, ss. 5-6.

[75]M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No: 185, Şefik Matbaası, İstanbul, Ekim 2007, ss. 286-287.

[76]Kazanılmış gelirler; birincil ve ikincil istihdamdan sağlanan ücret ve maaşları, maaş ve ücret dışındaki diğer gelirleri ve serbest meslek gelirlerini içermektedir. Menkul ve gayrimenkul mallardan elde edilen mülk gelirleri; her türdeki kira gelirlerini, telif ve imtiyaz haklarını, faiz gelirlerini, kar paylarını içermektedir. Sosyal sigortalar; işsizlik tazminatlarını, emekli aylıklarını, çocuk ve aile indirimlerini, geçici çalışamama ve işgöremezlik tazminatlarını, hamilelik ve doğum izni tazminatlarını içermektedir. Sosyal yardımlar; götürü aile yardımlarını, sakatlık, maluliyet ve hastalık yardımlarını, diğer götürü yardımları ve devlet tarafından verilen bursları içermektedir. Satış ve ticaretten elde edilen gelirler; ticari faaliyetten doğan kazançları, zirai faaliyetten doğan kazançları ve mülk satışından doğan kazançları içermektedir. Diğer gelir kaynakları ise; sigorta

tanımlanabilmektedir. Ekonomik gelirin unsurları ya da gelirin kaynakları olarak bir başka tanımlama; *"ücretler (wages)"*, *"kar payları-temettüler (dividends)"*, *"faiz gelirleri (interest revenues)"*, *"şahıs işletmesi kazançları veya zararları (sole proprietorship incomes or losses)"*, *"sermaye kazançları (capital gains)"*, "ek gelirler (supplemental incomes)", *"emekli aylıkları (pensions)"*, *"zirai kazançlar veya zararlar (farm incomes or losses)*", *"brüt işsizlik ödenekleri (gross unemployment compensations)"* ve *"brüt sosyal güvenlik yardımları (gross social security benefits)"* gibi unsurları içerebilmektedir[77].

Gayrimaddi sermaye, iş hayatında sahip olunan ve maddi varlıklara veya nakit değerlere ya da nakit eşdeğeri varlıklara (döviz mevcutları, banka mevduatları vb.) atfedilemeyen bir değerdir. Ticari yaşamda gayrimaddi sermayenin; örneğin, *"telif hakları (copyrights)"*, *"ihtira beratları (patents)"*, *"ticari markalar (trademarks)"*, *"hizmet markaları (service marks)"*, *"belirli alanlarda sahip olunan uzmanlıklar (know-how)"* ve "*gayrimaddi itibarlar-şerefiyeler, peştemallıklar, hava paraları (goodwill)"* gibi maddi olmayan hakların gelir sağlayıcı rolü büyük bir öneme sahip bulunmaktadır[78].

Menkul gelirler olarak finansal enstrümanlar; *"finansal varlıklar (financial assets)"*, *"kar payları-temettüler (dividends)"*, *"faiz gelirleri (interest incomes)"*, *"hisse senedi getirileri (stock returns)"*, "*tahvil ve bonolar (bonds)"*, "*kambiyo ve varlık işlemleri (foreign exchange and asset transactions)"*, *"serbest yatırım fonları (hedge funds)"*, *"portföy varlıkları (portfolio assets)"*, *"sigorta varlıkları (insurance assets)"*, *"ortaklık payları (partnership interests)"*, *"ayni varlıklar (non-cash assets)"*[79] örnek olarak sayılabilecek gelir unsurlarındandır.

---

gelirlerini, bağış, hibe ve ivazsız intikallerden elde edilen gelirleri, piyango, çekiliş ve şans oyunlarından elde edilen gelirleri, ev yapımı ürünlerden elde edilen gelirleri ve *"ayni gelirleri (in-kind incomes)"* içermektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Fareed M. A. Hassan ve R. Kyle Peters, Jr, "The Structure of Incomes and Social Protection during the Transition: The Case of Bulgaria", **Europe-Asia Studies**, Cilt: 48, Sayı: 4, 1996, ss. 631, 633.

[77]Marcus C. Berliant ve Robert P. Strauss, "State and Federal Tax Equity: Estimates before and after the Tax Reform Act of 1986", **Journal of Policy Analysis and Management**, Cilt: 12, Sayı: 1, 1993, s. 21.

[78]George Mundstock, "Taxation of Business Intangible Capital", **University of Pennsylvania Law Review**, Cilt: 135, Sayı: 5, 1987, ss. 1179, 1185.

[79]Jeff Strnad, "Taxing New Financial Products: A Conceptual Framework", **Stanford Law Review**, Cilt: 46, Sayı: 3, 1994, ss. 572-573, 577, 600-602.

Hanehalkının karşı karşıya kaldığı toplam marjinal vergi oranlarının içinde, ödedikleri vergiler, *"geri ödemeli masraflar (reimbursable expenses)"*, stopaj yöntemiyle kesilen sosyal güvenlik ödemeleri ve çeşitli kaynaklardan elde ettikleri transfer gelirleri bulunmaktadır. Transfer programları açık bir şekilde gelir vergisi yükümlülüğü yüklememesine rağmen transfer yardımı alan hanehalkının gelir vergisinin değişik biçimleriyle karşılaşmaları nedeniyle transfer ödemelerinden sağlanan bağışın gelire oranla azalmasına neden olarak dolaylı bir vergi yükümlülüğü oluşturmaktadır. Bu nedenle bazı ülkelerde transfer geliri de gelir unsuru içine dahil edilebilmektedir[80].

Gelir unsurlarının belirlenmesinde ulusal veya uluslararası çerçevede *"mukim (resident)"*lerin ve *"gayrimukim (non-resident)"*lerin[81] gelirlerinin vergilendirilmesinde farklı uygulamalar ortaya çıkabilmektedir[82]. Buna göre, mukimlerin vergilendirilmesinde elde edilen gelirlerin kaynağına bakılarak ticari, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları veya hizmetler açısından genel olarak tüm gelirler vergiye tabi tutulurken; gayrimukimlerin vergilendirilmesinde yalnızca o ülke içinde elde ettikleri gelirleri vergiye tabi tutulmaktadır[83].

---

[80]Örneğin, ABD'de kamu refahını artırmak açısından 1935-1996 yılları arasında uygulanmış; gelir ve yiyecek yardımlarını, sosyal konut yardımlarını, devlet destekli çocuk koruma programlarını kapsayan *"Bakmakla Yükümlü Çocukları Bulunan Ailelere Yardım (The Aid to Families with Dependent Children-AFDC)"* programı toplam gelir transferi ve hizmet ettiği kişi sayısı açısından en büyük program olmasına rağmen hem geri ödemeli burs gibi olması hem de stopaj yoluyla sosyal güvenlik kesintilerine tabi olması nedeniyle pozitif vergi sisteminden veya diğer transfer programlarından bağımsız olmadığı için yürürlükten kaldırılmıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. Harlan I. Halsey, "The Taxation of Transfer Income", **The Journal of Human Resources**, Cilt: 17, Sayı: 4, 1982, ss. 558-559.

[81]Mukim: Bir devletin vergi mevzuatı gereğince ikametgahı, meskeni, yönetim merkezi veya diğer benzer yapıda herhangi bir kritere dayanılarak vergi mükellefiyetine tabi tutulan kişidir. Gayri mukim: Bir birey ekonomik olarak ilişkide olduğu ülkede ikametgah sahibi değilse ya da ikamet etmiyorsa ve oturmuyorsa yalnızca o ülke ile ekonomik bir bağ kurmuşsa ve bu nedenle gelir elde ediyorsa gayri mukim kapsamına girmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 55, Turhan Kitabevi: Ofset Matbaacılık Tesisleri, Ankara, 2007, (Mali İkametgah), ss. 6, 186.

[82]Örneğin, kapsamlı gelir vergisi sistemini uygulayan ABD (ve Türkiye) örneğinde vergilendirme vatandaşlık ve gelirin kaynağı olarak iki öğeye dayandırılmaktadır. Buna göre; her iki ülkenin de vatandaşları hem kendi ülkelerinde hem de ülke dışında elde ettikleri gelir üzerinden vatandaşlık öğesine göre vergiye tabi tutulurken; gelirin kaynağı açısından ise o ülke içerisinde doğan gelirler vergiye tabi tutulmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Stanley S. Surrey, "The United States Taxation of Foreign Income", **Journal of Law and Economics**, Cilt: 1, 1958, s. 72.

[83]Walter L. Nossaman, "State Taxation of Income", **California Law Review**, Cilt: 24, Sayı: 5, 1936, ss. 527, 531.

Tablo 1, gelirin unsurlarının nasıl hesaplandığını şematik olarak göstermektedir. Buna göre, istihdamdan elde edilen gelirler yani emek gelirleri ile öz tüketim için yapılan hizmetlerin hanehalkı tarafından üretiminden elde edilen gelirler toplamı üretimden elde edilen geliri; mülk gelirleri ile üretimden elde edilen gelir toplamı temel geliri; alınan cari transferler ile temel gelir toplamı toplam geliri meydana getirmekte, toplam gelirden ödenen cari transferlerin çıkarılmasıyla harcanabilir gelir meydana gelmekte ve bu gelire ayın olarak alınan sosyal transferler eklendiğinde düzeltilmiş harcanabilir gelire ulaşılmaktadır[84].

[84](1. Income from Employment): (a. Employee Income); (Wages and salaries), (Cash bonuses and gratuities), (Commissions and tips), (Directors' fees), (Profit-sharing bonuses and other forms of profit-related pay), (Shares offered as part of employee remuneration), (Free or subsidised goods and services from an employer), (Severance and termination pay), (Employers' social insurance contributions). (b. Income from self-employment); (Profit/loss from unincorporated enterprise), (Goods and services produced for barter, less cost of inputs), (Goods produced for own consumption, less cost of inputs). (2. Property Income): (a. Income from financial assets, net of expenses), (b. Income from non-financial assets, net of expenses), (c. Royalties-copyright, patent etc.). (3. Income from Household Production of Services for Own Consumption): (a. Net value of housing services provided by owner-occupied dwellings and subsidised rentals), (b. Value of unpaid domestic services), (c. Value of services from household consumer durables). (4. Current Transfers Received): (a. Social security pensions / schemes), (b. Pensions and other insurance benefits), (c. Social assistance benefits (excluding social transfers in kind, see 10), (d. Current transfers from non-profit institutions), (e. Compulsory and quasi-compulsory inter-household transfers received). (5. Income from Production (sum of 1 and 3). (6. Primary Income (sum of 2 and 5). (7. Total Income (sum of 4 and 6). (8. Current Transfers Paid): (a. Direct taxes (net of refunds), (b. Compulsory fees and fines), (c. Compulsory and quasi-compulsory inter-household transfers paid), (d. Employee and employers' social insurance contributions), (e. Current transfers to non-profit institutions). (9. Disposable income (7 less 8). (10. Social transfers in kind (STIK) received). (11. Adjusted disposable income (9 plus 10). Konu ile ilgili olarak bkz. The Canberra Group, **Handbook on Household Income Statistics**, 2. Edition, DRAFT Canberra Group Handbook, Mart 2011, http://www.unece.org/fileadmin/DAM/stats/groups/cgh/FinaldraftCanberra.pdf, (24.10.2011), s. 16.

Tablo 1: Gelirin Unsurları ve Hesaplanması

1. İstihdam (Emek)Gelirleri	
a. Çalışan gelirleri	
	Ücretler ve maaşlar
	Nakdi primler ve ikramiyeler
	Komisyonlar ve bahşişler
	Huzur hakkı
	Kar dağıtımı primleri ve kara ilişkin diğer ödemeler
	Hizmet karşılığı verilen hisseler
	İşverenin karşılıksız olarak verdiği mal ve hizmetler
	Kıdem tazminatı ve işten çıkarmalar karşılığı yapılan ödemeler
	İşverenlerin sosyal sigorta katkı payları
b. Serbest meslek gelirleri	
	Adi ortaklık karı/zararı
	Girdi maliyetlerinden arındırılmış trampa için üretilen mal ve hizmetler
	Girdi maliyetlerinden arındırılmış öz tüketim için üretilen mallar
2. Mülk Gelirleri	
a. Giderler düşüldükten sonra finansal varlıklardan elde edilen gelirler	
b. Giderler düşüldükten sonra finansal olmayan varlıklardan elde edilen gelirler	
c. Gayrimaddi hak bedelleri-telif hakkı ücreti, patent ücreti, imtiyaz ücreti, royalti geliri vb.	
3. Öz Tüketim İçin Yapılan Hizmetlerin Hanehalkı Tarafından Üretiminden Elde Edilen Gelirler	
a. Mülk sahibinin kullandığı meskenlerden ve sağlanan kira bedellerinden elde edilen mesken hizmetlerinin net değeri	
b. Ödenmemiş yerli hizmetlerin değeri	
c. Hanehalkı dayanıklı tüketim mallarından elde edilen hizmetlerin değeri	
4. Alınan Cari Transferler	
a. Sosyal güvenlik-emekli aylıkları/emeklilik sistemleri	
b. Emekli aylıkları ve diğer sigorta aylıkları	
c. Sosyal yardım aylıkları (Ayni sosyal transferler hariç bkz. 10)	
d. Kar amacı gütmeyen kuruluşlardan elde edilen cari transferler	
e. Hanehalkı arasında alınan zorunlu ve yarı-zorunlu transferler	
5. Üretimden Elde Edilen Gelir (1+3)	
6. Temel Gelir (2+5)	
7. Toplam Gelir (4+6)	
8. Ödenen Cari Transferler	
a. Dolaysız vergiler (Vergi iadesi hariç)	
b. Zorunlu resim ve harçlar ve para cezaları	
c. Hanehalkı arasında ödenen zorunlu ve yarı-zorunlu transferler	
d. İşçi ve işveren sigorta prim kesintileri	
e. Kar amacı gütmeyen kuruluşlara yapılan cari transferler	
9. Harcanabilir Gelir (7-8)	
10. Ayın Olarak Alınan Sosyal Transferler	
11. Düzeltilmiş Harcanabilir Gelir (9+10)	

Kaynak: The Canberra Group, s. 16.

Özellikle doğrudan yabancı yatırımların tüm dünyada büyüyen bir öneme sahip olmasıyla birlikte yatırım gelirinin vergilendirilmesi[85] de hem *"çok uluslu şirketin genel merkezinin içinde yer aldığı ülke (home country)"* hem de *"çok uluslu şirketin yatırım yaptığı ülke (host country)"* açısından sorun meydana getirmektedir. Bu nedenle gelirin uluslararası vergilendirilmesi açısından yatırım gelirinin de gelir unsuru olarak tespit edilmesi gerekmektedir[86].

Geliri meydana getiren faaliyetlerin, ekonomik ve sosyal değişime paralel bir şekilde artması ve çeşitlenmesi ile birlikte ayrıntılı bir gelir tanımı yapılması zorlaşmaktadır. Bu nedenle, gelir vergisi uygulamalarında önce genel bir gelir tanımı yapılmakta, daha sonra gelir meydana getiren faaliyetler belirli gruplar halinde sınıflandırılarak her grup için ayrı bir gelir tanımı yapılmaktadır. Örneğin, Türk GVK'nda önce genel bir gelir tanımı yapılmış, daha sonra gelir unsurları sıralanmıştır. GVK'nun 1. ve 2. md.'sinde yer alan gelir tanımı ve unsurlarına göre, bir ekonomik değerin gelir olarak vergiye tabi tutulabilmesi için, kanunda belirtilen yedi gelir unsuru içerisinde yer alması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, herhangi bir kazanç bu yedi gelir unsurundan hiçbirine girmiyor ise, özünde gelir niteliği taşısa bile, gelir vergisi dışında tutulması gerekmektedir. Buna göre, kumardan elde edilen kazanç gelir olarak sayılabilirken yedi gelir unsuru içerisinde kumar kazancına yer verilmediği için gelir vergisi dışında tutulması gerekmektedir[87].

---

[85]R-tabanlı vergi; reel yatırım proje giderlerinin indirilmesine olanak sağlayan; fakat borç faizinin indirilmesine imkan tanımayan reel tabanlı bir *"nakit akışı (cash-flow)"* vergisidir. R-tabanlı vergi 1980'li yıllarda İngiliz sermaye geliri vergisi sistemine alternatif olarak sunulan bir vergidir. R-tabanlı vergi finansal kurumları vergi dışı bıraktığı için yerine firmanın reel nakit akışına ek olarak finansal nakit akışını da vergileyen S-tabanlı vergi savunulmuştur. S-tabanlı vergi; reel yatırım giderlerine ek olarak borç faizinin de indirilebilmesine imkan tanıyan ve vergi matrahında firmanın ödünç fon akışını da içeren bir vergi türüdür. İki nakit akışı vergisinden farklı olarak sermayenin kapsamlı vergilendirilmesi açısından ortaya atılan Schanz-Haig-Simons vergisi tahakkuk-gerçekleşme esasına dayanmakta ve hem firmalara hem de hanehalkı üzerine uygulanmaktadır. Vergi matrahı firma gelirleri açısından *"şirket karı (company profit)"*nı içermekte; gerçek kişiler açısından ise *"faiz geliri (interest income)"*ni içeren bir sermaye geliri vergisidir. Schanz-Haig-Simons vergisi, sermaye geliri vergisi sistemi olarak özellikle OECD üyesi ülkelerde uygulama imkanı bulmuş bir vergi sistemi türüdür. Konu ile ilgili olarak bkz. Peter Howitt ve Hans-Werner Sinn, "Gradual Reforms of Capital Income Taxation", **The American Economic Review**, Cilt: 79, Sayı: 1, 1989, s. 107.

[86]Martin Feldstein ve David Hartman, "The Optimal Taxation of Foreign Source Investment Income", **The Quarterly Journal of Economics**, Cilt: 93, Sayı: 4, 1979, s. 613.

[87]Fatih Saraçoğlu, "Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2000, ss. 82-83.

B. Gelir Vergisinin Teorik Alt Yapısı

Gelir vergisi, dönemsel olarak gerçek kişilerin elde ettikleri gelirleri vergilendirmeyi amaçlayan subjektif nitelikli dolaysız bir vergi özelliği taşımaktadır. Gelirin bireylerin ekonomik gücünü göstermesi, gelirin marjinal faydasının gelir arttıkça düşmesi ve eşit gelir dağılımının toplumsal refahı maksimumlaştırması ilkeleri nedeniyle ödeme gücünün, gelir gruplarına göre ödeme miktarının ve sosyal refahın maksimizasyonunun belirlenebilmesi gelir vergisinin çağdaş vergi sistemlerindeki ödeme gücü, vergide şahsilik ve vergilemede eşitlik ve adalet hedeflerine ulaşabilen bir vergi olduğunu ifade etmektedir[88].

1. Gelir Vergisi İle İlgili Temel Tanım ve İlkeler

Gelir, iktisadi manada üretim faktörlerinin üretim sürecine sokulmasının karşılığında elde edilen değerler akımı olarak tanımlanırken mali gelir kavramı iktisadi gelir kavramına kıyasla daha somut ve vergileme amacına yönelik bir kavramdır. Çünkü özellikle gelir vergisinin konusunu belirleyen ana unsur gelirdir[89].

Her vergi bir matrahtan ve o matraha uygulanan oran yapısından meydana gelmektedir. Matrah, vergiye tabi tutulan objedir. Matrah kişisel gelir de olabilir, ticari gelir de olabilir veya orta çağlarda önemli bir matrah olan *"tuz satışı (the sale of salt)"* ya da diğer emtialar, bir işyerinin toplam satış değeri, gayrimenkulün değeri, bir kişi tarafından bırakılan tereke, miras, malların bir sınırdan geçmesi (gümrük tarifeleri) vb. devam edebilecek sınırsız sayıda birim matrah olarak ifade edilebilmektedir. Vergilendirme her fiziksel birim için belirli bir miktar da olabilmekte veya yüzdelik bir değer de olabilmekte, düz oranlı olarak da gerçekleşebilmekte ya da detaylı oran yapısına sahip artan oranlı bir gelir vergisi tarifesine göre de yapılabilmektedir[90].

---

[88]Mehmet Cahit Güran, **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Bankacılık Sektörü,** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1995, s. 12.

[89]Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Filiz Kitabevi: Fakülteler Matbaası, İstanbul, Mayıs 1999, s. 144.

[90]Otto Eckstein, **Public Finance**, 4. Edition, Foundations of Modern Economic Series, Prentice-Hall, Inc., New Jersey: USA, 1979, s. 49.

a. Gelir Vergisinde Vergilendirme Tekniği

Gelir vergisi bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içinde, çeşitli kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların safi toplamından alındığı için konusu ve matrahı; gerçek, safi ve yıllık gelirdir. Gerçek kişilerin vergilendirilmesinde, gelir vergisi mükellefiyetinin belirlenmesi için yalnızca vergi mükellefini tespit etmek yeterli değildir. Vergi kanunlarının uygulanmasında kaynak-menşe ve şahsilik ilkesinden hareketle vergilendirme açısından tam mükellef ve dar mükellef[91] olarak belirlenen vergi yükümlülerinin verginin konusuna giren işlemleri yapmaları ve bu faaliyetlerini de devletin egemenlik hakkının geçerli olduğu alan içerisinde gerçekleştirmeleri gerekmektedir. Gelir vergisinin konusunu meydana getiren gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesinde, mükelleflerin kişisel durumuyla ilgili olarak genel indirim, aile durumu ve meslek gelirlerinin sermaye gelirlerine oranla daha hafif vergilendirilmesi açısından özel indirim ve artan oranlı tarifeler kullanılarak, artan matrahların daha yüksek oranda vergiye tabi tutulması, çeşitli muafiyetler ve istisnaların uygulanması vasıtasıyla mükelleflerin vergi yükleri farklılaştırılabilmekte; bu sayede mükelleflerin gerçek vergi ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmaktadır[92].

[91]Tam mükellef: İkametgahı Türkiye'de bulunan ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturup Türkiye'de yerleşmiş sayılanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmemektedir. Bunun yanı sıra, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri vb. diğer kişilerle tahsil, tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelen yabancılar; tutukluluk, hükümlülük ya da hastalık gibi elde olmayan nedenlerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar, Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaklar ve tam mükellef olmayacaklardır.) GVK açısından tam mükellef olarak belirlenmiştir. Ayrıca 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 tam mükellefiyet esasına tabi olarak Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulmaktadırlar. Diğer yandan çifte vergilendirmenin ve vergi mükerrerliğinin ortaya çıkmaması açısından yabancı ülkelerde ödenen gelir vergisi veya benzeri vergilerin Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi için gelir vergisi mahsubu esası uygulanmaktadır. Buna göre; tam mükellef gerçek kişilerin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu durumda, aradaki fark dikkate alınmamaktadır. Gelir vergisinin yabancı ülkede elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan oranı üzerinden hesaplanmaktadır. Dar mükellef: Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler dar mükellef olarak kabul edilmiş ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. Keramettin Tezcan ve diğerleri, **Türk Turizm Sektörü ve Vergi Uygulamaları**, Nobel Kitabevi, Adana, Mayıs 2007, ss. 132-133; Bülent Sezgin, "Gerçek Kişilerce Beyan Edilmesi Gereken Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı", **Mali Çözüm**, Yıl: 22, Sayı: 111, Mayıs-Haziran 2012, s. 148.

[92]Aytaç Eker, **Kamusal Maliye**, Doğuş Matbaası, İzmir, Ekim 1996, s. 185.

Gelir vergisi açısından verginin konusu, matrahı, mükellefi, vergi sorumlusu, istisna, muafiyet ve beyanı[93] vergilendirme tekniği bakımından büyük öneme sahiptir. Gelir vergisinin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili aşamaları vergilendirme tekniğinin safha safha göstergesidir. Aşamalar sona erdiğinde vergi olayı da son bulmaktadır[94].

Gelir vergisi, hangi bireylerin vergiye tabi tutulacağını, vergiye tabi gelirin türlerini ve belirli türde kazançlar ve çeşitli türdeki mükellefler açısından vergi dışı tutulan gelirin miktarını tespit ve tayin etmektedir. Gelir vergisi; ayrıca gelir vergisi oranlarına, matrah tespit usullerine ve verginin ödenmesine ilişkin usul ve esasları belirlemektedir. Gelir vergisi, mükellefleri gerçek usulde vergi mükellefleri ve basit usulde vergi mükellefleri olmak üzere iki temel gruba ayırmaktadır. Gerçek usule göre vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri açısından GVK'nda defter, belge ve

[93]Gelir vergisi açısından verginin konusu; üzerine konulduğu ve doğrudan veya dolaylı olarak kaynağını oluşturan iktisadi unsur yani gelirdir. Gelir vergisinin matrahı; üzerinden hesaplandığı değer veya miktar olan vergiye tabi her türlü kazanç ve iradın safi tutarıdır. Gelir vergisi mükellefi; vergi kanunlarına göre, vergi ödemekle yükümlü kılınan gerçek kişidir. Gelir vergisi açısından vergi sorumlusu; vergi kanunlarına göre mükellef olmamakla birlikte, verginin alacaklı vergi dairesine ödenmesinden sorumlu olan kişidir. Örneğin, bir işveren, çalıştırdığı işçilere ait ücretlerin üzerinden gelir vergisi kesintisi-stopaj yapmak ve ilgili vergi dairesine yatırmakla sorumludur. Gelir vergisi açısından istisna; gelir vergisinin konusuna girmekle birlikte, bazı işlemlerin ve gelir unsurlarının çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle kısmen veya tamamen vergi dışı bırakılmasıdır. Örneğin, Gayrimenkul Sermaye İratları (GMSİ)'nda binaların mesken olarak kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinin her yıl tespit edilen tutara ilişkin kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Gelir vergisi açısından muafiyet; GVK'na göre mükellef sayılan bir gerçek kişinin örneğin, belirtilen şartları taşıyan esnaf ve çiftçilerin çeşitli ekonomik, sosyal ve siyasal nedenlerle vergi dışı bırakılmasıdır. Gelir vergisine göre beyan; gelir vergisi mükellefinin veya vergi sorumlusunun, GVK'na göre hesaplayıp tespit ettiği gelir vergisi matrahını, ilgili vergi dairesine bir beyanname ile bildirmesidir. Örneğin, *"Türkiye'de yerleşik olan bir gerçek kişi, bir takvim yılı içinde, yurtiçi ve yurt dışında elde ettiği kazanç ve iratların tümü üzerinden gelir vergisi matrahını hesaplayarak, yıllık gelir vergisi beyannamesi ile GVK'nda belirtilen süre içinde, bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır"*. Konu ile ilgili olarak bkz. Ernst ve Young, **Vergi Rehberi 2012,** Ernst ve Young Türkiye, Nisan 2012, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/f9eb26e0-8c96-4564-bf4a-e396cb7e2022, (16.07.2012), ss. 5-6.

[94]Gelir vergisinin tarhı; vergi tutarının, GVK'nda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden, vergi dairesi tarafından hesaplanarak tespit edildiği idari bir işlemdir. Beyan usulüne göre alınan gelir vergisinde tarh ve tahakkuk işlemi, tahakkuk fişi ile yapılır. Vergi dairesi tarh işlemini verilen beyannameye göre düzenleyeceği tahakkuk fişi ile gerçekleştirmektedir. Gelir vergisinin tebliği; gelir vergisini ilgilendiren ve hüküm ifade eden bütün vesika ve yazıların gelir vergisi mükellefine bildirilmesidir. Gelir vergisi mükellefinin adına yapılan işlemlerden haberdar olması ve haklarını koruyabilmesi açısından kendisi ile ilgili hususlardan tebliğ vasıtasıyla haberdar olması gerekmektedir. Gelir vergisinin tahakkuku; verginin tarh ve tebliğ edildikten sonra ödeme tarihinin belirlendiği aşamadır. Beyan usulüne göre alınan gelir vergisinde, beyannamenin vergi dairesine ibraz edilmesiyle tahakkuk fişi düzenlenmekte ve vergi tahakkuk etmektedir. Gelirin vergilendirilmesi ile ilgili yapılan tarh, tebliğ, tahakkuk vb. tüm işlemler verginin tahsil edilebilmesi içindir. Gelir vergisi tahsil edilince vergi olayı sona ermektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Tosuner ve Arıkan, VUH, ss. 88-89, 108, 121.

faturaların kaydedilmesi ve en az beş yıl süreyle muhafaza edilmesi, iş, meslek ve faaliyetlerindeki her değişikliğin ilgili gelir idaresine bildirilmesi, vergi beyannamelerinin mükellef tarafından doldurularak vergiye tabi gelirin hesaplanması ve hesaplanan tutarın ilgili gelir idaresine beyan edilmesi hususlarında açık hususlar bulunmaktadır[95].

Diğer yandan basit usulde vergilendirmede ise; Türk gelir vergisi sistemine göre basit usulde vergilendirilen mükellefler, kazancın tespiti ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun defter tutma hükümleri hariç; bildirme, vesikalar, muhafaza, ibraz, diğer ödevler, ceza hükümleri ile VUK ve diğer kanunlarda yer alan ikinci sınıf tüccarlar hakkındaki hükümlere tabi olmaktadırlar[96].

Gelir vergisi açısından gelirin belirlenmesinde kimlerin gelirlerinin baz alınacağı hususu önem taşımaktadır. Simons'un gelir vergisi tanımlamasında kişilerin, bağımsız birer birey olarak *"vergi ünitesi/birimi (tax unit)"* kabul edilmesi söz konusudur. Gelir vergisinde vergilendirilecek ünite genellikle *"birey (individual)"*, *"medeni hal (marital status)"* ya da *"aile (family)"* olarak belirlenebilmektedir. Günümüzde OECD ülkeleri arasında, vergilendirilecek ünitenin belirlenmesi ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Avustralya, Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Japonya, İngiltere, İsveç, İtalya, İzlanda, Kanada, Macaristan, Meksika, Polonya, Türkiye, Yeni Zelanda ve Yunanistan gelirin vergilendirilmesinde *"birey sistemi (individual unit system)"*ni vergilendirilecek ünite olarak benimserken; Almanya, Belçika, Danimarka, Güney Kore, Hollanda, İspanya, İsviçre ve Norveç "*medeni hal sistemi (marital unit system)"*ni kabul etmiş; Fransa, İrlanda, Lüksemburg, Portekiz ve Slovakya gibi ülkeler ise *"aile sistemi (family unit system)"*ni vergi ünitesi olarak kullanmışlardır. ABD'de ise (1) bekar bireyler, (2) karı-koca ortak beyanname veren evli bireyler, (3) karı-koca ayrı beyanname veren evli bireyler ve (4) hanehalkı başına olmak üzere farklı vergilendirme üniteleri ve ayrı vergi oranları söz konusudur. ABD federal gelir vergisi sisteminde aile sistemini vergilendirme ünitesi olarak belirlerken; eyaletler

[95]Türkmen Derdiyok, **The Turkish Tax Administration and Taxation System**, Republic of Turkey, Ministry of Finance and Customs, Department of Research and Planning No: 1993/329, Turkish Historical Society Printing House, Ankara, 1993, s. 8.

[96]Gelir İdaresi Başkanlığı, **Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2012**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 139, Ocak 2012, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/basitusul2012.pdf, (28.06.2012), s. 10.

bazında uygulama değişebilmekte birey, medeni hal ve aile sistemleri kullanılabilmektedir[97].

OECD ülkeleri arasında gelir vergisi sistemlerindeki işleyiş bu şekilde farklılaşabilirken, aynı zamanda her ülkede sık sık gelir vergisi sistemleri değişmektedir. Vergi ünitesi tartışmasının pek çok yönü bulunmaktadır. Çünkü hızla değişen toplumlarda aile kurumunun algılayışı değişmektedir. Aile biriminin, vergilendirme ünitesi olarak gelir vergisinde işlemesinin yolu gelir vergisinin temel elemanları olan matrah, birim ve oranların durumlarına bağlı görünmektedir. Örneğin, bireyin vergilendirme ünitesi olduğu bir sistemde bireyin aile statüsüne göre ayarlamalar yapabileceği kişisel indirimler ortaya çıkabilmektedir. Ayrıca ailenin vergilendirilmesiyle ilgili kanuni hususlar artan oranlı vergi yapısına özgü olarak ortaya çıkmaktadır[98].

Gelir vergisinde artan oranlılığın mantığı; adil bir vergi sisteminin bir yandan her vergi mükellefinin kamusal hizmetlerden elde ettiği *"faydalar (benefits)"* kadar katkıda bulunduğunu ve kamusal mallara olan talebin gelir esnekliğinin fiyat esnekliğini aştığı noktada gelirin marjinal faydasının azaldığını ifade etmekte veya diğer yandan adil bir vergi sisteminin her vergi mükellefinin *"ödeme gücü (ability to pay)"* kadar katkıda bulunduğunu ifade etmektedir[99].

Ekonomik manada artan oranlılığın amacı, gelir vergisi ile vergi mükellefinin ödeme gücü arasında belirli bir ilişki kurmaktır. Ekonomik mananın dışında artan oranlılık yalnızca vergilendirme tekniği açısından ele alınacak olursa bu durumda

[97]OECD, **Taxing Working Families: A Distributional Analysis**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 12, OECD Publishing, Paris, Kasım 2005, http://www.sourceoecd.org/taxation/9264013202, (09.10.2008), ss. 64-128.

[98]Masui ve Nakazato, ss. 148-149.

[99]Kamu maliyesi literatürü, geleneksel olarak ödeme gücü yaklaşımını üç şekilde ele almaktadır: İlk olarak, ödeme gücü; verginin ödenmesiyle birlikte yaşanan fayda kaybının maksimum miktarı olarak tanımlanmaktadır. Artan oranlılık, gelirin marjinal faydasının esnekliğinin 1'den büyük olduğu noktada meydana gelmektedir. İkinci olarak, ödeme gücü; verginin ödenmesiyle birlikte yaşanan fayda kaybının orantılı olduğunu ifade etmektedir. Bu noktada; eğer gelirin marjinal faydası, gelirin ortalama faydasından daha hızlı bir şekilde azalırsa bu takdirde artan oranlılık meydana gelmektedir. Üçüncü olarak, artan oranlılığın en kabul gören ifadesi ise ödeme gücünü; verginin son biriminin ödenmesiyle yaşanan fayda kaybının maksimum miktarı olarak tanımlamaktadır. Her mükellef ödeme gücüne göre vergi ödediğinde, vergi-sonrası gelirin marjinal faydası her bir mükellef için eşit olmaktadır. Azalan özdeş marjinal fayda eğrileri artan oranlılığı meydana getirmede yeterli olmaktadır. Klasik fayda teorisine göre; vergi mükelleflerinin faydalarının toplamı maksimize edildiği için mükelleflerin marjinal faydalarının eşit olduğu noktada artan oranlılık eşitlik ve adaleti sağlayacaktır. Bu nedenle klasik fayda teorisi, sosyal refahı; birey faydalarının toplamı olarak ifade etmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Susan L. Hurley, "The Unit of Taxation under an Ideal Progressive Income Tax", **Oxford Journal of Legal Studies**, Cilt: 4, Sayı: 2, 1984, ss. 160-161.

kimi zaman vergi mükellefinin ödeme gücü ile vergi arasında hiçbir ilişki bulunmamakta kimi zaman ise dolaylı bir ilişki söz konusu olmaktadır. Diğer bir deyişle ekonomik manada artan oranlılık, gelir vergisi mükellefinin toplam vergi ödeme gücünü hedef alması sebebiyle ekonomik olduğu kadar sosyal bir niteliğe de sahiptir. Artan oranlılık doğrudan doğruya kişisel vergi ödeme gücünü hedef alan bir yöntem olması sebebiyle genellikle subjektif dolaysız vergiler olan gelir vergileri ve servet vergilerinde daha etkili bir uygulama alanı bulmaktadır. Artan oranlılığın bu şekilde başarılı sonuçlar alabilmesi gelir vergilemesinin genel olmasını yani tüm bireyleri ve tüm bireylerin bütün gelir ve servet unsurlarını kapsamasına bağlıdır. Eğer bir kısım gelirler vergi dışı bırakılır veya tarımsal gelirlerin ya da küçük sanat ve ticaret gelirlerinin veyahut da devlet tahvil faizi gelirleri gibi sermaye gelirlerinin vergi dışı bırakıldığı geniş çapta istisnalar söz konusu olursa artan oranlı vergileme ne kadar mükemmel olursa olsun, ödeme gücüne uygunluk amacı tam olarak gerçekleşmeyecektir[100].

Gelir vergisinin şahsi bir karaktere haiz olması temel niteliklerinden biridir. Bu yolla, toplumsal statü çerçevesinde kişi ele alınmakta ve toplumun ortak harcamalarına ne ölçüde katılması gerektiği bulunmaktadır. Bu değerlendirmede kişi vergi ödeyemeyecek ya da sosyal statüsünün desteklenmesi gereken bir durumda bulunduğunda ise vergiden muaf tutulmaktadır. Kişi çalışma gücü ve yeteneğini kısmen veya tamamen kaybetmiş ya da yardıma muhtaç bir durumda olduğunda gelir vergisi yine bu durumu dikkate alarak çeşitli muafiyet ve istisna hükümleri ile indirim müesseselerini gelir vergisinin bir politika aracı haline getirmektedir[101].

Gelir vergisi açısından vergiye tabi gelire ulaşırken bazı indirimler söz konusudur. Gelir vergisi hususunda yapılan indirimlere örnek olarak; kesintiler (sigorta kesintileri ve primleri vb.), işle ilgili harcamalar (genel giderler, personel giderleri, seyahat giderleri, işle ilgili sağlanan ek olanaklar vb.), belirli indirimler ile gelirden yapılan diğer kesintiler (hayır amaçlı katkılar, sağlık harcamaları, merkezi

[100]Fazıl Tekin, **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 192/122, Eskişehir, 1978, ss. 38, 42.

[101]A. Ercan Alptekin, "Üniter Vergi Sisteminde 4369 ve 4444 Sayılı Yasalar ile Yapılan Temel Hatalar (İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı)", **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 91, 2000, s. 153.

ve yerel vergiler, hesaplanan emsal gelir, devlet transferleri, AR-GE harcamaları ve kanuni istisnalar ile idari hususlar vb.) verilebilmektedir[102].

Bunun yanı sıra, özellikle ücret geliri açısından uygulanan *"asgari geçim indirimi müessesesi"* vergilendirmede önemli kuramlardan biri olan *"ayırma kuramı"*nı sisteme dahil ederek, mali güce göre vergilendirme ilkesine uygun şekilde düzenleme yapılmak suretiyle, özellikle düşük gelirler üzerindeki vergi yükünün kısmen azaltılması ve gelir dağılımının daha adil olmasını sağlamak amacıyla belge düzenini olumsuz etkileyen ve uluslararası vergi yükü hesaplamalarında standart bir indirim kabul edilmediği için Türkiye'de istihdam üzerindeki vergi yükünün daha fazla görünmesinin nedenlerinden biri olan ücretlilerde vergi iadesi uygulamasına son vermiştir. Asgari geçim indirimi müessesesi vasıtasıyla, AB müktesebatı ile uyumlu ve güncel vergi kanunlarının birçoğunda yer alan ve vergilendirme açısından vergi ünitesinin medeni durumunu da dikkate alan ve asgari ücretle bağlantı kurularak vergi mükellefinin kendisi, çalışmayan ve herhangi bir gelire sahip olmayan eşi ile bakmakla yükümlü olduğu çocukları için standart bir indirim sağlanmıştır[103]. Tablo 2, Türkiye'de 2013 yılı için asgari geçim indirimi tutarlarını göstermektedir.

[102]Michael J. Graetz, "Implementing a Progressive Consumption Tax", **Harvard Law Review**, Cilt: 92, Sayı: 8, 1979, ss. 1585-1586, 1588, 1591, 1593, 1595.

[103]Türkiye'de 1984 yılında ilk olarak, belge düzeninin yerleşmesine katkı sağlaması ve ücretlilerin vergi yükünü azaltması amacıyla yürürlüğe giren 02.02.1984 tarihli ve 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun'a göre, çalışanlar vergi iadesinden yararlanmaya başlamışlardır. Daha sonra, 1994 yılında yapılan değişiklikle, çalışanlar için 193 sayılı GVK'nun 63/5. md.'sine eklenen hükümle *"özel gider indirimi"* müessesesi getirilerek emekli ve çalışanların vergi iade sistemleri ayrı hükümler bağlamında uygulanmaya başlanmıştır. 09.04.2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanun'la 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmak üzere GVK'nun mükerrer 121. md.'sine konan hükümle *"ücretlilerde vergi indirimi"*ne geçilmiş ve özel gider indirimi uygulaması kaldırılmıştır. 28.03.2007 tarihli ve 5615 sayılı Kanun ile ücretlilerde vergi indirimi uygulaması da 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılarak GVK'nun 32. md.'sinde yapılan yeni düzenleme ile 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmak üzere ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde *"asgari geçim indirimi"* müessesesine geçilmiştir. Gerçek usulde ücret geliri elde eden ücretlilere uygulanacak olan asgari geçim indirimi sisteminin usul ve esasları, 04.12.2007 tarihli RG'de yayımlanan 265 Seri No.'lu GV Genel Tebliği'nde açıklanmıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. İmdat Türkay, **Asgari Geçim İndirimi Uygulaması: İşverenler ve Ücretliler İçin Uygulama El Kitabı**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 57, Başak Matbaası, Ankara, Ocak 2008, ss. 1-3.

Tablo 2: Türkiye'de 2013 Yılı İçin AGİ Tutarları

Ücretlinin Medeni Durumu	Aylık Tutar
(Bekar)	73, 40 TL
(Evli-Eşi Çalışan)	73, 40 TL
(Evli-Eşi Çalışan-1 Çocuklu)	84, 40 TL
(Evli-Eşi Çalışan-2 Çocuklu)	95, 41 TL
(Evli-Eşi Çalışan-3 Çocuklu)	102, 75 TL
(Evli-Eşi Çalışan-4 Çocuklu)	110, 09 TL
(Evli-Eşi Çalışmayan)	88, 07 TL
(Evli-Eşi Çalışmayan-1 Çocuklu)	99, 08 TL
(Evli-Eşi Çalışmayan-2 Çocuklu)	110, 09 TL
(Evli-Eşi Çalışmayan-3 Çocuklu)	117, 43 TL
(Evli-Eşi Çalışmayan-4 Çocuklu)	124, 77 TL

Kaynak: MuhasebeTR, "Asgari Geçim İndirimi 2013", http://www.muhasebetr.com/2013-asgari-gecim-indirimi-agi.html, (27.12.2012).

Asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılının başından geçerli olmak üzere ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler açısından uygulanan asgari ücretin brüt tutarının; vergi mükellefinin kendisi için % 50'si oranında, çalışmayan ve bir gelire sahip olmayan eşi için % 10 ve ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar açısından % 5 oranında uygulanmaktadır. Aile durumuna uygun olarak saptanan oran, brüt asgari ücretle çarpılarak GVK'nun 103. md.'sinde yer alan gelir vergisi tarifesinin birinci dilimindeki oranla çarpılmak suretiyle bulunmaktadır. Elde edilen tutar her ay ücretli açısından hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmektedir[104]. Tablo 3, Türkiye'de 2013 yılı için ilk altı aylık ve ikinci altı aylık dönemde asgari ücretin ve asgari geçim indiriminin hesaplanmasını göstermektedir.

Asgari geçim indirimi müessesesi, bazı ülkelerde en az geçim indirimi olarak uygulanmakta yalnızca ücret geliri elde edenler için değil diğer gelir unsurlarını da kapsamaktadır. Türk gelir vergisi sisteminde yalnızca ücret geliri elde eden gerçek kişiler kapsamında ele alınan bu sistem birçok ülkede kapsamlı ve emek gelirlerini koruyan bir sistem biçiminde uygulanmaktadır[105].

[104]Yusuf Kıldiş, **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler: Danıştay Kararları, Özelgeler, Ülke Örnekleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 84, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Mart 2009, s. 114; Tosuner ve Arıkan, TVS, ss. 100-101.

[105]Örneğin, OECD üyesi ülkelerden ABD'de gelir vergisi mükellefleri genel anlamda standart kişisel indirime tabi olmaktadır. Diğer yandan mükellefler isterlerse alternatif olarak tek tek harcama kalemlerinin indirilebildiği özel indirim sistemini tercih edebilmektedirler. ABD'de 2012 yılı için asgari geçim indirimi tutarı bekarlar bireyler için 9.500 Dolar, evli çiftler için 19.000 Dolar'dır. Aynı zamanda evli çiftler açısından bakmakla yükümlü oldukları çocukları için 7.400 Dolar'lık bir

Tablo 3: Türkiye'de 2013 Yılı İçin Asgari Ücret ve AGİ'nin Hesaplanması

Asgari Ücret, Yasal Kesintiler ve Asgari Geçim İndirimi (01.01.2013-30.06.2013 Dönemi)		
	16 Yaşından Büyükler İçin	16 Yaşından Küçükler İçin
Brüt Ücret	978, 60 TL	839, 10 TL
Sigorta Primi İşçi Payı	137, 00 TL	117, 47 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı	9, 79 TL	8, 39 TL
Gelir Vergisi Matrahı	831, 81 TL	713, 24 TL
Gelir Vergisi	124, 77 TL	106, 99 TL
Damga Vergisi	7, 43 TL	6, 37 TL
Kesintiler Toplamı	278, 99 TL	239, 22 TL
Asgari Geçim İndirimi (Bekar ve Çocuksuz)	73, 40 TL	73, 40 TL
Net Ele Geçen Ücret	773, 01 TL	673, 28 TL
Asgari Ücret, Yasal Kesintiler ve Asgari Geçim İndirimi (01.07.2013-31.12.2013 Dönemi)		
Brüt Ücret	1021, 50 TL	877, 50 TL
Sigorta Primi İşçi Payı	143, 01 TL	122, 85 TL
İşsizlik Sigortası Primi İşçi Payı	10, 22 TL	8, 78 TL
Gelir Vergisi Matrahı	868, 28 TL	745, 88 TL
Gelir Vergisi	130, 24 TL	111, 88 TL
Damga Vergisi	7, 75 TL	6, 66 TL
Kesintiler Toplamı	291, 22 TL	250, 17 TL
Asgari Geçim İndirimi (Bekar ve Çocuksuz)	73, 40 TL	73, 40 TL
Net Ele Geçen Ücret	803, 68 TL	700, 73 TL

Kaynak: MuhasebeTR, "Asgari Ücret 2013", http://www.muhasebetr.com/2013-asgari-ucret.html, (27.12.2012).

---

indirim söz konusu olmaktadır. Almanya'da anayasanın 21. md.'sinde yer alan sosyal devlet ilkesini ve eşitliği gerçekleştirmek için artan oranlı tarife ve en az geçim indirimi müessesesinden yararlanılmaktadır. Almanya'da 2012 yılı için asgari geçim indirimi tutarı 8004 Euro ve 13.469 Euro olarak saptanmıştır. Evli çiftler açısından ilk iki çocuk için 2.208 Euro, üçüncü çocuk için 2.280 Euro, dört ve üzeri çocuk için 2.580 Euro kadar indirim sağlanmaktadır. Fransa'da asgari geçim indirimi uygulaması 2012 yılı için minimum 421 Euro ve maksimum 14.157 Euro arasında değişmektedir. Evli çiftler açısından iki çocuk için toplam ücretin % 32'si, her eklenen çocuk için toplam ücretin % 41'i oranında bir indirim söz konusu olmaktadır. Hollanda vergi sisteminde uygulanan asgari geçim indirimi Avrupa ülkelerine kıyasla uygulamada düşük olsa da vergi mükelleflerine tanınan diğer vergi indirimleriyle birlikte OECD ortalamasını yakalamaktadır. Hollanda'da 2012 yılı için evli çiftler açısından 6-12 yaş arasındaki tek çocuk için 1.011 Euro, iki çocuk için 1.466 Euro yıllık olarak hesaplanarak indirilmektedir. Hollanda'da üç ve daha fazla çocuk açısından indirim sistemi dondurulmuştur. İngiltere'de asgari geçim indirimi müessesesi yaş, medeni durum ve *"fiziksel yetersizlik (disability)"*lere göre farklı miktarlarda saptanabilmekte ve 2012 yılı için 100.000 Sterlin'e kadar asgari geçim indirimi tutarı olan 7475 Sterlin kadar, 100.000 Sterlin'i aşan gelirde 14.950 Sterlin kadar yıllık gelirin vergi dışında bırakılmasını sağlamaktadır. İskandinav ülkelerinde İsveç'te 2012 yılı için ortalama ücret tutarı 375.436 İsveç Kronu olarak saptanmıştır ve en az geçim indirimi tutarı bekar bireyler için 12.600 ila 21.300 İsveç Kronu arasında değişmektedir. Evli çiftlerde ise tutarlar 12.600, 33.900 ve 45.600 İsveç Kronu arasında değişmekte ve ilk çocuk için 12.600, ikinci çocuk için 14.400, üçüncü çocuk için 18.048, dördüncü çocuk için 24.720 ve beş ila daha fazla çocuk için 27.600 İsveç Kronu indirim sağlanmaktadır. Slovak Cumhuriyeti'nde ise 2012 yılı için ortalama ücret 9.658 Euro olarak hesaplanmış ve bekar bireyler için asgari geçim indirimi tutarı 3559 Euro iken evli çiftler için 3559, 6347 ve 7119 Euro arasında değişmektedir. Aylık olarak saptanan tutarlar birey için 60,50 Euro, 1-4 çocuk sahibi birey için 115,10 Euro, dörtten fazla çocuğa sahip birey için 168,20 Euro, çocuksuz evli bir çift için 105,20 Euro, 1-4 çocuk sahibi evli bir çift için 157,60 Euro, dörtten fazla çocuğu olan evli bir çift için aylık asgari geçim indirimi tutarı 212,30 Euro olarak uygulanmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. OECD, **Taxing Wages 2011**, 2012 Edition, OECD Publishing, Paris, Temmuz 2012, http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2011-en, (01.08.2012), ss. 286-288, 293, 298-301, 410-413, 416, 464-467, 470, 494-496, 499, 526-530, 534-537; Türkay, ss. 17-21.

Gelir vergisinin etkinliği açısından, matrahın ve matrah tespit usulünün önemi büyüktür. Gelir vergisinin oranı önemli düzeyde düşürüldüğü halde, gelir vergisi matrahının genişletilmesi ve matrahın tespitinde kullanılan yöntemin etkinleştirilmesi sayesinde verginin hasılatı düşmeden idari etkinlik de artırılabilmektedir. Gelir vergisi oranının artırılarak, matrahın gelir vergisi mükellef grupları ya da gelir unsurları itibariyle daraltılması durumunda, gelir vergisi hasılatı azalmadığı halde idari etkinlik azalabilmektedir. Gelir vergisi matrahının tespit usulünün karmaşık olması matrah tespitinde ortaya çıkan önemli bir sorundur. Bu nedenle; sedüler gelir vergisi, matrah tespit usulünü daha basitleştirdiği için üniter gelir vergisine oranla avantajlı duruma gelmektedir[106].

Gelir vergisinde beyan sistemi vergi idaresinin demokratik bir uygulaması olmakta ve objektif iyi niyet ilkesi, beyan usulünün iyi işlemesinde temel bir ölçüt olmaktadır. Gelir vergisi beyannamesine itimat edilmesi, vergi ahlakına doğrudan etki etmekte ve gelir vergisi mükelleflerinin vergi adaletine olan inancını artırmaktadır. Beyan usulüne göre gelir vergisi mükellefleri, vergi idaresinin tek taraflı olarak matrah tespit etmesine olanak veren torba hükümlerin kapsamına alınarak olası haksızlıklardan korunmakta ve yalnızca beyan ettiği vergiye tabi unsurlardan vergilendirilmiş olmaktadır[107]. Gelir vergisi beyannamesi düzenlenirken gelirlerin tek tek ele alınıp beyan edilip edilmeyeceği araştırılmalıdır. Aksi takdirde, beyan edilmesi gerekmeyen gelirin, beyan edilmesi ve vergiye tabi tutulması gelir sahibi açısından olumsuz bir durum olmakla birlikte, beyan edilmesi gereken bir gelirin beyan dışı bırakılması eksik vergilendirmeye neden olacağından inceleme elemanı tarafından cezalı tarhiyat yapılmasına sebep olabilmektedir[108].

Gelir vergisinde vergi beyannamelerine dayanılarak bildirilen gelir bileşiminin gelirin artmasıyla birlikte değiştiği ve vergi iadesi müessesesinin son on yıl içinde belirgin şekilde arttığı ifade edilmektedir. Vergilendirmede daha düşük gelir gruplarında yüksek vergi yükünü taşıyan ücretler gelirin hakim unsurları olarak

[106]S. Saygın Eyüpgiller, **Gelir Vergisinin İdari Etkinliği ve Matrah Tespit Usulleri**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara, 1985, ss. 2-3.

[107]Zübeyir Yıldırım ve Serkan Ağar, "Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 1229, 1232, 1234.

[108]Hayrettin Erdem, "Gelirin Toplanması, Toplama Yapılmayacak Haller, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı", **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 51, 1997, s. 102.

göze çarparken; gelir arttıkça ve daha yüksek gelir gruplarında sermaye kazançlarının önemli düzeyde bir vergi yüküne sahip olduğu belirtilmektedir[109].

Gelir vergisinin tahsilinde temel ilke, genellikle verginin bizzat gelir vergisi mükellefi tarafından ödenmesidir. Fakat bazı durumlarda gelir vergisinin ödenmesinden asıl mükellefin yerine ya da asıl mükellef ile birlikte üçüncü şahıslar da sorumlu olabilmektedir. Sorumluluk uygulaması bu şekilde kaynakta vergilendirme-vergi tevkifatı-stopaj yönteminin esasını oluşturmaktadır. Stopaj yönteminde, devlet ile gelir vergisi mükellefi arasına vergi sorumlusu girerek, gelir vergisinin ödenmesi açısından ilgili vergi dairesine karşı muhatap olmaktadır. Stopaj yöntemi; vergi güvenliğini sağlamak amacıyla, belli kazanç ve iratlar kaynakta vergilendirdikten sonra; ayrıca ilgili döneme ilişkin yıllık beyanname ile de beyan edilerek vergilendirilirse ön vergilendirme yani bir tahsil yöntemi olmakta; diğer yandan stopaja tabi tutulan kazanç ve iratlar tevkifata tabi tutulduktan sonra; ayrıca vergi kanunlarına göre yıllık beyanname ile beyanı gerekmiyorsa nihai vergilendirme yani bir vergilendirme yöntemi olmaktadır. Muhtasar beyanname, kaynakta vergilendirme yapmak zorunda olanlar tarafından vergi tevkifatı suretiyle vergilendirmeye tabi olan ödemelerin nakden ya da hesaben yapıldıkları sırada kesilen vergilerin, matrahları ile birlikte toplu olarak ilgili vergi dairesine verilmesiyle gerçekleşmektedir[110].

Vergilendirme tekniği ile ilgili son olarak; gelir vergisi mükelleflerinin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmede, gelişen bilgi ve iletişim teknolojilerinden yararlanması, gelir vergisi beyannameleri ile bildirim ve eklerinin kolay, hızlı, güvenilir ve ekonomik biçimde vergi dairesine intikalinin sağlanması, gelir vergisi beyannamelerinin doldurulmasındaki hataların minimuma düşürülerek gelir vergisi mükelleflerinin mağdur olmalarının engellenmesi, vergi dairesinin beyanname kabul, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini azaltarak iş ve işlemlerinin

[109]Leonard E. Burman ve Deborah I. Kobes, "Composition of Income Reported on Tax Returns", **Tax Notes,** Tax Policy Center: Urban Institute and Brookings Institution, Kasım 2003, http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/1000639_TaxFacts_111003.pdf, (07.02.2007), s. 783; Peter R. Orszag, "Individual Income Tax Refunds", **Tax Notes**, Tax Policy Center: Urban Institute and Brookings Institution, Ocak 2005, http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/1000743_Tax_Fact_1-31-05.pdf, (07.02.2007), s. 599.

[110]Mustafa Ali Sarılı, **Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kaynakta Vergilendirme**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2001, ss. 1-2, 237.

basitleştirilmesi, bunun sayesinde gelir vergisi mükelleflerine diğer alanlarda daha iyi hizmet verilebilmesinin hedeflenmesiyle Türkiye'de vergi beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesine ilişkin düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Gelir vergisi beyannamesinin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda, tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenlenerek gelir vergisi mükelleflerine ya da elektronik ortamda gelir vergisi beyannamesi gönderme yetkisi verilmiş gerçek kişilere yine elektronik ortamda iletileceği ve bu iletinin, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği hükme bağlanmıştır[111].

b. Gelir Vergisi Açısından Vergilendirme İlkeleri

Vergilendirme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleşebilmesi açısından vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulanmasında göz önüne alınması gereken hususları ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, münferit vergilerin kapsam ve yapılarının tespit edilebilmesi açısından uyulması gereken normlar, vergilendirme ilkeleri olarak belirtilebilmektedir[112]. Gelir vergisinde uygulama alanı bulan vergilendirme ilkeleri oldukça eski esaslara dayanmakta ve vergilendirmenin temel esasları olarak ele alınmaktadır. Vergilendirme ilkeleri olarak tanımlanan bu temel esaslar dayanağını Adam Smith'in *"Eşitlik veya Kabiliyet-Güç (Equality or Ability)"*, *"Kesinlik-Belirlilik (Certainty)"*, *"Uygunluk (Convenience)"* ve *"Ekonomiklik-İktisadilik (Economy)"*, ilkelerinden almaktadır. Yüzyıllar boyunca vergilendirmenin en genel ve kapsayıcı ilkesinin hangisi olduğu tartışılmış ve *"iktisadilik"* ilkesinin diğer ilkelere nazaran daha genel bir ilke olduğu sonucuna varılmıştır[113].

---

[111]213 sayılı VUK ile ilgili olarak 30.09.2004 tarihli ve 25599 sayılı RG'de yayımlanan 340 Sıra No'lu Genel Tebliği'dir. Konu ile ilgili olarak bkz. Yunus Emre Yılmazoğlu, "Elektronik Ortamda Beyanname Verme Usulüne Bir Bakış", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 1263-1264.

[112]Garip Ayaz, "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", **Vergi Dünyası**, Yıl: XV, Sayı: 181, 1996, s. 60.

[113]Adam Smith'in 1776 yılında yayımlanan *"The Wealth of Nations (Milletlerin Zenginliği)"* adlı eserinde yer alan dört vergilendirme ilkesi şunlardır: 1. Her ülkede, yaşayanlar ayrı ayrı kabiliyetleri nispetinde devletin desteklenmesi hususunda katkıda bulunmalıdırlar. Bu katkı, hangi ülkenin imkanlarından faydalandıklarına göre belirlenmelidir. 2. Her bireyin ödemek zorunda olduğu vergi kesin olmalı ve isteğe bağlı olmamalıdır. Verginin ödeme zamanı, ödeme şekli ve ödenecek miktar açık olmalı ve her katkı sağlayana ve diğer bütün bireylere basit uygulanmalıdır. 3. Her vergi, katılımcının onu ödeyebileceği en uygun şekilde ve en uygun zamanda alınmalıdır. 4. Her vergi zoraki ödeme olduğu için devlet hazinesine sağlayacağından daha fazla bir şekilde bireylerin

Bunun yanı sıra, Adolph Wagner'in ortaya koyduğu vergilendirme ilkeleri; mali ilkeler (yeterlilik ilkesi, esneklik ilkesi), iktisadi ilkeler (uygun vergi kaynakları ve çeşitlerini seçme ilkeleri), ahlaki ilkeler (genellik ilkesi ve eşitlik ilkesi) ve vergi tekniği ile ilgili ilkeler (belirlilik ilkesi, uygunluk ilkesi ve iktisadilik ilkesi) olarak ifade edilebilmektedir. Joseph E. Stiglitz, iyi bir vergi sisteminde olması gereken özellikleri; iktisadi etkinlik (vergi sisteminin kaynakların etkin dağılımına müdahale etmemesi), vergi idaresi ve yönetiminde basitlik (vergi idaresi ve vergi yönetiminin kolay ve az maliyetli gerçekleşmesi), esneklik (vergi sisteminin değişen ekonomik konjonktüre göre hareket edebilmesi), siyasal sorumluluk (vergi idaresi ve yönetiminin bireyler üzerindeki vergi yükü hususunda bilgili olması) ve adil bir vergi sistemi olarak sıralamıştır[114].

İyi bir vergi sisteminin varlığı optimal düzeyde belirlenen vergilendirme ilkelerine ihtiyaç duymaktadır. Optimal vergilendirme ilkeleri sırasıyla; eşitlik-adalet ilkesi, genellik ilkesi, istikrar ilkesi, tarafsızlık ilkesi, etkinlik-verimlilik ilkesi ve basitlik ilkesi[115] olarak ifade edilebilmektedir.

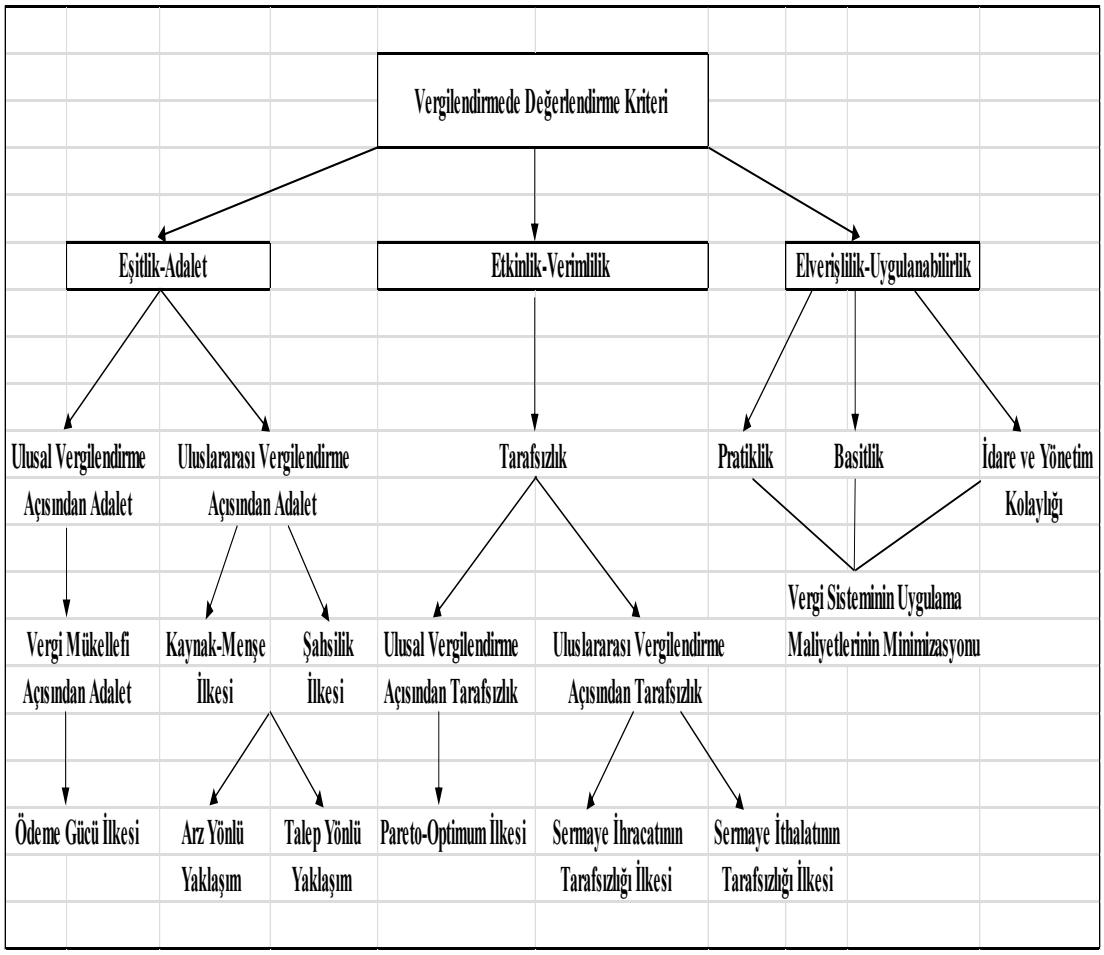
---

ceplerini boşaltmamalıdır. Konu ile ilgili olarak bkz. Josiah Stamp, **The Fundamental Principles of Taxation: In the Light of Modern Developments**, New and Revised Edition, MacMillan and Co., Ltd., London: U.K., Haziran 1936, ss. 3-4.

[114]Bünyamin Gürpınar ve Fazlı Yıldız, "Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 861-862.

[115]Eşitlik-adalet ilkesine göre; vergi sisteminde *"kanun önünde eşitlik"* ilkesi uygulanmalı, vergi kanunları önünde herkes eşit olmalı, vergi kanunları herkese aynı şekilde uygulanmalı ve yatay ve dikey adalet ilkelerine göre hareket edilmelidir. Genellik ilkesine göre; bir toplumda yaşayan bireyler arasında dil, din, ırk, milliyet ve cinsiyet ayrımı yapılmaksızın herkes anayasada ve vergi kanunlarında ifade edilen verginin konusu ile illiyet bağı kurduğunda vergi mükellefi olmalı ve vergisini ödemelidir. Bu nedenle, vergi sisteminde düz oranlı vergiler kullanılmalı, vergi istisna ve muafiyetlerine yer verilmemelidir. İstikrar ilkesine göre; vergilendirmede kurallar açısından *"esneklik ilkesi"* değil *"öngörülebilirlik (predictability)"* ve istikrar ilkesi benimsenmelidir. Vergilendirme kuralları siyasal otoriteleri bağlayıcı nitelikte olmalı ve siyasal otoritelerin vergilendirmede keyfi uygulamalara gitmesi önlenmelidir. Tarafsızlık ilkesine göre; vergilerin ekonomik birimlerin tercih ve kararlarını etkileyemeyecek şekilde olması, vergi oranlarının düz olması, düşük olması ve belirli kişi ve kurumlara vergi imtiyazları tanınmaması ifade edilmektedir. Etkinlik-verimlilik ilkesi ve basitlik ilkesine göre ise; vergilerin basit, açık ve anlaşılır olması ve belirli kesimlere vergi imtiyazları tanınmaması vergi toplama maliyetlerini azaltmakta ve vergi tahsilinde etkinlik sağlamaktadır. Optimal bir vergi sistemi açısından vergi konularının açık bir şekilde ve vergilerin düz oranlı olarak anayasada belirlenmesi basitlik ilkesini ifade etmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Coşkun Can Aktan, **Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi,** Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001, ss. 134-135, 138-139.

Şekil 2: Optimal Vergi Sistemi Açısından Değerlendirme Kriteri



Kaynak: Anne Schafer, **International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies: Issues and Options for Reform**, Deutscher Universitats-Verlag, GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, Nisan 2006, s. 78.

Optimal bir vergi sistemi açısından gerekli unsurlar Şekil 2'de ifade edilmektedir. Buna göre; eşitlik-adalet, etkinlik-verimlilik ve elverişlilik-uygulanabilirlik optimal bir vergi sisteminin asli unsurları olarak ortaya çıkmaktadır[116].

[116]Farklı vergilendirme üniteleri arasındaki *"eşitlik-adalet (equity)"* ilkesi, mali durumlarına ilişkin olarak karşılaştırılabilir konumda olan vergi mükelleflerine eşit muamele edilmesini ifade etmektedir. Bu yaklaşım, ödeme gücü ilkesinde somutlaşmakta ve farklı vergi mükelleflerine ödeme kapasitelerine uygun bir şekilde adil muamele edilmesini ortaya koymaktadır. Vergi mükellefinin ekonomik ödeme gücü, yani safi geliri her vergi mükellefinin ekonomik takdir yetkisini hesaplamada bir gösterge olarak kabul edilmektedir. Eşitlik-adalet ilkesi; yatay ve dikey adalet olmak üzere iki yöne ayrılmaktadır. Yatay adaleti sağlamak, aynı ödeme gücüne sahip, yani aynı kazanç düzeyine sahip bütün vergilendirme ünitelerinin eşit miktarda vergiye tabi tutulmasına bağlıdır. Dikey adalet ise, farklı ödeme gücüne sahip, yani farklı kazanç düzeylerine sahip vergilendirme ünitelerinin farklı vergi yükleri ile karşılaşmasını gerektirmektedir. Uluslararası vergilendirme açısından adalet ilkesi, farklı menşeli ülkeler arasında uluslararası vergi tabanının eşit

Çağdaş bir vergi sisteminde *"ideal"* bir gelir vergisi; gelir vergisi mükelleflerinin yükümlülüklerini anlayabilecekleri şekilde *"basit"*, ödeyecekleri gelir vergisi miktarını ve vergi ödeme zamanını bilebilecekleri şekilde *"kesin"* ve gelir vergisi ödeme yöntemi *"elverişli"* olmalıdır. Eğer gelir vergisi sistemi, belirlenen amaçlarından biri olan ekonominin işleyişini düzenlemek için kullanılıyorsa; gelir vergisinin tarifesi ve oranları değişen şartlara kolayca uyum

---

dağılımını ifade etmektedir. *"Kaynak-menşe ülke (source country)"* ilkesine göre, kaynak ülkesi kendi yetki sınırları içinde kazançları vergilendirmede öncelikli hakka sahiptir. Fakat kaynak ilkesinde, devlet kendi sınırları içinde vergilendirme yetkisini kullanabilmekte ve mükelleflerin ülke dışında elde ettikleri gelirlerini vegilendirmede yetkisi bulunmamaktadır. *"Şahsilik ilkesi (personality principle)"*ne dayanan *"ikametgah (residence)"* ilkesi, vergi mükellefini baz alan ve mükellefe göre vergilendirmeyi gerçekleştiren bir kriterdir. Buna göre, birden fazla ülkede gelir elde eden mükelleflerin vergiye tabi tutulması gereken yer ikametgahlarının bulunduğu ülkedir. Arz yönlü yaklaşım, üretim faaliyetinin gerçekleştiği yeri gelirin kaynağı olarak kabul ederken; talep yönlü yaklaşım arz-talebin karşılaştığı yeri gelirin kaynağı olarak görmektedir. Optimal vergileme açısından *"etkinlik-verimlilik (efficiency)"* ilkesini sağlamak vergilendirmenin *"nötr-tarafsız (neutral)"* olmasına ve vergi mükellefinin kararlarına müdahale edecek ya da etki edecek düzeyde olmamasına bağlıdır. Bu nedenle birbirine eşdeğer faaliyetlerin aynı şekilde vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Tarafsızlık ilkesi teorik anlamda ulusal ekonomi bakış açısına dayanmakta ve ulusal ekonomi düzeyinde tarafsız ve etkili bir vergilendirme ise genel refah teorisi varsayımına göre hareket etmektedir. Buna göre, tam rekabet koşulları içindeki bir ekonomide, devlet müdahalesi olmayan bir piyasa mekanizmasında ekonomik kaynakların etkin dağılımı ile sonuçlanacağını ifade eden Pareto-optimuma ulaşılacaktır. Bu noktada ise, bir bireyin refahının, üretim yöntemlerini ya da üretilen mal türlerini değiştirmek suretiyle başka bir bireyin refahını azaltmadan artırılması mümkün olmamaktadır. Eğer Pareto-optimum vergilerin uygulanması ile değişmiyorsa, vergi sistemi etkinliği-verimliliği sağlamakta ve toplam faydayı maksimize etmektedir. Uluslararası vergilendirme tarafsızlık ilkesi ulusal vergi sistemleri kapsamının yanı sıra sınır-ötesi işlemlerin de vergilendirilmesinde tarafsızlığı savunan *"sermaye ihracatının tarafsızlığı (capital export neutrality)"* ve *"sermaye ithalatının tarafsızlığı (capital import neutrality)"* şeklinde iki farklı kavrama dayanmaktadır. Sermaye ihracatının tarafsızlığı ilkesinde, bir vergi sistemi herhangi vergi mükellefinin hangi ülkede yatırım yapacağı hususunda kararını etkilemeyecek biçimde olmalıdır. Tarafsızlık, tüm yurtiçindeki vergi mükelleflerine, ikamet ettikleri ülkelerdeki uygulamalara paralel muameleler ile sağlanabilmektedir. Yurtiçindeki bütün yatırımcılar birbirine eşit oranda vergilendirildiğinde, ikamet ettikleri ya da kaynak ülke arasında yatırım yapmak açısından nötr durumda olacaklardır. Bu da, vergiye tabi mükellefin global gelirinin ikametgah ülkesinin vergi mevzuatına uygun olarak vergiye tabi tutulmasıyla gerçekleşebilecektir. Sermaye ihracatının tarafsızlığı, uluslararası üretim etkinliğini sağlamaktadır. Sermaye ithalatının tarafsızlığında ise, bütün yatırımcılar kaynak ülkesindeki uygulamalara paralel şekilde muamele ile karşılaşmaktadır. Ticari ve sınai faaliyetlerden kaynaklanan bütün gelirler kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisi alanı içinde, geliri elde eden dikkate alınmaksızın, aynı düzeyde vergiye tabi tutulmaktadır. Vergi oranı, yatırımcıların ikametgah ülkelerine bağlı olmadığı için kaynak ülkesindeki aynı tüketici piyasasında faaliyet gösteren yabancı ve yerli üreticiler arasında rekabet dezavantajı meydana getirmektedir. Sermaye ithalatının tarafsızlığı ilkesine göre, kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisi alanında meydana gelen gelir orada vergilendirilmekte ve ikametgah ülkesinde vergi dışı tutulmaktadır. Sermaye ithalatının tarafsızlığı ilkesi uluslararası üretim etkinliği yerine uluslararası tüketim etkinliğini sağlamaktadır. Elverişlilik-uygulanabilirlik ilkesine göre, bir vergi sistemi temel amaçlarına ulaşacak şekilde pratik uygulanabilmelidir. Elverişli-uygulanabilir bir vergi sistemi öncelikle istenilen sonuçları sağlayabilmelidir. Aynı zamanda, vergi sisteminin idaresi ve yönetimi adil olmalı ve gelişigüzel olmamalıdır. Ayrıca vergi sistemi basit ve kolay uygulanabilir olmalıdır. Vergi sisteminin elverişli-uygulanabilir olması aynı zamanda verimlilik maliyetlerini de kapsamakta ve vergi sisteminin uygulama maliyetlerinin minimize edilmesini ifade etmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Schafer, ss. 78-81, 83-85; Arıkan, Mali İkametgah, ss. 166, 169.

sağlayabilecek biçimde *"esnek"* olabilmelidir. İyi bir gelir vergisi, ihtiyaç duyulan devlet gelirlerini artırmak açısından yeterli olmalıdır. Aynı zamanda, devlet açısından yönetmesi ve idaresi; kişiler açısından ise ödenmesi uygun olmalıdır[117]. Gelir vergisinin uygulanması ve tatbikinde idari maliyetlerin sağlanan gelirden yüksek olmaması; *"idari açıdan etkin"* bir gelir vergisi uygulamasının gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Etkinliği-verimliliği azaltmadan uygulanan vergiler *"gelir etkisi (income effect)"* ile sonuçlanmaktadır. Gelir vergisinin, bireylerin ekonomik tercihlerini saptırmayacak biçimde nötr-tarafsız olması gerekmektedir. Aksi takdirde, ekonomik tercihlerin sapması bireylerin üzerinde "*aşırı vergilendirme yükü (excess burden of taxation)"* oluşmasına sebep olacağı için ekonomik etkinsizlik-verimsizlikle sonuçlanan *"ikame etkisi (substitution effect)"*ni meydana getirecektir. İyi bir gelir vergisinin ekonomik anlamda *"etkin-verimli (efficient)"* sosyal anlamda ise *"adil (fair)"* olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra, bir gelir vergisi yalnızca adil olduğu için değil aynı zamanda bireyler ve kamu tarafından da makul bulunduğu için adil bir vergi olmaktadır[118].

Tarafsız bir vergilemenin gerçekleşebilmesi; fayda ilkesi ve ödeme gücü ilkesini kapsayan vergi adaleti yaklaşımına bağlıdır. Fayda ilkesine göre; devletin ürettiği kamusal mallardan en çok faydayı sağlayan bireyler en çok vergiyi ödemelidir. Bireylerin kamu hizmetlerinden elde ettikleri fayda oranında kamu hizmetlerinin finansmanına katılması ile vergilendirmede adalet gerçekleşecektir. Buna göre, piyasada oluşan gelir ve servet dağılımı adil olduğu ve devlet müdahalesine gerek olmadığı için vergilendirmede adalet, eşitsizliklerin giderilmesiyle değil özgürlüklerin korunmasıyla gerçekleşecektir. Bu nedenle bireylerin, mallardan veya hizmetlerden yararlanma ölçülerine bakılmaksızın yalnızca mali güçlerine göre yani, bireylerin kişisel durumları arasındaki farklılıkları ortadan kaldırmayı hedefleyen ve bu şekilde özgürlükleri kısıtlayan ödeme gücüne göre vergilendirilmeleri ile vergilendirmede adalet sağlanamamaktadır. Fayda

[117]Sally M. Jones, **Principles of Taxation for Business and Investment Planning**, 2004 Edition, McGraw Hill-Irwin, New York: USA, 2004, s. 24.
[118]Kath Nightingale, **Taxation: Theory and Practice**, 4. Edition, Prentice Hall: Pearson Education Limited, London: U.K., 2002, ss. 7-8.

ilkesine göre çözüm, bireysel özgürlükleri koruyan ve bununla birlikte sunulan mal ve hizmetlerden fayda elde etme düzeyine göre vergilendirmenin amaçlanmasıdır[119].

Ödeme gücü yaklaşımına göre ise; ödeme gücü yüksek olan bireyler ödeme gücü az olan bireylere göre daha fazla vergi vermelidir. Vergide eşitlik-adalet yaklaşımı; eşit durumdaki bireylere eşit vergi uygulamasını ifade eden *"yatay adalet"* ve farklı durumdaki bireylere farklı vergi uygulamasını ifade eden *"dikey adalet"* ilkelerinin gerçekleşmesine bağlıdır[120]. Ödeme gücüne göre vergilendirme, belli bir fayda ya da karşılık düşünülmeksizin, kamu hizmetleri açısından her bireyin kendisini ve ailesini geçindirecek miktarın üzerinde sahip olduğu servet ve gelir bakımından vergi yüküne katılmasını ifade etmektedir. Ödeme gücü yaklaşımına göre, vergi yükünün vergi mükellefinin ödeme kapasitesine göre dağıtılması gerekmektedir. Bu yaklaşımda temel vergilendirme dayanağı, kamu faaliyetlerinden sağlanan fayda değil, mükelleflerin vergiyi verme gücüdür. Bireylerin vergi ödeme gücünün ölçülmesinde gelir, servet ve harcama ölçütlerinden faydalanılarak, vergi ödeme gücüne ulaşabilmek açısından *"En Az Geçim İndirimi"*, *"Ayırma Kuramı"* ve *"Artan Oranlılık"* gibi önemli vergilendirme teknikleri kullanılmaktadır. Bu vergilendirme teknikleri; vergi mükelleflerinin ödeme güçlerine en uygun oranda yaklaşmayı ve adil bir vergilendirme yapabilmeyi hedeflemektedir[121].

Diğer yandan vergilendirmenin genel ilkelere uygun olmasının sağlanması her şeyden önce *"hukuka uygunluk"* ilkesine bağlı bulunmaktadır. Vergiler dahil bütün kuralların genel olması gerekmektedir. Diğer bir deyişle bu kurallar, siyasal toplumun tüm bireylerine uygulanacak biçimde genel olmalı, siyasi kararları alan bireyler de bu kurallara tabi olmalıdır. Hukukun üstünlüğü ilkesi, geleneksel *"kanun önünde eşitlik"* kuralının özel bir alana uygulanmasını ifade etmektedir[122].

Vergilendirmenin hukuki yönü açısından verginin kanuniliği ilkesi öncelikle bir vergi kanununa ihtiyaç duymaktadır. Bireylerin korunması için bu kanunun çok sayıda ve çeşitli karar alıcıların bulunduğu bir parlamento ürünü olması

[119]Ahmet Burçin Yereli ve Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, ss. 29-30.

[120]Coşkun Can Aktan (Ed.), **Public Economics: A Study Book in English for Students of Economics and Public Finance**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001, s. 17.

[121]Mustafa Erkan Üyümez, **Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 2010, s. 44.

[122]Vural Fuat Savaş, **Anayasal İktisat**, Genişletilmiş 2. Baskı, Takay Matbaacılık, Yayıncılık, San. ve Tic. A.Ş., İzmir, Şubat 1993, s. 108.

gerekmektedir. Bu durum *"temsilsiz vergi olmaz"* ilkesini meydana getirmektedir. Yalnızca kanunun vergiyi düzenlemesi *"kanunsuz vergi olmaz"* ilkesini oluşturmakta ve bu kanunun vergi ile ilgili tüm özelliklerini yani verginin temel unsurlarını dikkate alan bir vergi kanununun varlığı *"verginin belirgin olması"* ilkesini ortaya çıkarmaktadır. Diğer yandan devlet kanunlarda belirlenen vergiyi almak zorundadır; çünkü kanunlar vasıtasıyla devlet vergi toplama görevini üstlenmektedir. Bu durum *"verginin alınması zorunluluğu"* ilkesini ortaya koymakta ve bu ilke ise devletin cebri icra yoluyla görevini ifa etmesi *"verginin zorla yürütüm yoluyla alınması"* ilkesini meydana getirmektedir[123].

Türkiye'de 1982 Anayasası'nın *"Temel Haklar ve Ödevler"* başlığını taşıyan 2. kısmının *"Siyasi Haklar ve Ödevler"* başlıklı 4. bölümünde yer alan *"VI. Vergi ödevi"* olarak tanımlanan 73. md.'sinde[124]:

- *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.*
- *Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*
- *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*
- *Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir."*

herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilirken aynı zamanda, bireylerin mali güçlerine göre bu yükümlülüğü yerine getireceği hükme bağlanmıştır. Göstergeleri gelir, servet ve harcama olan, vergilendirmenin en iyi ve adil göstergesi olarak bilinen verginin mali güçle bağlantılı olması ilkesi *"vergi yükünün mali güce göre eşit dağılımı"* görüşüne dayanmaktadır. Mali güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı ve varlık sebebidir. Mali gücü fazla olanın olmayana göre daha fazla vergi ödemesi gerektiğini ifade etmektedir. 1982 Anayasası mali güç kavramını tanımlamamış olsa da genellikle ödeme gücü manasında kullanılmaktadır[125].

---

[123]Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1. Baskı, Alfa Yayınları: 452, Alfa Basım Yayım Dağıtım San. ve Tic. Ltd. Şti., İstanbul, Temmuz 1998, s. 14.

[124]Kemal Gözler (Haz.), **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**, 12 Eylül 2010 Anayasa Değişikliğine Göre Güncelleştirilmiş Yeni Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, Eylül 2010, http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm, (15.08.2012).

[125]Ersan Öz, **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti., Ankara, Aralık 2004, ss. 69-70.

İkinci olarak, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilmiştir. 1982 Anayasası vergilendirme hususunda vergi ödeme gücü ve adaletin sağlanması üzerinde durmuştur. Bireylerin ödeme güçlerinin tam olarak dikkate alındığı bir vergi sisteminin aynı zamanda adil bir sistem olacağı düşünülse de bu iki unsurun birbirinden ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, ödeme gücüne ulaşmada geliştirilen en az geçim indirimi; gelir vergisi mükellefinin kendisi ve ailesinin geçimi açısından gerekli olan asgari tutarın vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla, en az geçim indirimi müessesesi gelir kaynağı ne olursa olsun bütün gelir vergisi mükelleflerini kapsayan bir indirim şeklidir ve miktar itibariyle, asgari seviyede de olsa, bireylerin geçimini sağlamayı hedeflemektedir. Emek ve sermaye gelirlerinin farklı vergiye tabi tutulmasını ifade eden ayırma kuramına göre; sermaye gelirleri emek gelirlerine oranla daha kolay elde edilebildiği için daha fazla vergi yükünü kaldırabilmektedir. Ancak sosyal güvenlikle ilgili çıkarılan kanunlar ve düzenlemeler ile sendika faaliyetlerindeki güncel gelişmeler emek gelirlerinin de sermaye gelirleri kadar güvenli hale gelmesini sağlamıştır. Bireylerin gelirleri arttıkça vergi ödeme güçlerinin de artacağını ifade eden görüşlere göre; bireylerin gelirleri arttıkça gelirin marjinal faydası azaldığı için azalan bu fayda üzerinde gelir vergisi yükünü adil bir şekilde dağıtabilmek de yüksek oranlı gelir vergisi uygulanmasına bağlı bulunmaktadır. Günümüzde gelir vergisi tarifelerinin artan oranlı olması bu gerekçeye dayanmaktadır[126].

Diğer yandan, aynı gelir düzeyine sahip olanların aynı miktarda, farklı gelir düzeyinde olanların farklı miktarda vergilendirilmesi biçiminde mali güce göre vergilendirme ilkesinin tam ve eksiksiz şekilde uygulanması imkansız görülmektedir. Sosyal refah devleti gereği, emek gelirlerinin daha az vergiye tabi tutulması, eğitim, sağlık ve kültür ile ilgili faaliyetlerin teşvik edilmesi, kalkınmanın gerçekleştirilmesi vb. maliye ve vergi politikasının amaçlarına ulaşabilmek açısından mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırı düzenlemelerin ortaya çıkması bir zorunluluktur. Ancak mali güç ilkesine aykırı olan uygulamaların maliyetinin aykırılık nedeniyle elde edilen faydadan fazla olmaması gerekmektedir. Çünkü bazı ekonomik ve sosyal faydalara ulaşılırken vergi adaletsizliğinin istenmeyen boyutlara ulaşması ile ortaya

[126]Mehmet Korkusuz, "Bazı Meslek Gruplarının Matrah Beyanlarının Düşüklüğü Üzerine Bir Değerlendirme", **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 96, 2000, ss. 60-61.

çıkacak mükelleflerin vergiye uyumsuzluğu ve kayıtdışı ekonominin artması devlet ve toplum açısından büyük bir maliyet anlamına gelmektedir[127]. Ayrıca mali güçle orantılı vergilendirme ilkesi, yalnızca vergilendirme sonucunda mükelleflerin gelirlerinde oluşacak gelir kayıplarının eşitlenmesinin sağlanması biçiminde düşünüldüğünde, yani sadece gelir ekseninde algılanıp verginin diğer etkileri dışarıda bırakıldığında gelir amacı taşımayan vergilerin denetimi kendiliğinden mali güç ilkesinin kapsamı dışına çıkmaktadır. Yönlendirici vergiler gelir eksenli olmadıkları ve amaçları gelir elde etmek olmadığı için mali güçle orantılı vergilendirme ilkesinin denetimi dışında kalmakta ve mali güçle vergilendirme ilkesinin tüm vergilere uygulanması imkansız hale gelmektedir[128].

Diğer yandan, iktisadi yaklaşım ilkesinde vergilendirmeye ilişkin işlemlerin gerçek, ekonomik nitelik ve içeriklerinin göz önüne alınarak, ekonomik olgunun vergiye tabi tutulması öngörülmekte ve devletin söz konusu vergilendirmeden ne kadar pay almak istediği baz alınarak vergilendirme yapılması gerekmektedir. İktisadi yaklaşım ilkesinin vergi hukukuna yansıması olarak kabul edilen bu ilke esas alınarak vergilendirilmenin gerçekleştirilmesi mali güce göre vergilendirmeyi ve vergilemede eşitlik-adalet ilkelerine uyumu sağlayacaktır. İktisadi yaklaşım ilkesi temel alınarak yapılacak yorumlarda verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde hareket edilmesi halinde, iktisadi yaklaşım ilkesi kanuni ve anayasal sınırlarla belirlenmiş bir ilke veya vergi hukukuna özgü bir yorum yöntemi biçimini almaktadır[129].

193 sayılı GVK'nun 1. md.'sine göre; *"gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır*[130]*"*. GVK'ndaki gelir tanımından hareketle şu ilkelere ulaşmak mümkündür: İlk olarak; gelire tabi kazanç ve iratların kaynağını, gerçek kişilerin emek ve/veya sermayesi oluşturmaktadır. Bu ifade gelir vergisi açısından şahsilik ilkesini ortaya koymaktadır. Şahsilik ilkesi, özellikle vergilendirme yetkisinin

[127]Yusuf Kıldiş ve Abdullah Tekbaş, "Gelir Vergisi Kanunu'nun Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 889.

[128]Ali Değirmendereli, "Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayrıştırılması (Dichtonomie Der Steuerzwecke) Sorunu", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 218.

[129]Yasemin Taşkın, "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış", **Mali Çözüm**, Yıl: 22, Sayı: 109, Ocak-Şubat 2012, ss. 71, 75.

[130]Gelir İdaresi Başkanlığı, "193 Sayılı GVK", http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028, (15.08.2012).

belirlenmesinde tam mükellefiyet esasına temel teşkil etmektedir. İkinci olarak; gelir, gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratlarından meydana gelmektedir. Takvim yılına istisnaların getirildiği özel hesap dönemi ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri hariç gelir vergisinde takvim yılı ilkesi geçerli olmaktadır. Üçüncü olarak; gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gerek tahakkuk esasına, gerek hukuki tasarruf esasına, gerekse ekonomik tasarruf esasına ve gerekse de tahsil esasına göre verginin konusuna giren kazanç ve iratların elde edilmesidir. Gelirin elde edilmesi ilkesi vergiyi doğuran olayı meydana getirdiği için en önemli ilke olarak ifade edilebilmektedir. Dördüncü olarak; gelirin tespit edilmesinde kazanç ve iratların safi tutarı dikkate alınmaktadır. Safi tutar, elde edilen kazanç ve irattan, bunların elde edilmesi için yapılan giderlerin indirilmesinden sonra kalan tutara denilmektedir. Safi tutar ilkesi, gelir unsurlarının tespitinde kazanç ve irat türleri itibariyle belirlenmiştir[131].

Gerek GVK'nda ve gerekse diğer kanunlarda yapılan düzenlemelerde çeşitliliği oldukça artan ve gerçek kişiler tarafından elde edilen değişik niteliklerdeki gelirlerin vergilendirilmesi açısından istisna hükümlerinin en yaygın kabul gördüğü gelir unsuru, emeğe dayalı olan ücret kazancıdır. Ücretlerin vergilendirilmesi aşamasında; ya ikramiye, prim, huzur hakkı, tazminat vb. farklı adlarla yapılan ödemeler ilgili düzenlemeler çerçevesinde kısmen ya da tamamen vergi dışında bırakılmakta veyahut da vergiye tabi kısım açısından düşük oranlı gelir vergisi tarifesine tabi tutularak istisna kapsamına dahil edilmektedir[132].

Vergi yükünün adil dağılımını hedefleyen adil bir gelir vergisi sisteminde; hangi bireyden ne oranda vergi alınacağının, bireylerin kişisel ve mali durumlarına göre düzeyinin ne olacağının belirlenmesi büyük öneme sahiptir. Diğer yandan, vergi adaletinin bireye, topluma, mekana ve zamana göre değişen niteliğe sahip olması nedeniyle tüm toplum açısından geçerliliği olan değişmez ölçülerin tespit edilmesi olanaksız hale gelmektedir. Bu durum bazı teknik usullerden faydalanılarak vergi adaletine ulaşmaya çalışmak görüşünün ilke olarak kabul görmesini sağlamıştır. Bu yolla; çifte vergilendirme ve vergi kaçakçılığının önlenmesi, vergi yükünün gelir vergisi mükellefleri arasında dengeli dağılımı, zengin ve fakir bireylerden aynı

[131]Bülent Şişman, "Gelir Vergisi Kanununa Göre Vergileme İlkeleri", **Yaklaşım**, Yıl: 14, Sayı: 163, 2006, ss. 121-123.

[132]Yakup Tokat, "Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Gelirler Bakımından Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkesine Uyum Düzeyi-II", **Yaklaşım**, Yıl: 14, Sayı: 157, 2006, s. 55.

düzeyde vergi alınmaması, bireyin asgari düzeyde kendisini geçindirebileceği gelirlerinin vergi dışı bırakılması, bekar veya evli ya da çocuklu veyahut da çocuksuz gelir vergisi mükelleflerinin aynı vergi yüküne tabi tutulmaması, emek ya da sermaye gelirlerinin bu anlamda vergilendirilmesinde birbirinden farklı olarak ele alınması vb. düzenlemeler ve uygulamalar adil bir gelir vergisi sistemine ulaşılmasına imkan sağlamaktadır[133].

c. Gelir Vergisinde Vergi Yükü

Vergiler gelir, servet ve harcamalar üzerine yüklenen zorunlu ödemelerdir. Vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin eğilim gösterdiği ve yük ilişkisinin kurulduğu büyüklük, genellikle gelir olmaktadır. Bu gelir vergi mükelleflerinin, belirli kesimlerin ve toplumun geliri olarak ifade edilebilmektedir. Gelirler sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir. Bu takdirde yükler, bu sınıf gelirleriyle ilişkili olarak değerlendirilebilmektedir. Bu gelir sınıflandırmaları belirli toplum kesimleri itibariyle alt ayrımlar olmaktadır. Vergi yükü analizinde servetle bağlantı kurulmamakta; kamusal ve özel mal ve hizmet tüketiminin servetin değil gelirin bir fonksiyonu olduğu ifade edilmektedir[134].

Adil bir vergi sistemi bireyleri ödeme güçlerine göre vergilendirmeye gerek duymaktadır. Ödeme gücü ile ödenen yükümlülüğün ilişkilendirilmesi *"vergi yükü (tax burden)"* kavramını ortaya çıkarmaktadır. Vergi yükü, farklı kullanımlarda farklı anlamlara gelebilmektedir. Vergi yükünün kapsama alanı dar anlamda *"vergi olarak toplanan para"*dan geniş anlamda vergilerin çeşitli etkilerini de kapsayacak biçimde büyüyebilmektedir. Genellikle vergi yükü, bir vergi mükellefi tarafından belirli bir dönemde ödenen verginin aynı dönemde elde ettiği gelirine oranı olarak tanımlanabilmektedir. Devlet tarafından herhangi bireye ya da gruba yüklenen vergi, harcanabilir gelirin miktarını azalttığı için az ya da çok vergi baskısı meydana

[133]Abdurrahman Akdoğan, **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137, Ankara, 1980, (Gelir Vergisi), ss. 5-6.
[134]Ömer Faruk Batırel ve İlhan Uçkun, **Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1991-10, İstanbul, 1991, s. 8.

getirebilmektedir. Bunun yanı sıra, vergi yükü *"aşırı yük (excess burden)"*e ve *"verginin yansıması (incidence of tax)"*na karşılık gelmektedir[135].

Vergilendirme; devletin geliri artırış miktarından daha fazla toplumun reel gelirini küçültmek suretiyle ekonomide zaman zaman bozucu etkiler meydana getirebilmektedir. Vergilendirmenin ekonomik etkinlik maliyetleri genellikle reel gelirdeki azalma ile ifade edilmektedir. Örneğin, dış ticaret üzerindeki vergiler sık sık kaynakların yanlış tahsis edilmesine neden olmakta, kusurlu bir şekilde meydana getirilmiş ve uygulamaya konulmuş vergi yapıları ve vergi sistemleri, bireyleri ve firmaları vergiden kaçınma ve vergi kaçırma hususunda çaba harcamaya teşvik etmektedir. Bu şekilde, vergiler üretim ya da faaliyetlerden elde edilen malların, hizmetlerin ya da faktörlerin vergi-öncesi ve vergi-sonrası fiyatları arasında *"vergi takozu (tax wedge)"* meydana getirmekte ve bu vergi takozları farklı büyüklüklerde olduğunda nispi fiyatlar değişebilmektedir[136].

Vergi bireyler üzerinde subjektif ve objektif olmak üzere iki şekilde etkiye sahiptir. Verginin birey üzerinde bıraktığı vergi baskısı sonucunda meydana gelen psikolojik etkiler subjektif oldukları için ölçülememekte; bireyin geliri ile ödediği vergi tutarı arasındaki ilişki objektif özellikte olduğu için ekonomik bir değer olarak ölçülebilmektedir. Vergi yükü, sadece belli bir vergi tutarını göstermekle kalmamakta, bunun yanı sıra vergi ile üzerinden ödendiği gelir ve servet arasındaki ilişkiyi belirlemekte olup belirli bir dönem içinde devlet ve diğer kamu tüzel kişilerine yapılan ödemeler ile bu ödemeleri yapan vergi mükelleflerinin aynı dönem içindeki gelirleri arasındaki rakamsal ilişkinin tespit edilmesi biçiminde ortaya çıkmaktadır[137]. Hükümetlerin hem kamusal amaçları gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duydukları geliri sağlamak, hem de piyasa sonuçlarını etkileyebilmek açısından ekonomik faaliyetlerin bazen belirli bir miktar üzerinden (spesifik) bazense gelirin belirli bir yüzdesi biçiminde (advalorem) vergilere tabi tutulması ile vergi yükü

[135]Aşırı yük; bir vergiden kaynaklanan toplam refah kaybından ekonomik faaliyetin işleyişini bozmayacak şekilde aynı gelirin artırılmasından kaynaklanan refah kaybının çıkarılmasıyla elde edilen vergiden kaynaklanan net refah kaybıdır. Yansıma ise, verginin nihai olarak yerleştiği yerdir. Konu ile ilgili olarak bkz. Osman Pehlivan, "The Factors Affecting the Distribution of the Tax Burden in the Turkish Tax System", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1, 1997, s. 124.

[136]Willi Leibfritz, John Thornton ve Alexandra Bibbee, "Taxation And Economic Performance", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 176, OCDE/GD(97)107, OECD Publishing, Paris, Ocak 1997, http://dx.doi.org/10.1787/668811115745, (21.09.2008), ss. 33-34.

[137]İlhami Öztürk ve Ahmet Ozansoy, "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, ss. 198-199.

doğmaktadır. Uygulanan verginin türü ne olursa olsun piyasada tüketici ve üreticinin davranışlarını etkilemektedir. Ancak vergi yükünün tüketici ve üretici arasında hangi miktarlarla paylaşılacağı piyasada yer alan arz ve talep eğrilerinin eğimine bağlı olarak gerçekleşmekte ve vergi yükünün piyasada tüketici ile üretici arasında hareket etmesi *"verginin yansıması*[138]*"* olarak ifade edilmektedir[139].

Bir ülke içinde ödenen gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, vb. diğer tüm vergilerin toplam miktarı vergi yükü olarak tanımlanmaktadır. Kavram aynı zamanda, vergi mükellefinin ödediği vergi sebebiyle gelirinde meydana gelen net azalma olarak, ödenen vergi ile gelir arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Buna göre vergi yükü, ödenen vergi arttıkça artış göstermekte; ödeme gücü yani gelir arttıkça azalış göstermektedir[140].

Vergi yükü, ferdi ekonomi açısından vergi mükelleflerinin ödedikleri vergilerin gelirlerine olan oranını göstermektedir. Milli ekonomi açısından vergi yükü, vergi ve vergiye benzer kamu gelirlerinin GSMH'ya oranı olarak ifade edilebilmektedir. Merkezi bütçe vergilerine yerel vergilerin ve fonların vergi niteliğindeki gelirlerinin eklenmesiyle elde edilen büyüklüğün GSMH'ya veya GSYİH'ya oranlanması suretiyle elde edilebilen yüzde değer geniş tanımlı toplam vergi yükü olarak tanımlanabilmektedir. Bu orantının payına, uluslararası karşılaştırmalar gerektirdiği durumda, sosyal sigorta primlerinin-parafiskal gelirlerin de eklenmesiyle en geniş tanımlı toplam vergi yükü elde edilebilmektedir[141].

---

[138]Vergilendirme sürecinde üç yaklaşımın birbirinden ayırt edilmesi gerekmektedir. İlk olarak, bir vergi herhangi bir kişinin üzerine yüklenmektedir; ikinci olarak, bu vergi ilk kişi tarafından ikinci bir şahısa-kişiye aktarılabilmektedir; üçüncü olarak, vergi nihai olarak bu ikinci kişi tarafından üstlenebilmekte veya son olarak üstlenilen nihai yüklenicilere aktarılabilmektedir. Başlangıçta vergiyi ödeyen kişi ile nihai olarak verginin yükünü üstlenen kişi aynı kişi olmamaktadır. Vergi yükünün vergiyi ilk başta ödeyenden bir başkasına aktarılması süreci, *"verginin yansıtılması (shifting of the tax)"* olarak tanımlanırken, nihai vergi mükellefinin sonuçta yüklenmiş olduğu vergi miktarı ise *"verginin yansıması (incidence of the tax)"* olarak ifade edilmektedir. Verginin ödendikten sonra yansıtılsa bile, ilk ödeyen kişiler üzerindeki etkisini ifade etmek için *"verginin etkisi (impact of the tax)"* deyimi kullanılmakta; ancak bu deyim sıklıkla verginin yansımasıyla eşanlamlı olarak ifade edilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Edwin R. A. Seligman, "On the Shifting and Incidence of Taxation", **Publications of the American Economic Association**, Cilt: 7, Sayı: 2/3, 1892, ss. 7-8; Mehmet Özgen, **Dictionary of Tax Terms-Vergi Terimleri Sözlüğü: English-Turkish**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1997/343, Ankara, Temmuz 1997, ss. 120, 122, 198.

[139]Kemal Yıldırım, İlyas Şıklar ve İbrahim Bakırtaş, **Mikro İktisada Giriş**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları: Hünkar Ofset, Bursa, 2004, ss. 120-122.

[140]Ali Yavuz ve Serdar Çiçek, "Isparta İlinin Vergi Gelirlerinin Analizi Yoluyla Sosyo-Ekonomik Yapısı Üzerine Bir İnceleme", **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz-Aralık 2009, s. 168.

[141]Oğuz Oyan, "Ücretliler Üzerinde Vergi Baskısı", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 115.

Sosyal parafiskal yük; bütün ekonomide sosyal güvenlik kuruluşları tarafından tahsil edilen sosyal parafiskal gelir toplamının toplam primlere esas ücret ve maaş miktarına bölünmesi ile elde edilebilen bir orandır. Parafiskal yük kavramı *"toplam gayri safi sosyal parafiskal yük"*, *"kişi başına sosyal parafiskal yük"*, *"safi sosyal parafiskal yük"*, *"net sosyal parafiskal yük"*, *"gerçek sosyal parafiskal yük"* ve *"sektörel gayri safi sosyal parafiskal yük"* biçiminde farklı türlere ayrılarak incelenebilmektedir[142]. Vergi yükü; hükümet ve vergi mükellefleri tarafından vergi politikası tedbirlerini desteklemek veya reddetmek, vergi sistemindeki vergi uyumlaştırmasını savunmak ya da karşı koymak için kullanılmaktadır. Vergi, karşılıksız olarak mükelleflerden alındığı için ekonomik ve sosyal hayatta etkiler meydana getirmektedir. Vergi vasıtasıyla sektörler ve bireyler arasında gelir dağılımı dengesini sağlayabilmek ve ekonomide tam istihdamı gerçekleştirebilmek açısından vergi yükü önemli bir yere sahiptir. Uluslararası ekonomik ve mali hususların açıklanabilmesi ve ülkeler arasında karşılaştırma yapılabilmesi özellikle AB içinde ticaretin, sermayenin, işgücünün serbest dolanımı, eşit rekabet koşullarının kurulması vb. hususlar AB üyesi ülkelerde vergi yükü sorunlarının ele alınmasını gerektirmekte ve vergi uyumlaştırmasının önkoşulu haline gelmektedir[143].

Vergi yükünün artmasıyla bireylerin satın alma gücü azalmakta, tüketim harcamaları ve böylece refah seviyeleri düşmektedir. Aynı zamanda vergi oranlarındaki artış yatırımcıları verimli yatırımlardan üretken olmayan yatırımlara

[142]Toplam gayri safi sosyal parafiskal yük; toplam sosyal parafiskal gelirlerin sigorta primine esas olan toplam maaş ve ücretlere bölünmesiyle bulunmaktadır. Kişi başına sosyal parafiskal yük; sosyal güvenlik kuruluşlarına ödenen toplam sosyal parafiskal gelirlerle bunların matrahını oluşturan maaş ve ücretlerin sosyal güvenlik kuruluşlarına üye olanların sayısına bölünüp birbirine oranlanmasıyla elde edilmektedir. Safi sosyal parafiskal yük; net sosyal parafiskal yük (sosyal güvenlik kuruluşlarınca tahsil edilen toplam sosyal parafiskal gelirlerden, bu kuruluşların yapmış oldukları yardımlar düşüldükten sonra kalan kısmın toplam maaş ve ücretlere bölünmesiyle bulunmaktadır) ve gerçek sosyal parafiskal yük (sosyal parafiskal gelirlerin bütün etkilerini kapsayacak kadar geniştir ve hesaplanması son derece güçtür) olmak üzere iki şekilde incelenebilmektedir. Sektörel gayri safi sosyal parafiskal yük ise; belirli bir sektörde ödenen toplam parafiskal gelirlerin aynı sektördeki sigorta primine esas maaş ve ücretler toplamı içindeki payıdır. Konu ile ilgili olarak bkz. Haluk Egeli, **Parafiskalite ve Parafiskal Yükümlülükler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, Ekim 2005, ss. 64-66; Türkan Öncel, **Parafiskal Yükümlülükler**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3115, Güryay Matbaası, İstanbul, Haziran 1983, ss. 86-88.

[143]İsmail Türk, **Maliye Politikası (Amaçlar-Araçlar) ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, 3. Baskı, Doğan Yayınevi: Sevinç Matbaası, Ankara, Eylül 1975, ss. 69-70

yönelterek, istihdamı azaltmakta, iktisadi gelişimi yavaşlatmakta ve ekonominin rekabet gücünü olumsuz etkilemektedir[144].

OECD üyesi ülkelerde vergi yüklerinin hesaplanması ve vergilerin ekonomik faaliyetler üzerindeki etkilerinin belirlenmesi açısından *"nominal vergi oranları"*, *"vergi/GSYİH oranları"*, *"ortalama vergi oranları"* ve *"marjinal efektif vergi oranları"* şeklinde çeşitli hesaplamalar kullanılmaktadır[145]. Ülkeler arasında vergi yükünün karşılaştırılması açısından toplum geliri açısından belirleyici unsur GSYİH olmaktadır. OECD, vergi ve benzeri ödemeler açısından; genel bütçe gelirlerini, özel bütçeli idarelerin vergi benzeri gelirlerini, yerel idarelerin vergi, resim ve harç gelirleriyle genel bütçeden aldıkları payları, sosyal güvenlik katkı paylarını ve vergiye bağlı fon gelirlerini sınıflandırmasında esas almaktadır. Toplam vergi yükü; bu anlamda vergi ve benzeri ödemelerle toplum gelirleri arasında kurulan ilişkiyi ifade etmektedir[146].

---

[144]Esra Başkılıç, **Türkiye'nin Uluslararası Rekabet Gücü; Bazı AB Ülkeleri Kıyaslaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, Nisan 2006, s. 51.

[145]OECD'nin üyesi ülkelere ilişkin olarak ele aldığı en temel vergi yükü hesaplama yöntemi *"nominal"* veya *"kanuni (statutory)"* olarak adlandırılan vergi oranlarıdır. *"Nominal vergi oranları (nominal tax rates)"*; kısmen vergi indirimlerinin değerini belirleyebilmekte ve yeni yatırımlar konusunda karar alıcıları etkileyen önemli bir faktöre sahip olması nedeniyle birbirleriyle ilişkili olabilmektedir. Bir ekonomide hanehalkının ya da kurumsal sektörün vergi yükünü hesaplamada kullanılan ikinci yöntem; sektör tarafından ödenen vergilerden elde edilen toplam gelirin GSYİH'ya oranı olarak ifade edilmektedir. *"Vergi/GSYİH oranları(tax to GDP ratios)"*, sektörler hususunda kısıtlı bilgi sağlayabileceği için genellikle hanehalkının vergi yükünün belirlenebilmesi açısından GV/GSYİH veya kurumsal sektörün vergi yükünün hesaplanabilmesi açısından KV/GSYİH oranları kullanılabilmektedir. Hanehalkı ve şirketlerin vergi yüklerinin belirlenmesinde kullanılan üçüncü yöntem *"ortalama vergi oranları (average tax rates)"*dır. Ortalama vergi oranları, ödenen gerçek vergileri hesaba katması nedeniyle nominal vergi oranlarına göre kullanılması daha avantajlı bir yöntemdir. Aynı zamanda vergi/GSYİH oranlarına kıyasla daha dar tanımlı bir vergi tabanı kullandığı için üstün bir belirleyiciliğe sahiptir. Bir hanehalkının ortalama vergi oranını hesaplamak için birey tarafından ödenen tüm ilgili vergiler gelirin ekonomik tanımı (gelirin kaynak teorisi veya safi-net artış kuramına göre tanımlanması) ya da kanuni tanımı ile hesaplanan bireyin gelirine bölünmektedir. Vergi yükünün hesaplanmasında kullanılan diğer bir analiz türü *"marjinal efektif vergi oranları (marginal effective tax rates)"*dır. Marjinal efektif vergi oranları; yatırımcılar ve firmalar açısından, *"vergi-öncesi (pre-tax)"* ve *"vergi-sonrası (after-tax)"* oranlar arasında vergilendirmenin marjdaki getirinin *üzerinde* meydana getirdiği *"vergi takozu (tax wedge)"*nu hesaplamak için kullanılmakta ve yatırımların marjinal faydasının marjinal maliyetine eşit olduğu noktada yatırılan son para biriminin getirisi, yatırımların özel bir türü ya da karışımı (inşaat, makine, teçhizat, demirbaşlar, mal stokları vb.) göz önüne alınarak hesaplanmaktadır. Marjinal efektif vergi oranları; nominal vergi oranlarını da hesaba kattığı için vergi takozunu, *"vergi indirimleri (tax deductions)"*ni, *"vergi kredileri (tax credits)"*ni ve *"vergi teşvikleri (tax incentives)"*ni belirlemekte kullanılabilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. OECD, **Tax Burdens: Alternative Measures**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 2, OECD Publishing, Paris, Nisan 2000, http://www.sourceoecd.org/taxation/ 9789264181588, (23.09.2008), ss. 7-11.

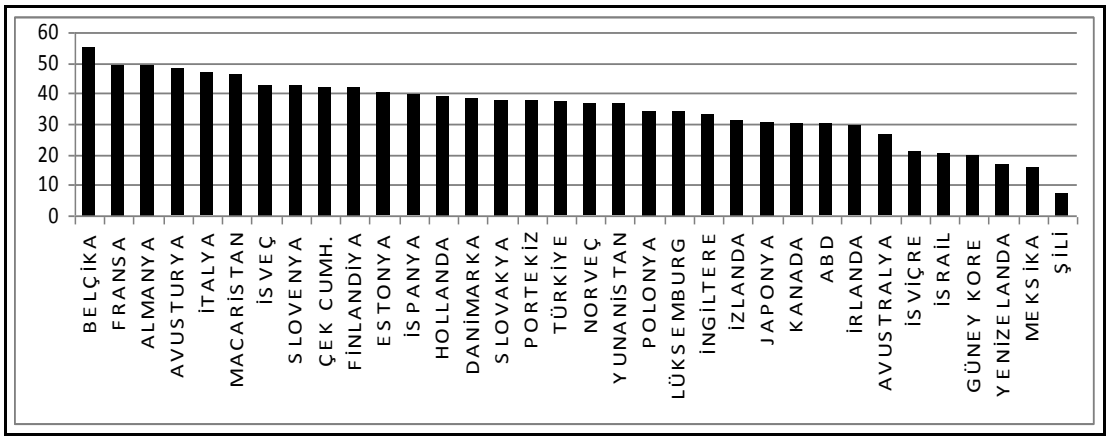
[146]Abdullah Tekbaş ve Gökhan Dökmen, "Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007, s. 198.

Bir ülkenin sosyal ve ekonomik gelişmişlik düzeyi ile toplam vergi yükü arasında yakın bir ilişki bulunduğu ifade edilmektedir. Vergi yükü yüksek olan ülkeler yüksek refah düzeyine sahip olmakta, vergi gelirlerinin yüksekliği sebebiyle bu ülkeler sosyal ve ekonomik niteliğe sahip altyapılarını kolay bir şekilde meydana getirebilmekte ve gelişmiş ülkeler yıllardan beri GSMH'nın % 40'ına yakın bir düzeyini vergi olarak almakta ve kamu harcaması olarak kullanmaktadırlar. İşgücü düzeyinde ise vergi yükünün azalması net ücret gelirlerinde bir artış sağlamaktadır. Ayrıca bu durum özellikle alt gelir gruplarında gelir dağılımını düzeltmekte ve çalışma ve istihdamı teşvik etmektedir[147].

İşçi kesiminin ödediği vergiler, onların ücretlerinin yüksekliğine ve aile yapılarına bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Yüksek ücret gruplarındaki aileler daha yüksek vergi öderken, çocuk sahibi aileler genellikle, çocuksuz ailelere nazaran daha düşük vergi ödemektedirler. Bazı ülkelerde çocuklu ailelerin aldıkları çocuk yardımları, onların ödemekte oldukları vergilerden daha yüksek olduğu için, bu aileler, vergi vermedikleri gibi, hükümetten net bir nakit katkı alabilmektedirler. Ailede çalışan tek bir işçinin, üretimde çalışan bir işçinin ortalama üçte ikisini kazanmakta olduğu bir durum açısından OECD üyesi ülkelerin en az 12'sinde, ailece hükümetten alınan yardımlar, ödenen vergilerden daha yüksektir[148]. Bunun yanı sıra, OECD üyesi ülkelerde 1975 yılından itibaren istikrarlı biçimde artan vergi yükünün, 2000 yılından sonra durduğu, hatta bir miktar azaldığı görülmektedir. Bu azalışta OECD üyesi ülkelerdeki gelir ve kurumlar vergisi indirimleri etkili olurken, sosyal güvenlik sisteminden kaynaklanan yükün azalmadığı görülmektedir[149].

[147]Biltekin Özdemir, "Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz-Aralık 2009, ss. 16, 22.
[148]TÜRMOB, "OECD Ülkelerinin Birçoğunda Ücretler Üzerindeki Vergi Yükü Azalıyor", **Bilanço**, Sayı: 67, 2002, s. 7.
[149]DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013): Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: DPT: 2734-ÖİK: 685, Ankara, 2007, s. 5.

Şekil 3: OECD Üyesi Ülkelerde İstihdam Üzerindeki Vergi ve Sosyal Güvenlik Yükleri (Bekar Bireylerin Ortalama Ücretlerindeki Ortalama Vergi Yükleri)



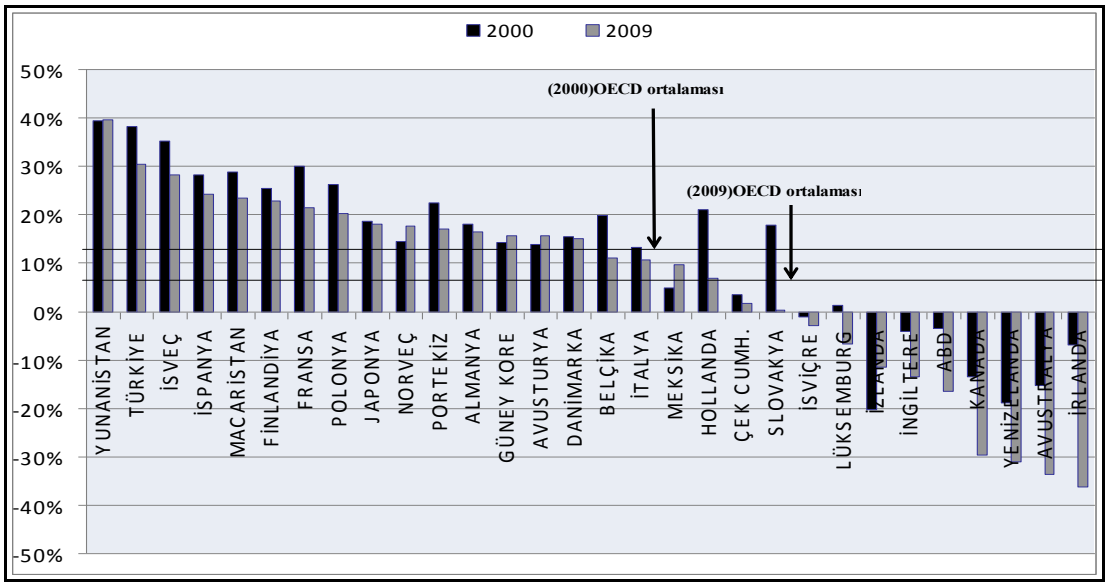
Kaynak: OECD, **Taxation and Employment**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 21, OECD Publishing, Paris, Ekim 2011, http://dx.doi.org/10.1787/9789264120808-en, (17.10.2011), (Taxation and Employment), s. 19.

Türkiye, istihdam üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik yükleri açısından OECD ülkeleri arasında ortalamaya yakın bir orana sahiptir. Şekil 3'e göre; OECD genelinde en düşük Şili (% 7) ve en yüksek Belçika (% 55) olmak üzere bekar bireylerin ortalama ücretlerinin % 100'üne karşılık gelen ortalama vergi yükü hesabında Türkiye'de kazançların % 37'sinin vergi ve sosyal güvenlik harcamalarına giderek vergi yükünü oluşturduğu görülmektedir. Şekil 4'e göre; iki çocuklu, tek maaşlı ailenin ortalama vergi yüklerine bakıldığında en düşük İrlanda (-% 38) ve en yüksek Yunanistan (% 40) olarak görülmekte; Türkiye ise sosyal aile yaşantısının bir sonucu olarak Yunanistan'dan sonra ikinci ülke olarak % 37-38'lik ortalamasını korumaktadır[150]. Türkiye'de vergi yükü orta gelirli hanehalkının ücret gelirleri üzerinde yoğunlaşmıştır. Diğer yandan vergi sisteminin gelişmiş olduğu OECD üyesi ülkelerde, FBMG düzeyleri yüksek olduğu için ve özellikle İskandinav ülkelerindeki sosyal refah devleti anlayışı gereği vergi yükü nispi olarak daha yüksek olmasına rağmen, vergi daha geniş bir tabana yayıldığı için adil bir vergi yükü dağılımı oluşturmaktadır[151].

[150]OECD, Taxation and Employment, ss. 18-19, 62.

[151]Nihat Işık ve Efe Can Kılıç, "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 17, 2009, ss. 153, 170.

Şekil 4: OECD Üyesi Ülkelerde İstihdam Üzerindeki Vergi ve Sosyal Güvenlik Yükleri (Tek Maaşlı 2 Çocuklu Ailelerin Ortalama Ücretlerindeki Ortalama Vergi Yükleri)



Kaynak: OECD, Taxation and Employment, s. 62.

Vergi benzeri yükümlülüklerin nisbi olarak ağırlaşan yükü, kanunilik ilkesine aykırı olmalarının yanında bu yükümlülüklerin vergi yükünün adil ve dengeli dağılımı ve mali güce dayalı eşitlik ilkelerine uygunlukları da sorgulanır hale gelmektedir[152].

2. Gelir Vergisi Türleri

Gelir vergisi mükelleflerinin elde ettikleri kazanç ve iratlar; tüm gelir kaynaklarının bir arada değerlendirilmesi ve bazı indirimlerin yapılmasının ardından tespit edilen net gelir toplamının vergilendirmeye tabi tutulabileceği gibi, birbirleriyle ilişkilendirilmeyerek ve birinin zararı diğerinin karından düşülmeksizin ayrı ayrı vergilendirilmesi yöntemlerinden her ikisi de farklı farklı ya da bir arada uygulanabilmektedir. Bu yöntemlerden ilki toplam gelir vergisi-üniter gelir vergisi, ikincisi ise sedüler gelir vergisi olup, her iki yöntemin bir arada uygulanma biçimine

[152]Ömer Faruk Batırel, "Vergi Dışı Merkezi Yönetim Yükümlülüklerinin Ağırlaşan Yükü (2003-2008)", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, s. 95.

ise karma-birleşik gelir vergisi denilmektedir. Karma gelir vergisinin uygulanması, sedüler veya üniter gelir vergilerine daha yakın bir niteliğe sahiptir[153].

Üniter gelir vergisi sisteminde, bir gerçek kişinin belirli bir dönemde çeşitli unsurlardan elde ettiği gelirler bir araya getirilmek suretiyle vergiye tabi tutulmaktadır. Toplanan gelirden varsa çeşitli unsurlardan oluşan zararlar indirilmek suretiyle kişinin gerçek manadaki gelirine ulaşılmaktadır. Toplam gelir vergileri olarak da ifade edilebilen üniter gelir vergisi sistemi ödeme gücünü hedef alan bir sistemdir. Çünkü ödeme gücüne ulaşmak için çeşitli unsurlardan doğan gelirlerin ve ortaya çıkan zararların bir arada ele alınması gerekmektedir. Sedüler gelir vergisi sisteminde ise, gerçek kişilerin belirli bir dönemde çeşitli unsurlardan elde ettikleri gelirler ayrı ayrı birbirinden bağımsız olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Sedüler gelir vergisi sisteminde herhangi bir unsurdan meydana gelen zarar diğer gelir unsurlarından indirilmemekte; çeşitli unsurlardan elde edilen gelirler ile ilgili olarak ayrı ayrı indirimler uygulanabilmektedir. Türkiye, Almanya ve ABD gelir vergileri üniter sisteme; geçmişte uygulanmış Fransa, İngiltere, İtalya ve Belçika gelir vergileri ise sedüler sisteme örnek olarak ifade edilebilmektedir[154].

a. Üniter Gelir Vergisi

"Üniter Gelir Vergisi (Unitary Income Tax)" sisteminde, vergi mükellefinin her türlü kazanç ve iratları bir araya getirilmek suretiyle vergiye tabi tutulmaktadır. Üniter gelir vergisinde vergilendirmeye konu edilen gelir; gelir vergisi mükellefinin kişisel, ailevi ve mali durumları da göz önüne alınarak indirimler yapıldıktan sonra, bir bütün olarak ve artan oranlı vergi tarifesine göre vergilendirilmektedir. Üniter gelir vergisi, gerçek geliri kavradıktan sonra, zararları da dikkate aldığı için vergilendirmede adalet ilkesine de uygun hareket etmektedir. Bunun yanı sıra, üniter gelir vergileri tek elemanlı veya çift elemanlı niteliğe sahip olabilmektedir. Tek elemanlı üniter gelir vergilerinde; gelir vergisi mükellefinin bütün kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratları toplanmakta ve önce tek oranlı bir tarifeye göre vergiye tabi

[153]Akdoğan, Gelir Vergisi, s. 55.
[154]TOBB, **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayınları No: Genel: 244; BÖM: 8, Aydoğdu Ofset, Ankara, 1992, s. 59.

tutulmaktadır. Eğer gelir vergisi mükelleflerinin geliri belirli bir tutarı aşarsa, bu defa ek olarak artan oranlı bir tarifeye daha tabi tutulmaktadır[155].

Tek elemanlı üniter gelir vergisinde, gelir vergisi mükellefinin tüm gelir kaynaklarından elde ettiği, kişisel ve ailevi durumlarına göre hesaplanan toplam safi gelirine artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktadır. Cermen tipi olarak ifade edilen tek elemanlı üniter gelir vergisi sistemi ilk kez İsviçre'de uygulanmış daha sonra 1891 yılında Prusya'da uygulanma olanağı bulmuş[156] ve Prusya'dan sonra Almanya ve diğer Batı Avrupa ülkelerinde yaygınlaşmıştır. Günümüzde gelir vergisinin uygulandığı ülkelerin büyük bölümünde ve Türkiye'de tek elemanlı üniter gelir vergisi sistemi uygulanmaktadır. Diğer yandan, çift elemanlı üniter gelir vergisinde ise, toplam safi gelirin vergiye tabi tutulması ikili bir tarife yapısının uygulanmasıyla gerçekleştirilmekte; farklı gelir unsurlarından elde edilen gelirler toplandıktan ve belirtilen esaslara göre toplam safi gelir tespit edildikten sonra, safi gelire önce tek oranlı bir tarife uygulanmakta ve mükellefin gelirinin belirli bir seviyeyi aşması durumunda ise; ayrıca artan oranlı bir vergi tarifesine tabi tutulmak suretiyle ek bir vergilendirme olan *"Üst-yapı vergisi (Sur-tax)"* söz konusu olmaktadır. Çift elemanlı üniter gelir vergisi *"Anglosakson Tipi Gelir Vergisi"* olarak da ifade edilmektedir. Ancak çift elemanlı üniter gelir vergisi sistemini

[155]Abdullah Kütükçü, "Üniter Gelir Vergisi Sistemi ve Ülkemizdeki Durum", **Maliye Dergisi**, Sayı: 111, Ocak-Şubat 1993, s. 14.

[156]Alman iktisatçı Gustav von Schmoller 1863 yılında; David Davidson'un 1889 ve Georg von Schanz'ın 1896 yılında ortaya koyacağı *"net servet artışı (accretion to net wealth)"* olarak ifade edilen vergiye tabi gelir kavramına temel teşkil edecek bir gelir tanımı önermek suretiyle adaleti hedefleyen bir vergilendirme ilkesi olarak ödeme gücü yaklaşımını işlevsel hale getirerek görüşünü bir adım ileriye taşımıştır. Buna göre; Gustav von Schmoller, gelirin vergilendirilmesini *"Yük Dağıtımı Hakkı (Lastenverteilungsrecht)"* olarak ifade ederken Adolph Wagner ise, gelirin vergilendirilmesini *"Müdahale Hakkı (Eingriffsrecht)"* olarak kavramsallaştırmıştır. Schmoller'in gelir kavramı; 1874/78 Saxon *(5. ve 6. yy.'larda İngiltere'nin bazı kısımlarını fetheden Cermen Kavimleri; bugünkü İngiltere'nin güneyine yerleşmişler ve Angluslar ile karışarak Anglosakson ırkını oluşturmuşlardır.)* GVK'nda tercih edilerek kabul edilmiş ve daha sonra ise 1891 Prusya GVK'nda yürürlüğe girmiştir. 1874/78 Saxon GVK, 1891 Prusya GVK için her hususta kayda değer bir model görevi görse de; Prusya GVK, gelir tanımını temel olarak Adolph Wagner'in tam anlamıyla farklı olan *"kaynak teorisi (source theory)"*ne dayandırmıştır. Böylece *"sedüler sistem (schedular system)"* olarak tanımlanan gelirin kaynağının kendi vergilendirme kapasitesini belirlediği sistemi benimsemiştir. Schmoller, Davidson ve Schanz'ın kavramı kendisinden sonra Anglo-Amerikan yazınında Schanz-Haig-Simons'un gelir vergisi kavramı olarak kabul edilen tanımlamaya tekabül etmektedir. Henry C. Simons, kapsamlı gelir tanımını daha önceki Haig ve Schanz'ın tanımlamalarına dayandırmıştır. Genel olarak, kapsamlı gelir; *"iki zaman noktası arasında bir bireyin ekonomik gücünde meydana gelen net artışın (vergi mükellefinin net servetinin artması) parasal değeri"* olarak tanımlanmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Ludwig Van Den Hauwe, "German Income Tax Policy Between Equity and Efficiency", **European Journal of Law and Economics**, Cilt: 5, Sayı: 3, 1998, ss. 268-269.

uygulayan İngiliz gelir vergisi sisteminde *"surtax"* uygulamasının meydana getirdiği idari ve mali sorunları ortadan kaldırmak amacıyla yapılan düzenlemeler sebebiyle tek ve çift elemanlı üniter gelir vergisi sistemlerinin uygulaması birbirine oldukça yaklaşmıştır[157].

Türkiye'de üniter gelir vergisine uygun olarak tüm gelirler toplanmakta, daha sonra vergiye tabi tutulmaktadır. GVK'nun 85. maddesi *"gelirin toplanması ve beyanı"* hususunu hükme bağlamış[158]:

> *"Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur. Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye dönemlerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile komanditeler hakkında da uygulanır."*

şeklinde düzenlemiştir.

Türk vergi sisteminin en önemli vergilerinden birisi durumunda olan gelir vergisinde, esas olan gelirlerin toplanması ve vergilendirmenin bu toplam üzerinden yapılmasıdır. Nitekim Türkiye'de 1950 yılından bu yana üniter gelir vergisi uygulanmaktadır. Bunun bir istisnası; 193 sayılı GVK'nda 1986 yılında 3239 sayılı Kanun'la getirilen menkul sermaye iratlarının hemen hemen tamamının gelirin toplanmasından çıkarılmasıyla gelir vergisinin üniter yapısı bozulmuş ve artan oranlı tarife uygulanamadığından, menkul sermaye iratları gibi önemli bir gelir kaynağından yeterli düzeyde vergi alınamamıştır. Daha sonra 1994 yılında çıkarılan 3946 sayılı Kanun'la menkul sermaye iratları, tekrar gelirin toplanmasına dahil edilmiş ve GVK'nda önemli değişiklikler yapılmıştır. Üniter sisteme dönülmesiyle menkul sermaye iratları da diğer gelir unsurları gibi artan oranlı vergi tarifesine göre vergilendirilmiş ve bu sayede hem vergilendirmede adalet sağlanmış hem de vergi gelirleri artırılmıştır[159].

---

[157]Fevzi Rifat Ortaç, **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.: Baran Ofset, Ankara, 2000, ss. 4-6.

[158]Gelir İdaresi Başkanlığı, "193 Sayılı GVK", http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028, (15.08.2012).

[159]Musa Örmeci, "Gelir Vergisinde Üniter Sisteme Geçiş", **Vergi Dünyası**, Yıl: XIII, Sayı: 60, 1994, ss. 3-4, 14.

b. Sedüler Gelir Vergisi

"Sedüler Gelir Vergisi (Schedular Income Tax)", bir bakıma üniter gelir vergisinin tamamen zıttı bir uygulama olmaktadır. Sedüler gelir vergisinde üniter gelir vergisinde olduğu gibi tüm farklı kaynaklardan elde edilmiş kazanç ve iratlar toplanarak vergiye tabi tutulmaz. Bu uygulamanın getirdiği doğal bir sonuç, gelir vergisi mükellefinin bir kaynaktan ortaya çıkabilecek zararı, başka bir kaynaktan elde edilebilecek gelire mahsup edilememektedir. Sedüler gelir vergisinde kazanç ve iratların her biri ayrı birer birim olarak *"Sedül (Schedule)"*lere ayrılarak vergiye tabi tutulmaktadır. Örneğin, ticari kazançlar, zirai kazançlar ve serbest meslek kazançları vb. kazançların her biri ayrı birer gelir kaynağı biçiminde ele alınıp vergiye tabi tutulmaktadır. Sedüler gelir vergisinde bahsi geçen kazanç ve iratlar ayrı ayrı vergilendirilirken, bu kazanç ve iratların miktarı belirli bir tutarı aşarsa; ayrıca tamamlayıcı nitelikte global bir vergi de tarh edilebilmektedir[160].

Şekil 5: Sedüler Gelir Vergisi

A Sedülü	B Sedülü	C Sedülü
Arsa, Arazi ve Bina	Ticari Amaçlı Orman Alanı Yönetimi	Menkul Kıymetler

D Sedülü
1. Kutu: Ticari Faaliyetlere İlişkin Kazançlar
2. Kutu: Mesleki Faaliyetlere İlişkin Kazançlar
3. Kutu: Vergisi Mahsup Edilmemiş Faizler
4. Kutu: Belirli Yabancı Menkul Kıymetlerden Elde Edilen Faizler
5. Kutu: İngiltere Dışındaki Malvarlıkları ve Servetten Kaynaklanan Gelirler
6. Kutu: Belirli Küçük İratlar
7. Kutu: Kısa Dönem Sermaye Kazançları

Kaynak: William E. Pritchard, **The Essentials of Income Tax**, 2. Edition, Polytech Publishers Ltd., Stockport: U.K., 1973, s. 9'daki bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

[160]A. Kadir Işık ve diğerleri, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi Yayınları: Başak Matbaacılık, Bursa, 2005, s. 80.

Sedüler gelir vergisinde; birbirinden farklı sedüller bulunmaktadır. Örneğin, İngiltere'ye ilişkin oluşturulan Şekil 5'deki sedüler gelir vergisi örneğinde A, B, C ve D olarak tanımlanmış sedüllerde arsa, arazi ve binalarla ilişkilendirilmiş A sedülü; kullanımı oldukça sınırlı olan ve ticari amaçlı ormanlık alanın yönetimiyle ilişkilendirilmiş B sedülü; krediler, borçlanmalar, hisse senetleri ve tahviller gibi menkul kıymetlerle ilişkilendirilmiş C sedülü ve 6-7 adet kutuya bölünmüş D sedülü bulunmaktadır. D sedülüne ilişkin 1. kutuda; ticari faaliyetlere ilişkin kazançlar, 2. kutuda; mesleki faaliyetlere ilişkin kazançlar, 3. kutuda; vergi mükellefi tarafından vergisi mahsup edilmemiş faizler ve diğer bazı küçük konular, 4. kutuda; belirli yabancı menkul kıymetlerden elde edilen faizler, 5. kutuda; İngiltere dışındaki malvarlıkları ve servetten kaynaklanan gelirler, 6. kutuda; başka yerde vergiye tabi tutulmayacak belirli küçük iratlar (en iyi bilinen uygulaması-eşyalı dairelerin kiraya verilmesi); ayrıca kısa dönem sermaye kazançlarını da içeren bir 7. kutu da bulunabilmektedir. D sedülü hariç diğer sedüllerde değişimler olabilmekte kimi zaman kaldırılıp kimi zaman da D sedülündeki kutulara aktarılabilmektedirler[161].

Sedüler gelir vergisinde, emek gelirlerinin vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi için sermaye gelirlerinden daha hafif vergilendirilmesi gerekçesiyle emek ve sermaye kaynaklı gelir unsurları birbirlerinden ayrı nispi oranlarda vergiye tabi tutulmaktadır. Emek ve sermayeye ilişkin ortak olan gelirlerde ise vergi yükü eşit dağıtılmaktadır. Sedüler gelir vergisinin gerekçesi; Fransa'da geçmişte uygulandığı üzere, global-üniter gelir vergisinin artan oranlılığının olumsuzluğunu *"üst-yapı vergisi (surtax)"* yöntemiyle ortadan kaldırmaktır. Günümüzde üniter gelir vergisi sistemi; gelir vergisinde imkan tanınan teşvik türlerinin artması, belirli gelir unsurlarında vergi kaçakçılığı olanaklarının fazla olması, *"bütünleşen sermaye piyasaları"* sonucunda ülkeler arasında sermaye gelirlerinin birbirlerinden ayrı vergiye tabi tutulmaları zorunluluğu sedüler gelir vergisininin uygulama alanını artırmıştır[162]. Sedüler gelir vergisi sisteminin objektif niteliğe sahip olması, yani gelir vergisi mükelleflerinin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate almaması, her sedülün ayrı ayrı vergiye tabi tutulması ve artan oranlılık açısından uygun olmaması, vergi adaleti açısından olumsuz etki meydana getirmektedir. Diğer yandan sedüler gelir

[161]Pritchard, s. 9.
[162]Ömer Faruk Batırel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No: 24, Sena Ofset, İstanbul, Aralık 2007, s. 124.

vergisinin; sedüllere, niteliklerine göre farklı oranlar uygulayarak ayırma kuramını kolaylıkla gerçekleştirebilmesi ve her gelir unsurunun kendisine uygun tahakkuk ve tahsil usulüne göre ele alınması vb. olumlu yönlere sahip olduğu ifade edilebilmektedir[163].

c. Karma (Birleşik) Gelir Vergisi

Karma gelir vergileri, sedüler sistemin ortaya çıkardığı bazı sakıncaları belirli bir aşamada giderebilmek açısından getirilmiş olan bir uygulama şeklidir. Karma gelir vergisi uygulamasında, çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirler sabit oranlı ve ayrı tarifelere tabi tutularak vergilendirilmektedir. Vergilendirme bu şekilde gerçekleştirildikten sonra toplam gelir; tekrar artan oranlı bir tarifeye tabi tutulmakta ve ikinci kez vergilendirilmektedir[164].

3. Gelir Vergisi Sistemleri

Vergi sistemi, bir ülkede belirli hedeflere ulaşabilmek açısından belli kurallara göre düzenlenmiş olan vergiler topluluğunu ifade etmekte ve toplumdaki değişikliklere paralel bir şekilde değişmekte ve gelişmektedir. *"Bir ülkede belirli bir dönemde uygulanan vergi, resim, harç vb. mali yükümlülüklerin bütününden meydana gelen organik yapı"* vergi sistemi olarak tanımlanmaktadır. Bir ülkenin kendine has bir vergi sisteminin olması, o ülkenin vergilendirme yetkisine sahip olmasına ve bu yetkinin parlamento tarafından kullanılabilmesine bağlıdır[165]. Vergi sistemleri ülkelerin siyasi, ekonomik, hukuki ve sosyal yapılarına göre değişik biçimler alabilmektedir. Bunun yanı sıra, ülkelerin vergi sistemleri zaman içinde değişik faktörlerin etkisiyle de değişime tabi olabilmektedirler. Vergi sistemi, uygulamada *"vergi mevzuatı"*, *"vergi yönetimi-idaresi"* ve *"vergi mükellefi"*, olmak üzere üç temel yapıdan meydana gelmekte ve vergi sisteminin fonksiyonlarını

[163]Akdoğan, Gelir Vergisi, ss. 55-56.
[164]M. Kâmil Mutluer, "Gelir Vergisiyle İlgili Bilgiler ve Mükellefiyet", **Türk Vergi Sistemi**, (Ed. Fethi Heper), 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri, Eskişehir, Ağustos 2004, s. 4.
[165]Mehmet Tosuner, **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., İzmir, Ocak 1989, ss. 1, 23, 123.

gerçekleştirebilmesi için adil kanuni düzenlemelerle birlikte etkin bir vergi yönetiminin ve denetiminin de sağlanması gerekmektedir[166].

Vergi sistemi, vergi kanunlarından meydana gelen ilkeler topluluğu olduğu için, vergilendirme ilkelerinin birbirine bağlı ve uyumlu olması gerekmektedir. Bir ülkede siyasi, ekonomik ve teknolojik gelişmelere bağlı olarak vergi kanunlarında yapılacak düzenleme ve değişikliklerin vergilendirme ilkelerinin birbirine uyumunu bozmaması gerekmektedir. Aksi takdirde vergi sistemi bozulmakta ve vergi kanunları vergi sisteminden ziyade çok sayıda vergi kanununu meydana getirmektedir[167].

Farklı dönemlerde vergi kanunlarında yapılan köklü değişiklikler, yeni vergilerin yürürlüğe konulması, bazı vergilerin yürürlükten kaldırılarak yerine yeni vergilerin getirilmesi, değişen ekonomik hayata ve toplumsal yapıya göre vergi sisteminin geliştirilmesi olarak ifade edilebilmektedir. Çünkü vergi sisteminin işleyişi, çok sayıda vergi mükellefinin ve vergi uzmanının katılımına ve oldukça yüksek bir bütçeye gerek duymaktadır. Gelir vergisi sisteminin tek başına işlev görmesinin temel maliyeti, hükümet tarafından taşınan idari maliyetleri ve gelir vergisi mükeleflerinin kabul ettiği finansal maliyetleri içermekte ve bu maliyet vergilendirmenin ekonomik faaliyetleri saptırıcı maliyetlerine bağlı olarak yükselmektedir. Maliyetlerin büyüklüğüne nazaran önemli diğer bir konu ise, çeşitli vergileri yönetmenin kolaylığının vergi sistemlerinin optimal yapısı açısından kritik etkilerinin olmasıdır[168].

Vergi sisteminin başarısı; içsel ve dışsal etkenlere bağlıdır. Bunlar[169]:

> *"Vergi sisteminin kendisinden kaynaklanan içsel nedenler; vergi kanunlarında sıklıkla esasa yönelik değişiklikler yapılarak vergilerin kapsam ve yapılarının belirlenmesinde uyulması gereken vergileme ilkelerine uyulmaması, vergi oranlarının yüksek olması, verginin tabana yayılamaması ve belirli kesimlerin üzerinde yoğunlaşması, vergi planlaması yapılmasını engelleyen geçmişi esas alan vergi kanunlarının çıkarılması, vergi ve parafiskal gelirlerin ağırlığı sebebiyle ücretlerin asgari ücret düzeyinde gösterilmesi, vergi kanunlarının kapsamlı ve belirgin olmaması, mevzuatın karmaşık olması, belge*

[166]Zeynep Arıkan, "Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, 2005, ss. 151-152.
[167]Kazım Yılmaz, "Teknolojik Gelişmeler, Vergi Sistemimiz ve Ücretlerin Gelir Vergisi", **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 59, 1997, s. 74.
[168]Joel Slemrod, "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", **The Journal of Economic Perspectives**, Cilt: 4, Sayı: 1, 1990, s. 168.
[169]DPT, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: DPT: 2597-ÖİK: 608, Ankara, 2001, ss. 12-19.

düzeninin etkin yürütülmesini sağlayacak düzenlemelerin yetersizliği, vergi sisteminin yeterli oto-kontrol mekanizmalarına sahip olmaması ve vergi sisteminin ekonomik, ticari ve teknolojik gelişmeler karşısında yetersiz kalması; dışsal nedenler ise genellikle; verginin meşruiyeti, vergi mükellefi-vatandaş bağlantısı, vergi-kamu finansman açıkları ilişkisi, enflayon ve kayıt dışı ekonominin varlığı"

vb. mahiyette vergi sisteminin başarısını etkileyen olumsuz etkenler olarak sayılabilmektedir.

Bu nedenlerle ideal bir vergi sisteminin; öncelikle adil olması gerekmektedir. Yani vergi sistemi hem herkese eşit bir şekilde uygulanmalı hem de vergi yükü bakımından optimum düzeyde olmalıdır. İkinci olarak, vergi sistemi basit uygulanabilir ve hazine açısından verimli olmalıdır. Üçüncü olarak ise, vergi sistemi ekonomik gelişmeye engel olmamalıdır. Günümüzde vergi sistemleri, genellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi gibi gelir üzerinden alınan vergileri; KDV gibi genel nitelikte, özel tüketim ve satış vergileri gibi özel nitelikte tüketim ve harcamalar üzerinden alınan vergileri; emlak, veraset ve intikal vb. malvarlığını oluşturan servet vergilerini kapsamaktadır[170].

Geleneksel kamu maliyesi, iyi bir vergi sisteminin ekonominin üretim kapasitesini sekteye uğratmadan ya da mevcut kapasiteyi azaltmadan ekonomik büyüme ile uyumlu hareket etmesi gerektiğini ifade etmektedir. İyi bir gelir vergisi sistemi etki alanını büyüterek ekonomik büyümeyle etkileşim halindedir. Ekonomik büyümeye karşı gelir vergisi sisteminin verdiği tepkiler esneklik olarak tanımlanmaktadır. Esnek bir gelir vergisi sistemi, ekonominin büyüme eğilimine girdiği dönemlerde vergi gelirlerini ekonominin gidişatından daha hızlı bir şekilde artıran vergi sistemidir[171].

Bunun yanı sıra, çağdaş vergi sistemleri mal, sermaye ve işgücünün ülkeler arasındaki mobilitesinin nispeten daha az olduğu dönemlerde oluşturuldukları için, OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerinin kapalı ekonominin izlerini taşıdıkları belirtilebilmektedir. Diğer yandan yaşanan küreselleşme üretim faktörlerinin mobilitesinin artmasına sebep olduğu için ülkelerin vergi sistemleri üzerinde *"oran"*, *"matrah"*, *"vergi yükünün dağılımı"*, *"vergi gelirleri"* ve *"vergilendirme kapasitesi"* gibi hususlarda önemli değişimler meydana getirmiştir. Küreselleşen

[170]M. Çetin Hacıosmanoğlu, "Vergi Sistemleri Etkinliklerini Yitiriyorlar mı?", **Vergi Dünyası**, Yıl: XVI, Sayı: 191, 1997, s. 3.

[171]Coşkun Can Aktan, **Perspectives on Economics, Politics and Ethics: Selected Essays**, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, Mart 2005, s. 35.

dünyada meydana gelen vergi rekabetinden ötürü, birçok ülke gelir vergisi oranlarında indirime giderek ve gelir vergisi tarifelerindeki dilim sayılarını azaltıp tarife dilim aralığını daraltarak üniter gelir vergisi sisteminden uzaklaşmış ve fiili anlamda sedüler vergilendirme ön plana çıkmıştır[172].

Diğer yandan ifade edilmesi gereken ülkelerin vergi yapılarında meydana gelen değişimler küreselleşmeden ziyade ülke içindeki faktörlere bağlı olarak da meydana gelebilmektedir. Arz-yönlü yaklaşıma göre; mal ve emek vb. sermayeye kıyasla daha az mobil vergi matrahlarından alınan gelir vergilerinin payının artırılıp, sermaye üzerinden alınan vergilerin payının azaltılması, uluslararası vergi rekabeti açıklamasından farklı olarak, tamamen ülke içi vergi politikasına bağlı olarak iktisadi büyümeyi artırmayı hedeflemektedir ve vergi yapılarında oluşan değişimler bu politikalara göre düzenlenmiş vergi sistemlerinin işleyişi sonucunda ortaya çıkabilmektedir[173].

Uluslararası gelir vergisi sistemleri günümüzde temel olarak; *"global-üniter-kapsamlı (comprehensive)"* gelir vergisi sistemi olarak tanımlanan tüm gelirlerin toplanması usulü, *"çift-ikili (dual)"* gelir vergisi sistemi olarak ifade edilen ve vergilendirme rejiminde emek gelirlerinin artan oranlı bir tarifeye göre vergilendirildiği, sermaye kazançlarının ise genel olarak düz oranlı ve en düşük tarife diliminden vergiye tabi tutulduğu yaklaşım ve *"düz-tek oranlı gelir vergisi (flat income tax)"* olarak adlandırılan ve tüm gelirlerin tek ve düşük bir oranda vergilendirildiği sistem olmak üzere üçe ayrılabilmektedir. Türkiye'de 193 sayılı GVK ile üniter gelir vergisi sistemi kabul edilmiş olmasına rağmen, ekonomi ile uyumsuzluğu, üniter sistemden sapmalara neden olmuştur. Bunun yanı sıra, 01.01.2006'da yürürlüğe giren geçici 67. madde ile Türkiye'de ikili gelir vergisi sistemine geçişin adımları atılmış; ancak tam ikili sisteme geçişin kademeli ve zaman alıcı olduğu belirtilebilmektedir. Tek oranlı vergi sistemi ise özellikle Doğu Avrupa ülkelerinde yaygın uygulama alanı bulmuş bir sistemdir[174].

---

[172]Tülin Canbay, **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim: Antikçağdan Günümüze**, 1. Baskı, Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Bursa, Ekim 2009, ss. 89-90, 93.

[173]Şahin Akkaya, **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti**, Filiz Kitabevi: Fakülteler Matbaası, İstanbul, Eylül 2005, ss. 30-31.

[174]Mustafa Uysal, "Gelir Vergisinin Yeniden Yapılandırılmasından Beklentiler", **Yaklaşım**, Yıl: 14, Sayı: 163, 2006, s. 14.

a. Kapsamlı Gelir Vergisi Sistemi

"Kapsamlı Gelir Vergisi (Comprehensive Income Tax)[175]*"*; ücret gelirleri, her türlü faiz, sermaye ve işletme gelirleri vb. bir kişinin elde ettiği her türlü gelirin toplanması ve daha sonra bütün kaynakların bir araya getirilmesi suretiyle oluşan toplam gelirin artan oranlı tarifeye tabi tutularak vergilendirilmesini ifade etmektedir. Bu sistemde yalnızca tüm gelirler toplanmakta ve aynı şekilde ele alınan bütün farklı türlerdeki gelirler vergiye tabi tutulmaktadır. Schanz-Haig-Simons gelir vergisi olarak da ifade edilebilen bu vergi mükellefiyeti biçimi 1940'lı yılların sonlarından başlayarak 1990'lı yılların ortalarına kadar bir *"vergi mükellefiyeti cüzdanı"* olarak genel kabul görmüştür. Kapsamlı gelir vergisi aslında, gelirin vergilendirilmesinde tam olarak ulaşılması istenen nokta konumundadır. Çünkü burada toplam geliri aynı olan iki kişinin aynı vergiyi ödemesiyle birlikte vergilendirmede eşitlik ve adalet sağlanmakta ve bu da tercih edilen bir durum olmaktadır[176]. Kapsamlı gelir vergisi kavramı, Türkiye'de genel kabul görmüş ve literatürde yaygın kullanım alanı bulmuş üniter gelir vergisi ile aynı anlama ve aynı kapsama sahiptir. Yani açıklamalarda kullanılan kapsamlı gelir vergisi aslında üniter gelir vergisinin yerine kullanılmaktadır.

Kapsamlı gelir tanımlamasının ortaya çıkışı, ABD Anayasası'nda 16. Kanun Değişikliği (The Sixteenth Amendment) olarak bilinen Kanun'un, ABD Kongresi'ne

[175]Kapsamlı gelir vergisi; bireylerin, tüm kaynaklardan elde ettikleri gelirlerini ayrı ayrı parçalar olarak değil bir bütün olarak değerlendirmek suretiyle bu toplamın oldukça yüksek artan oranlı bir tarifeye tabi tutularak vergilendirilmesi olarak ifade edilebilmektedir. Georg von Schanz ve David Davidson gibi Alman ve İsveçli iktisatçılar tarafından ortaya atılan ve Robert M. Haig ve Henry C. Simons gibi ABD'li iktisatçılar tarafından geliştirilen kapsamlı gelir vergisi yaklaşımı vasıtasıyla; yüksek marjinal vergi oranlarının caydırıcı etkilerinin önemsiz olduğunun görüldüğü ve gelir dağılımının büyüyen bir sorun olduğu durumda gelir vergisi sisteminin hem gelir amaçlarını hem de adalet amaçlarını bir arada gerçekleştirebileceği varsayılmaktadır. Bu varsayım özellikle Büyük Buhran döneminde (1929 sonrası) ve 1933-1936 yılları arasında ABD'de Başkan Franklin D. Roosevelt döneminde mevzuat paketi olarak uygulamaya konulmuş ve New Deal olarak adlandırılan; işsizler ve fakirler için *"Yardım (Relief)"*, ekonominin tekrar normal seviyelerine döndürülebilmesi için *"İstikrar-İyileştirme (Recovery)"* ve *"Reform"* programlarını kapsayan ekonomik istikrar planında ve II. Dünya Savaşı öncesinde önerilmiş ve ABD'de II. Dünya Savaşı'nın finansmanında faydalanılan, çok yüksek artan oranlı vergi tarifeleri olan ve oldukça popüler olan kapsamlı gelir vergisi sistemi *"en adil vergi (the fairest tax)"* olarak 1970'li yıllara kadar genel kabul görmüştür. Konu ile ilgili olarak bkz. Vito Tanzi, "The Role of the State and Public Finance in the Next Generation", **OECD Journal on Budgeting**, Cilt: 8, Sayı: 2, 2008, s. 2; Wikipedia, "New Deal", http://en.wikipedia.org/wiki/New_Deal, (16.10.2012).

[176]Maliye Hesap Uzmanları Kurulu, **62. Kuruluş Yıldönümü Etkinlikleri Çerçevesinde Düzenlenen "Gelir Vergisi Reformu" Konulu Panel Kitabı**, 29.05.2007, Maliye ve Hesap Uzmanları Vakıf Yayınları No: 24, Ankara, 2007, ss. 50-51.

vergilendirme yetkisini *"gelirler hangi kaynaktan elde edilirse edilsin (incomes, from whatever source derived)"* olarak vermesiyle gerçekleşmiştir. Robert M. Haig gelir tanımını yaparken hem bazı iktisatçıların kavramsal yaklaşımlarından hem de ABD GVK'nundaki bu tanımdan hareket etmiştir[177]. Bu noktadan hareketle gelir; *"bir bireyin belirli bir dönemde isteklerini karşılama gücündeki artış ya da büyüme olmakta ve böylelikle bireyin isteklerini karşılama gücü (a) paranın kendisi ya da (b) para olarak değerlendirebileceği herhangi bir şeyden meydana gelmektedir"*. Diğer bir deyişle, gelirin tanımı;*"iki zaman noktası arasında bir bireyin ekonomik gücünde meydana gelen net artışın parasal değeri veya bir bireyin para ya da para olarak değerlendirebileceği ekonomik gücüyle belirli bir dönemde isteklerini karşılama gücündeki artış ya da büyümedir"*[178]. Henry C. Simons, Robert M. Haig'in tanımını geliştirerek; *"kişisel gelirin, bir dönem boyunca tüketimin değeri ile tasarruflardaki net artışın toplamı olduğunu ve vergiye tabi kişisel gelirin, mali yıl boyunca yapılan tüketimin piyasa değeri ile tasarruflardaki net değişimin toplamına eşit olması gerektiğini yani vergiye tabi gelirin, harcanmaya ya da kullanıma ayrılmamış toplam kişisel kazanca ya da kazançtaki artışa eşit olarak belirlenmesi ve sermayenin*

[177]Robert M. Haig, gelir kavramını geliştirirken bazı yazarların gelir tanımlarından yararlanmıştır. Örneğin; Harvard Üniversitesi'nden Frank William Taussig, gelir tanımını; *"tüm üretim aslında faydaların oluşturulmasından meydana gelmektedir, böylece bütün gelir ya faydalarda meydana gelmekte ya da faydaların tatmin düzeyinde oluşmaktadır. Ekonomik malların kendileri tükenebilir değildir; ancak ihtiyaçları karşılama düzeyinin sonuna gelmeleri anlamında kullanılmaktadır. Gıda, giyim, mobilya vb. fiziksel geliri elde etmek için faydaları yansıtmaktadırlar"* ve *"ekonomik araştırmanın hemen hemen tüm amaçları için, bir ifade ile yetinmek gerekirse ve bu ifade ölçüm çabası gerektiriyorsa bu kavram fayda değil parasal gelir olmalıdır. Fayda ilkesinin reddedilmesinin temel sebebi ise kendi içinde yatmaktadır; çünkü toplam fayda ve tüketici fazlası ölçülemeyebilir"* şeklinde yaparken; Yale Üniversitesi'nden Irving Fisher, gelir tanımını; *"gelir faydalardan oluşmaktadır ve yine belirli bir dönemdeki faydalar akımı gelir olarak adlandırılmaktadır"* biçiminde gerçekleştirmiştir. Wisconsin Üniversitesi'nden Richard Theodore Ely, gelirin tanımını; *"servet, belirli bir zamanda malların elde stoklanması anlamına gelmektedir. Diğer taraftan, gerçek gelir; bir dönem boyunca maddi şeylerin veya kişisel hizmetlerin kullanımından elde edilen isteklerin tatmin düzeyini ifade etmektedir"* ve *"parasal gelir her ne kadar popüler konuşma dilinde ve birçok ekonomist tarafından literatürde ihtiyaçların karşılanması için harcanmasına veya tasarruf edilmesine göre paranın net-safi miktarı olarak kullanılsa da mutlaka, muhtemelen tüketilen malların ve faydalanılan hizmetlerin değerini ifade etmelidir"* diye değerlendirirken; Columbia Üniversitesi'nden Edwin Robert Anderson Seligman, gelir tanımını; *"aslında istek duyulan şeyler faydalarından dolayı talep edilmektedir. Bu faydalar yalnızca birbirini takip eden bir dizi memnuniyet duygusu biçiminde açıklanabilmektedir. Bu memnuniyet duyguları ise gerçek gelirdir"* şeklinde yapmıştır. Cambridge Üniversitesi'nden Alfred Marshall'ın, gelir tanımı ise; *"kendi giysilerini yapan bir kadın veya kendi bahçesini kazan bir adam ya da kendi evini onaran bir adam, aynen işi yapmak için tutulan bir terzi, bahçıvan veya marangoz gibi gelir elde etmektedir. Bilimsel amaçlar için, eğer gelir kavramı yalnız başına her zaman toplam reel gelir anlamına gelseydi bu açıklama en iyisi olurdu"* biçiminde ifade edilebilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Robert M. Haig (Ed.), "The Concept of Income: Economic and Legal Aspects", **The Federal Income Tax**, Columbia University Press, New York: USA, Ocak 1921, ss. 2-5.

[178]Haig, ss. 7, 27.

değerinde meydana gelen artışların kişisel gelir ve kişisel tasarrufa dahil edilerek vergilendirilmesi" gerektiğini belirtmiştir. Simons'a göre kişisel gelir; *"belirli bir dönem başı ve dönem sonu arasında mülkiyet haklarının birikim değerindeki değişme ile tüketimde kullanılan hakların piyasa değerinin cebirsel toplamı"* olarak tanımlanabilmektedir. Artış-tipi kişisel gelir vergisi genellikle *"ideal gelir*[179]*"* ya da *"kapsamlı gelir"* olarak tanımlanmaktadır[180].

Vergi tabanını genişletici yaklaşımlardan en önemlisi hiç kuşkusuz Schanz-Haig-Simons'un gelir tanımı olmaktadır. Buna göre, bir birey vergiye tabi ekonomik bir ünite olarak hayata başlamaktadır. Bu açıklamanın amaçları açısından; bireyin doğduğunda hiçbir kazanılmış mülkiyet haklarına sahip olmadığı ve sıfır tüketim gücü ile hayata başladığı varsayılmaktadır. Birey, hayatı boyunca servetindeki net artışları elde edebilmekte ve ücret, faiz, karpayı-temettü, mülk değerindeki artış, miras ve devlet transferlerinden faydalanabilmekte ve böylece birey, hayatı sona erdiğinde para cinsinden ifade edilebilen bir servet birikimine sahip olabilmektedir. Bu miktara ek olarak, birey tarafından hayatı boyunca gerçekleştirilen servet transferleri ile bireyin hayatı boyunca tüketimde kullandığı hakların piyasa değerlerinin toplanması bireyin toplam gelirini yansıtmaktadır. Hükümetin ulusal bütçe amaçları açısından ve gelir vergisinin tarh edilebilmesi ve ödenebilmesi için bu

[179]İki ideal türde gelir vergisi söz konusudur; bunlardan ilki bütün gelir türlerini birlikte ve eşit bir şekilde vergiye tabi tutan gerçekten kapsamlı bir gelir vergisi ve ikincisi sermayenin getirisini vergi dışı tutan doğrudan harcama vergisidir. Sermayenin getirisini vergiye tabi tutmanın oldukça maliyetli olduğu varsayımı altında; iki ideal türdeki verginin siyasi anlamda kabul gören biçimlerinin birbirinden oldukça farklı vergi oranı tarifeleri bulunmaktadır. Politik karar alıcılar, gelir vergisini ideal türe yakın olarak belirlemek istediğinde vergi oranlarının daha *"ılımlı (moderate)"* olması gerekmektedir. Bu takdirde, marjinal gelir vergisi oranları ortalama seviyeye düşürülmelidir. Gerçekte, kademeli tarife ile sermaye gelirinin vergiye tabi tutulmasının idari kısıtları nedeniyle gerçek bir kapsamlı gelir vergisi temel bir vergi indirimine sahip olan veya olmayan tek oranlı bir vergi olacaktır. Diğer yandan, politik karar alıcılar harcama vergisi modelini uyguladıklarında; sermaye getirileri vergi dışı tutulduğu için artan oranlı vergi yapısı, daha düşük ekonomik etkinlik maliyetleri ile karşılacaktır. Bunun yanı sıra, normal sermaye getirilerinin üstünde kalan miktarların ve ücret gelirlerinin daha artan oranlı bir vergiye tabi tutulması vergilendirmede adalet ve gelir amaçları açısından bu muafiyeti telafi etmek açısından gerekli olacaktır. Sermaye gelirinin vergilendirilmesi hususunda gerçek dünya kısıtları göz önüne alındığında; politika karar alıcıları tasarruf ve yatırım yapısına müdahale etmeyen *"piyasa-uyumlu (market-conforming)"* bir gelir vergisi uygulamak istediklerinde tek oranlı bir gelir vergisi ile artan oranlı bir harcama vergisi arasında seçim yapmak zorunda kalacaklardır. Konu ile ilgili olarak bkz. Steffen Ganghof, **The Politics of Income Taxation: A Comparative Analysis**, 1. Edition, European Consortium for Political Research (ECPR) Monograph Series Press, U.K., 2006, ss. 25-27.

[180]Andrews, s. 1114.

toplam gelir, yıllık hesap dönemleri için tahsis edilmelidir[181]. İyi bir gelir vergisi muhasebesi ve gelir vergisi usulü için öncelikle tutarsızlıklardan arındırılmış kapalı bir sistem olmalı ve bu sistem hiçbir koşulda esnetilmemelidir. Herhangi bir gelir unsuru gelir vergisi sisteminin dışında tutulmamalı ve göreceli tüm gelirler dikkate alınmalıdır. Diğer yandan, sermaye geliri üzerinde indirilmiş vergi oranları ve muafiyetler uygulanması ve ücret dışı yan ödemeler üzerinde hiç vergi olmaması ya da düşük oranda vergi olması, geniş anlamda tanımlanan gelir üzerine uygulanan artan oranlılığın etkisini azaltmaktadır[182]. Bunun yanı sıra, gelir vergisinin artan oranlılığı, üst marjinal vergi oranları üzerindeki vergi indirimleri ve vergi kesintilerine bağlı olarak azalmaktadır. Mülk gelirleri ve ücret gelirleri arasındaki ayrımın net yapılmaması halinde; gerçek usulde vergilendirilen ticaret erbabının kazancı ile pay sahipleri, ortaklar ve hissedarların geliri eşit olarak ele alınmaktadır. Bu şekilde, vergi sistemleri varlıklı vergi mükelleflerine daha fazla avantaj sağlar

[181]Charles O. Galvin, "First Lecture", **The Income Tax: How Progressive Should It Be?**, (Ed. Charles O. Galvin ve Boris I. Bittker), American Enterprise Institute for Public Policy Research, Second in the Third Series of Rational Debate Seminars Sponsored by the American Enterprise Institute held at The Madison Hotel, Washington, D.C.: USA, Temmuz 1969, ss. 5-6.

[182]Geçmişte, çoğu vergi politikası danışmanları gelir vergisini vergi evreninin merkezi olarak görmekteydi. Kapsamlı gelir vergisi, ödeme gücünü en iyi şekilde açıklayabilen bir sistemdir. Bu nedenle, geçmişte gelişmekte olan ülkeler için (gümrük vergileri, ihracat vergileri, gider vergileri, genel satış vergileri vb.) tüketim üzerinden alınan vergilerin yerine gelir üzerinden alınan vergilerin konulması vergi politikasının hedefleri arasındaydı. Bu yüzden hem gelirin yeniden dağılımını sağlamak hem de ekonomik büyüme oranından daha yüksek bir oranda kamu harcamalarının genişlemesine imkan tanıyan vergi gelirlerinin yeterli hızda artışını sağlamak için kapsamlı artan oranlı bir gelir vergisi önerilmekteydi. Gelişme yolunda olan ülkelerin karşılaştıkları temel zorluklardan ilki iyi bir kapsamlı artan oranlı gelir vergisine uyum sağlamak ve ikinci olarak, devletin maliyetini ödeme güçlerine uygun olarak toplum üyeleri arasında yayacak yeterince etkili bir vergi idaresini uygulamaya koymaktır. Pek çok ülkede, vergiye tabi gelir arttıkça vergi oranları artar mantığıyla gelir vergisi artan oranlı bir yapıya sahiptir. Gelir vergisinde genellikle onu ödeyen bireyler tarafından vergiyi doğuran olay meydana getirildiği varsayıldığı için; vergiye tabi gelir arttıkça vergi yükümlülüğü de artmaktadır. Gelir vergisi sisteminin artan oranlı olup olmaması aslında gelirin geniş tanımlı ekonomik kapsamının gelirin kanuni tanımlamasıyla ne kadar örtüştüğüne bağlı olmaktadır. Ancak bu takdirde bile kademeli artan oranlılık gelir dağılımının farklı düzeylerinde keskinleşebilmekte ve düzensizleşebilmektedir. Aynı zamanda, vergi kaçakçılığının düzeyi artan oranlılığın kademeli anlayışında artabilmekte ve vergi dışı kalmış kayıt dışı ekonominin düzeyi artan oranlılığın yapısına göre değişebilmektedir. Yüksek gelir vergisi oranları, kayıtlı ve kayıt dışı istihdam düzenlemeleri arasındaki seçimi etkileyebilmektedir. Emek üzerindeki yüksek oranlı vergiler, işverenler ve işçiler arasında vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla kayıt dışı sözleşmeler yapılmasına neden olmaktadır. Aynı zamanda, yüksek gelir vergisi oranları kayıtlı veya kayıt dışı ekonomide faaliyet gösterme kararlarını etkileyebilmektedir. Kayıtlı ekonomide faaliyet göstermekten daha fazla fayda elde eden firmalar, kayıtlı ekonomide kalırken; kayıtlı sektörde faaliyet göstermekten fazla fayda elde edemeyen, vergiler ve düzenlemeler yoluyla maliyetleri artan firmalar ise daha ziyade kayıt dışı sektörde faaliyet göstermektedirler. Konu ile ilgili olarak bkz. Eric M. Zolt ve Richard M. Bird, "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries", **UCLA Law Review**, Cilt: 52, Sayı: 05-22, 2005, ss. 7, 25, 37-38.

hale gelebilmektedir. Böylece kanuni açıdan artan oranlılığı barındıran bir vergi sistemi etkinlik açısından daha az artan oranlı bir durum alabilmektedir. Bu nedenlerle bazı durumlarda kapsamlı gelirin uygulanabilmesi ve vergi mükellefleri arasında eşitliğin sağlanabilmesi karmaşık vergi kanunlarının bulunmasına ihtiyaç duymaktadır[183].

Schanz-Haig-Simons'un kapsamlı gelir yaklaşımı cebirsel olarak aşağıdaki şekilde ifade edilebilmektedir[184]:

$$I = C + \Delta W \qquad (1)$$

(1) no'lu eşitlik tüketim vergisi tabanından türetilmiş kapsamlı geliri ifade etmektedir. Eşitlikte I, *"gelir (income)"*; C, *"tüketim (consumption)"* ve ΔW ise *"servetteki değişim (change in wealth)"*i göstermektedir. Bu modele göre, bir vergi mükellefi kendi gelirini *"harcama-tüketim (spending-consumption)"*in veya *"tasarruf-yatırım (saving-investment)"*ın bir kombinasyonu olarak kullanabilmekte ve tasarruf-yatırım serveti artırmaktadır.

$$C = I - \Delta W \qquad (2)$$

(2) no'lu eşitlikte tüketim, gelirden servetteki değişimin çıkarılması şeklinde hesaplanabilmektedir. Genellikle bu formül içinde gelir; ücretler, faizler ve kar payları-temettüler gibi geleneksel gelir unsurlarının yanı sıra *"varlık-aktif değerlerindeki değişmeler (changes in asset values)"*, *"bağış-hediye-hibe (gifts)"* gibi intikaller ile *"vasiyetler (bequests)"* ve *"veraset-miras (inheritance)"* aktarımlarını da içerecek şekilde geniş ölçüde tanımlanmaktadır. Pozitif servet değişiklikleri (ΔW); varlık-aktif değerlerindeki artışların yanı sıra, bir vergi mükellefinin tasarruf veya yatırım miktarlarını gösterirken; negatif servet değişiklikleri ise varlık-aktif değerlerindeki azalışların yanı sıra servetin daha önceki birikimlerinden yapılan harcamaları içermektedir. Vergi mükellefi tarafından elde edilen gelir unsurları, tasarruf veya yatırıma konu edilmez ise; bu takdirde ΔW sabit kalırken I değişkeni artacağı için tüketim tabanı (C) artış gösterecektir. Diğer

[183]Henry C. Simons, "Federal Tax Reform", **The University of Chicago Law Review**, Cilt: 14, Sayı: 1, 1946, ss. 21-23.

[184]Burada açıklanan formül, çalışmanın üçüncü bölümünde simülasyon analizi çerçevesinde ele alınacak formüllere baz teşkil edecek ve temel model olarak ele alınacaktır. Konu ile ilgili olarak bkz. Kenneth E. Anderson, "Using the Scholes and Wolfson Framework to Compare An Income Tax and A Form of Consumption Taxation: A Teaching Note, **Advances in Taxation**, (Ed. Suzanne Luttman), Cilt: 17, Emerald Group Publishing Ltd., U.K., Kasım 2006, ss. 176-177.

yandan, vergi mükellefi gelirini tasarruf ya da yatırıma yönlendirdiğinde; ΔW artmakta ve bu artış gelir (I)'den bir azalmaya neden olacağı için aynı miktarda azalma tüketim (C)'de de meydana gelecektir.

Schanz-Haig-Simons yaklaşımına göre kapsamlı gelir tanımının bir başka cebirsel ifadesi ise şu denklemde verilebilmektedir[185]:

$$I_{tp} = C_{tp} + (S_{tp+1} - S_{tp}) \qquad (3)$$

(3) no'lu eşitlikteki tanıma göre gelir; bir vergi hesap dönemi boyunca, vergi mükellefi açısından tahakkuk edebilecek net parasal kar ya da zarardır. Gelir (I); bir vergi mükellefi (t)'nin vergi hesap dönemi boyunca (p) meydana gelen kişisel tüketim (C)'inin ve servetteki net artışlar (S)'ının toplamı olarak belirlenmektedir.

Tablo 4: Kapsamlı Gelirin Hesaplanması

1 Ocak	**Varlıklar (Aktif)**	**20.000 TL**	
	Banka Hesabı	**10.000 TL**	
	Sermaye Hisseleri (Kurumsal Stok)	**10.000 TL**	
1 Ocak	**Yükümlülükler-Borç (Pasif)**	**5.000 TL**	
1 Ocak	**Servet**	**15.000 TL**	
Gelirin Unsurları, 1 Ocak-31 Aralık		**40.000 TL**	
	Faiz	**1.000 TL**	
	Kar Payları-Temettü	**1.000 TL**	
	Ücret Geliri	**38.000 TL**	
Gelirin Kullanımı, 1 Ocak-31 Aralık		**40.000 TL**	
	Tüketim	**36.000 TL**	
	Servetteki Artış	**4.000 TL**	
31 Aralık	**Varlıklar (Aktif)**	**24.000 TL**	
	Banka Hesabı	**14.000 TL**	
	Sermaye Hisseleri (Kurumsal Stok)	**10.000 TL**	
31 Aralık	**Yükümlülükler-Borç (Pasif)**	**5.000 TL**	
31 Aralık	**Servet**	**19.000 TL**	

Kaynak: Laurence S. Seidman, **Public Finance**, International Edition, McGraw-Hill/Irwin Companies, Singapore, 2009, s. 207.

[185]Graeme S. Cooper, "An Optimal or Comprehensive Income Tax?", **Federal Law Review**, Cilt: 22, Sayı: 3, Special Issue on Taxation, 1993-1994, s. 423.

Birçok ekonomist *"kapsamlı gelir (comprehensive income)*[186]*"* kavramına ilişkin olarak şu tanımı kullanmaktadır: *"Bir hanehalkının kapsamlı geliri tüketimi ile "servet-tasarruf (wealth)"undaki artışların toplamına eşittir. Başka bir ifadeyle, kapsamlı gelir; bir hanehalkının serveti sabit tutulduğunda belirli bir yılda tüketebileceği maksimum seviyedir." "Tasarruf (saving)"*, servetteki artış olarak tanımlanabileceği için; kapsamlı gelirden tüketim çıkartıldığında tasarrufa ulaşılabilmektedir. Tablo 4'de gösterildiği üzere, banka hesabında 10.000 TL ve *"sermaye hisseleri-kurumsal stoğu (corporate stock)"*nda 10.000 TL ile yıla başlandığı varsayılırsa, 1 Ocak tarihi itibarıyla *"varlıklar-aktif (assets)"* toplamı 20.000 TL olarak ifade edilebilmektedir. 5.000 TL borçlanıldığında, *"yükümlülükler-borç miktarı (liabilities)"* 5.000 TL olmaktadır. 1 Ocak tarihi itibarıyla *"servet (wealth)"* tutarı; varlıklar – yükümlükler = 15.000 TL olarak belirlenmektedir. Yıl boyunca bankadan 1.000 TL faiz, sermaye hisseleri-kurumsal stoğundan 1.000 TL kar payı-temettü elde edilmekte ve 38.000 TL ücret geliri kazanılmaktadır. Bunun yanı sıra, 36.000 TL'lik tüketim yapılmış ve banka hesabında 4.000 TL tasarruf (banka hesabı 14.000 TL'ye yükselmiştir) gerçekleşmiştir. Sermaye hisseleri-kurumsal stoğun hala 10.000 TL değerinde olduğu varsayıldığında servetteki artış 4.000 TL olmakta ve yılsonunda (31 Aralık tarihi itibariyle) servet 19.000 TL olarak gerçekleşmektedir. Bu takdirde kapsamlı gelir tanımına göre (tüketim + servetteki artış), bireyin geliri; tüketimi (36.000 TL) artı servetindeki artışa (4.000 TL), yani 40.000 TL'ye eşit olmaktadır. Bir diğer deyişle, ifade edilen yıl içinde servet 15.000 TL'de sabit tutulurken (4.000 TL artırılarak 19.000 TL'ye yükseltmek yerine) 40.000

[186]Gelir vergisi yükümlülüklerinin belirlenebilmesi, *"hasılat-kazanç-karlar (receipts)"*ı gelir olarak saymaktan daha fazla boyut içermektedir. Gelir, zaman birimi başına hasılat-kazanç-karların akımı olduğu için gelir kavramının yalnız başına iki boyutu bulunmaktadır. Verginin hesaplanmasında üçüncü boyut *"vergiye tabi ünite (taxable unit)"* iken dördüncü boyut ise *"kişisel indirimler (personal deductions)"* olarak ifade edilebilmektedir. Gelire dahil edilecek hasılat-kazanç-karların belirlenmesinde sorunlar söz konusuyken; gelir kavramı, (i) gelirin hesaplanması gereken *"zaman aralığı (time interval)"*, (ii) vergilendirmede *"uygun ünite (proper unit)"* ve (iii) gelir vergisi amaçları için imkan tanınan kişisel indirimler hususunda tarafsızdır. Örneğin, bu hususta ABD'de bazı yazarlar kapsamlı gelir tartışmasına üç olasılıkla yaklaşmışlardır: Birincisi, *"Ulusal Gelir Kanunu (Internal Revenue Code)"*nun 61 (a) bölümünde tanımlanan brüt gelir ile Kanun'un 162, 165, 166, I67 ve 212. bölümlerinde tanımlanan bir vergi mükellefinin ticari işlem veya kar amaçlı faaliyetlerinde gerçekleşen*"giderler-masraflar (expenses)"*, *"zararlar (losses)"*, *"şüpheli alacaklar (bad debts)"* ve *"amortisman (depreciation)"* arasındaki fark gelir olarak ifade edilebilmektedir. İkincisi, *"ABD Ticaret Bakanlığı (U.S. Department of Commerce)"*nın ve *"ABD Nüfus İdaresi (U.S. Census Bureau)"*nin gelir tanımı gelir olarak kabul edilebilmektedir. Üçüncü olarak ise Schanz-Haig-Simons'un gelirin ekonomik anlamdaki tanımı gelir olarak kabul görmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Joseph A. Pechman, "Comprehensive Income Taxation: A Comment", **Harvard Law Review**, Cilt: 81, Sayı: 1, 1967, ss. 63-65.

TL tüketilebilmektedir. Bu durum da kapsamlı gelirin 40.000 TL olduğunu görmek için başka bir yaklaşım yolu olmaktadır. Ücret geliri (38.000 TL), faiz geliri (1.000 TL) ve kar payları-temettü geliri (1.000 TL) vb. gelir unsurlarının toplamı 40.000 TL olarak gerçekleştiği için verilen örnekte gelirin unsurlarına-kaynaklarına dayalı geleneksel tanımı ile gelirin kullanımlarını esas alan ekonomistlerin tanımı arasında bir fark bulunmadığı görülmektedir[187].

Kapsamlı gelir vergisi, gelir vergisini eleştiren ve tüketim vergilerini savunan yazarlara karşı savunulan önemli bir idealdir. Çünkü gelir üzerinden alınan vergilerde vergi; sosyal güvenlik katkıları vasıtasıyla emek gelirleri üzerine, kişisel gelir vergisi ile sermaye gelirini de içeren oldukça geniş bir kavram üzerine ve sermaye kazançları vergisi ve kurumlar vergisi ile daha da geniş bir alana yayılmaktadır. Bu yaklaşımda, gelirin artması, birikmesi kavramına dayandırılmış gelir vergisi; bir vergilendirme dönemi boyunca bireyin varlıklarının değerindeki artışa başvurularak hesaplanmaktadır. Böylece, bir hanehalkı veya bireyin yararına olan gelir akımında olduğu gibi beşeri sermayeyi ilgilendirmeyen "*fiziki-maddi servet (tangible wealth)"* üzerindeki örneğin bir şirkette, bir hayat sigortasında veya emeklilik fonunda ya da yatırım fonunda meydana gelen tüm sermaye kazançları da vergiye konu edilebilmektedir[188].

Kapsamlı gelir vergisi sisteminin uygulanmasında en temel sorun sermayenin vergilendirilmesi hususudur. Çünkü sermaye geliri; faiz, karpayı-temettü, işletme kazancı, kira vb. çok farklı şekillerde olabilmektedir. Ayrıca sermaye gelirinin; A.Ş., emeklilik fonları, sigorta şirketleri ve adi ortaklıklar vb. farklı organizasyonlardan elde edilebilmesi ve dahası sermaye gelirinin emek geliriyle karşılaştırıldığında

[187]Seidman, ss. 207-208.

[188]1970'li yılların başına kadar, kapsamlı gelir vergisi yaklaşımına destek oldukça büyümüş ve vergi harcaması kavramı, kapsamlı gelir tabanından sapmaları tanımlamak için kullanılmaya başlanmıştır. Stanley S. Surrey tarafından geliştirilen vergi harcaması yaklaşımı; kapsamlı gelir tabanından sapmaların maliyetinin, parasal değerinin belirlenmesi gerektiğini ve kamu harcamalarının herhangi olumlu kalemi ile aynı temelde değerlendirilmesi gerektiğini savunmuştur. Yinede, Schanz-Haig-Simons vergi tabanının uygulanmasında çeşitli problemler ortaya çıkmaktadır. Çünkü genellikle tahakkuk etmiş (gerçekleşmemiş) sermaye kazançları üzerine vergi koymak mümkün değildir. Fakat sadece gerçekleşmeler üzerine vergi koyulduğunda sermaye kazançlarının avantajına olan durum tekrarlanmakta ve eğer sermaye kazançları düzensiz ve değişen miktarlarda gerçekleşirse gelir ortalaması için olası bir ihtiyaç ortaya çıkmaktadır. Eğer gelir vergisi tarifesi basit oranlı bir yapıya sahipse ve tarife dilimlerinin sayısı ABD veya İngiltere örneğinde olduğu gibi ikiye düşürülmüş ise ikinci sorunun üstesinden gelinebilmekte ve gelir üzerinden alınan verginin oranları ile sermaye kazançları üzerinden alınan verginin oranlarının eşitlenmesi imkanı doğmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. John A. Kay, "Tax Policy: A Survey", **The Economic Journal**, Cilt: 100, Sayı: 399, 1990, s. 23.

negatif olabilmesi gibi nedenlerle bütün bu sermaye gelirlerine eşit şekilde uygulama yapılabilmesi neredeyse imkansız duruma gelmektedir. Bir diğer sorun; borsaya kote ettirilmemiş şirketlerdeki hisselerden elde edilen gerçekleşmemiş sermaye kazançlarının hesaplanması zorluğudur. Benzer vergilendirme sorunları özellikle emeklilik fonları gibi diğer sermaye gelirleri için de söz konusu olmaktadır. Bu şekilde sermaye kazançları bir açıdan hiç vergilendirilmemekte ve vergi, kazancın gerçekleşeceği tarihe kadar ertelenmektedir. Bu sermaye kazançları için verginin ertelenmesinden kaynaklanan bir avantaj sayılabilmektedir. Bunun yanı sıra, uygulamada varlıkların nominal getirisi vergiye tabi tutulmadan önce sistemli ve kapsamlı bir enflasyon ayarlamasına tabi tutulmadığı için gerçek gelir üzerindeki efektif vergi oranı kanuni vergi oranından önemli ölçüde sapmaktadır[189].

Kapsamlı gelir tabanı, aynı zamanda kişisel servet üzerindeki enflasyonun etkilerinin ayarlanmasına gereksinim duymaktadır. Çünkü enflasyon sadece gelir vergisi yükünün etki alanına tesir etmemekte aynı zamanda kendisi bir vergi gibi hareket etmektedir ve enflasyon parasal bir olgu olduğu ölçüde, bütçe açıklarının ekonomik sonuçları ile de ilişkilidir. Son otuz yıl içinde, enflasyon nedeniyle pek çok ülkede bütçe açığının büyüklüğü iki ya da üç büyük verginin yapabileceği kadar artmıştır[190].

---

[189] Ali Çelikkaya, "OECD Ülkelerinde 1980 Sonrası Gelir Vergisi Reformlarının Değerlendirilmesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 2010, ss. 149-150.

[190] Bir vergi sistemi, ister tahakkuk etmiş ister gerçekleşmiş olsun varlıkların değerindeki değişmeleri vergiye tabi tutmakta; fakat varlıklarının değere tabi olduğu vergi mükellefleri üzerine bir *"enflasyon vergisi"* yükleyen enflasyonu hesaba katmamaktadır. Bu yüzden vergi sistemi varlıkların değerindeki enflasyona bağlı artışları da vergiye tabi tutmaktadır. Ticari varlıklara ilişkin kategoriye; *"stoklar-demirbaşlar (inventories)"*, *"alacak hesapları (accounts receivable)"*, *"amortismana tabi kişisel mülk (depreciable personal property)"* ve "*gayrimaddi itibarlar-şerefiyeler, peştemallıklar, hava paraları (goodwill)"* girebilmekte ve endekslemeye tabi tutulabilmektedir. Bu noktada *"dilim endekslenmesi (bracket indexation)"* ile *"sermaye/gelir endekslenmesi (capital/income indexation)"* arasındaki farkın ortaya konulması gerekmektedir. Dilim endekslenmesi; vergi yükümlülüğünü daha yüksek bir vergi oranına taşıyan para miktarlarının düzenli olarak yeniden değerlemesi olarak ifade edilirken; sermaye/gelir endekslemesi ise, enflasyon döneminde gelirin ölçülmesidir. Dilim endekslemesine pek çok vergi için ihtiyaç duyulurken; sermaye/gelir endekslemesi hususu yalnızca birey ve kurumsal gelir üzerinden alınan gelir vergileri ile ilişkilidir. ABD vergi reform paketinin ilk sürümü, sermaye/gelir endekslemesi açısından gerekli hesaplamaların yapılabilmesi için ABD Hazinesi tarafından 1984 yılında önerilmiştir. Fakat sistemin karmaşık yapısı nedeniyle politika karar alıcıları tarafından pek fazla ilgi görmemiş ve plan daha sonraki önerilerde vergi reformu paketinden çıkartılmıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. David J. Shakow, "Taxation without Realization: A Proposal for Accrual Taxation", **University of Pennsylvania Law Review**, Cilt: 134, Sayı: 5, 1986, ss. 1155, 1177-1178; Kay, ss. 23-24.

Vergi sistemlerinin tarafsızlığı, genellikle dikey adaletten ziyade yatay adalet ilkesiyle daha uyumludur[191]. Bu nedenle çoğu durumda etkinlik-verimlilik ve adalet ilkesi arasında çatışma yaşanmamaktadır. Örneğin, bütün tasarruf biçimlerinin aynı oranda vergiye tabi tutulması hem ekonomik bozuklukları sınırlandırmakta hem de yatay adalet mekanizmasıyla tutarlı olmaktadır. Kapsamlı gelir vergisi sisteminde, vergi oranı yapılarının tercih edilebilmesinin yanı sıra vergilendirmede yatay adalet hususları da dikkate alınabilmektedir. Örneğin, *"ücret dışı yan ödemeler (fringe benefits)"* ve sermaye kazançlarını içerecek şekilde kapsamlı geliri temel vergi matrahı olarak uygulayan ülkelerde vergi sistemleri yatay adalet mekanizmalarının işleyişinin görülmesinde daha etkin olabilmektedir. Bununla birlikte; bu sistemde tüketim, mevcut gelirden daha iyi ömür boyu refah göstergesi olarak kabul gördüğü için tüketimin vergilendirilmesi yatay olarak daha adil kabul edilmektedir. Aynı zamanda emek gelirleri üzerindeki üst marjinal vergi oranlarını düşürmek için sürdürülen çabalar bu nedenle özellikle vergi-öncesi kazanç dağılımı nispeten dar olan ve dolayısıyla vergi sistemi aracılığıyla gelirin yeniden dağılımı zayıf olan hem

[191]Yatay adalet ve kapsamlı gelir vergisi tabanı arasındaki ilişki ile ilgili en temel çalışmalar, 1930'lu ve 1940'lı yıllarda yaptığı çalışmalarla Henry C. Simons'un eserleri olmuştur. 1938 yılında yayınladığı *"Kişisel Gelir Vergisi (Personal Income Tax)"* adlı çalışmasında; vergi matrahının tespitinde gelirin kapsamlı tanımını kullanan Simons, vergi yükümlülüğünün öncelikli olarak gelir üzerinde gerçekleşmesi gerektiğini savunmuştur. Haig ve Schanz tarafından geliştirilen geleneksel analiz, Simons'un çalışmasıyla geliştirilmiş ve analize yeni bir değişken eklenmiştir. Simons, ekonomideki devlet müdahalesini sınırlamanın bir yöntemi olarak kapsamlı gelir vergisi tabanını savunmuştur. *"Bir hesap dönemi boyunca net servetteki değişim ile tüketim değerinin toplamı (the change in net wealth plus the value of consumption during an accounting period)"* olarak ifade edilen Simons'un gelir tanımı, özel ekonomide devlet müdahalesini sınırlandıran *"süreç-odaklı (process-oriented)"* bir yöntem olarak ifade edilebilmektedir. Kapsamlı vergi tabanının tanımı yatay adalet kavramına bağlıdır. Simons, eşit vergi ödeme gücüne sahip olan bireylerin eşit vergi ödemeleri gerektiğini savunmuştur. Simons, bu ilkenin vergilendirmede adaleti sağlamanın bir yolu olduğunu ifade etmiş ve bu yöntemle toplumda adil bir vergi sistemi olarak algılanacak bu sistem vergi mükellefleri arasında da geniş çaplı bir desteğe sahip olacaktır. Yatay adalet ve kapsamlı vergi tabanı kavramları vergilendirmeye ilişkin ekonomik ve kanuni yapıda kalıcı bir etki bırakmıştır. Simons fayda-temelli yaklaşımı reddederek, vergi ve muhasebe uygulamalarını direkt olarak ilgilendiren kapsamlı vergi tabanının uygulanmasına odaklanmıştır. Henry C. Simons'un çalışması daha sonraki yıllarda Joseph Pechman, Richard Musgrave ve George Break gibi yazarlar tarafından benimsenmiş ve ABD'de, Kanada'da ve bazı Avrupa ülkelerinde mevcut vergi kanunlarının reformunda önemli bir etki yapmıştır. Özellikle 1966 yılında *"Kanada Vergilendirme Kraliyet Komisyonu (Canadian Royal Commission on Taxation)"*nun Kanada'da federal düzeyde kapsamlı gelir vergisinin uygulanması gerektiği raporu ile gündeme gelirken; ABD'de ise 1986 Vergi Reformu Kanunu ile vergi sistemi tartışmalarını etkilemiştir. Konu ile ilgili olarak bkz. Walter Hettich ve Stanley L. Winer, "Rules, Politics and the Normative Analysis of Taxation", **Handbook of Public Finance**, (Ed. Jürgen G. Backhaus ve Richard E. Wagner), Kluwer Academic Publishers, Boston: USA, Ağustos 2004, s. 118.

ikili hem de kapsamlı gelir vergi sistemlerini uygulayan ülkeler için önerilmektedir[192].

b. Çift-İkili Gelir Vergisi Sistemi

"Çift-İkili Gelir Vergisi (Dual Income Tax)", sermaye gelirlerini düz oranlı, diğer kaynaklardan elde edilen gelirleri ise artan oranlı bir gelir vergisi tarifesine tabi tutan *"parçalı (sedüler)"* bir gelir vergisidir[193]. İskandinav vergi sistemi olarak da tanımlanan çift-ikili gelir vergisi sisteminin global-üniter-kapsamlı gelir vergisi sisteminden farkı; kapsamlı gelir vergisi sisteminde bir vergi mükellefinin tüm kaynaklardan elde ettiği gelirlerin toplamı artan oranlı bir gelir vergisi tarifesine tabi tutulurken, buna karşılık sedüler vergilendirmenin bir türü olarak ikili gelir vergisi sisteminde ise; sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi diğer gelir kaynaklarının vergiye tabi tutulmasından ayrılmaktadır[194]. İdeal bir ikili gelir vergisinde sermaye

---

[192]Paul van den Noord ve Christopher Heady, "Surveillance of Tax Policies: A Synthesis of Findings in Economic Surveys", **OECD Economics Department Working Papers,** Sayı: 303, ECO/WKP(2001)29, OECD Publishing, Paris, Temmuz 2001, http://dx.doi.org/10.1787/034063184564, (03.01.2008), ss. 17-18, 28.

[193]İkili gelir vergisi; sermaye gelirinin tek tip vergilendirilmesine ilişkin olarak 1990'lı yılların başlarında Norveç ve Finlandiya'da (aynı zamanda İsveç, Avusturya ve Belçika sermaye geliri vergilendirilmesi sistemleri de ikili gelir vergisi sistemine ilişkin özellikler göstermektedir) başarılı bir şekilde uygulamaya konulan pragmatik bir yaklaşımdır. İkili gelir vergisi sisteminin temel tasarım özelliği; tüm gelirin emek geliri ve sermaye geliri arasında bölünmesidir. Emek geliri ilaveten artan oranlı gelir vergisi oranlarına tabi tutulurken, sermaye geliri nispeten düz oranlı bir kurumlar vergisi oranı ile vergilendirilmektedir. Küçük ve açık ekonomilerin ikili gelir vergisine uyum sağlamasında, faiz oranlarının dünya reel piyasa oranını aşan bir miktarda sermaye geliri üzerine herhangi *"kaynak tabanlı (source-based)"* vergi miktarı uygulandığı takdirde, vergi-öncesi getirileri artırdığı ve bu nedenle vergi-sonrası getirilerin dünya reel faiz oranı ile dengelendiği ifade edilmektedir. Ayrıca sermaye geliri ile bağlantılı hale gelen vergi arbitrajı sayesinde sermaye gelirinin etkin biçimde artan oranlı bir vergiye tabi tutulmasının mümkün olmadığı belirtilmektedir. Bu yüzden, hem geliri artırmak hem de vergi yükünün dağıtımı nedenleri ile bu tür ülkeler gelir vergisinin üst oranını kurumlar vergisinin alt oranı düzeyine düşürmektense sermaye gelirini sedüler bir tarifede vergilendirmeyi tercih etmişlerdir. Konu ile ilgili olarak bkz. Sijbren Cnossen, "How Much Tax Coordination in the European Union?", **International Tax and Public Finance**, Cilt: 10, Sayı: 6, 2003, (Tax Coordination), s. 641.

[194]İskandinav vergi hukukunda, sermaye geliri ağırlıklı olarak faizler, karpayları-temettüler, vergiye tabi sermaye kazançları ve serbest meslek sahiplerinin ticari varlıklarına ilişkin *"emsal getiriler (imputed returns)"*den oluşurken, *"bakiye gelir (residual income)"*, Danimarka ve Norveç'te kişisel gelir olarak tanımlanırken; Finlandiya ve İsveç'te kazanılmış gelir olarak tanımlanmakta ve emek gelirleri, özel ve kamu emekli aylıkları ile diğer devlet transferlerinden meydana gelmektedir. Danimarka'da vergiye tabi sermaye geliri aynı zamanda *"sahibi tarafından kullanılan konut (owner-occupied housing)"* üzerine uygulanan *"emsal kira bedeli (imputed rent)"*ni içermektedir. Pür-saf-tam ikili gelir vergisi sisteminde; kazanılmış gelir (kişisel gelir) açısından en düşük marjinal vergi oranı, kurumlar vergisi oranına eşit olacak biçimde sermaye geliri üzerine düz oranlı olarak uygulanan vergi oranına eşit biçimde tespit edilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Peter Birch

gelirleriyle firma karları düz orana tabi tutulurken emek gelirleri, asgari oranı sermaye gelirlerine ve firma karlarına uygulanan orandan başlayarak, artan oranlı bir tarifeye tabi tutulmaktadır. İdeal bir ikili gelir vergisinin en temel özelliği, farklı ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirler *"emek"* ve *"sermaye"* gelirleri şeklinde iki ayrı parçaya bölünmektedir. Emek gelirleri; ücretler ve maaşlar, ücret dışı gelirler, emeklilik gelirleri ve sosyal güvenlik transfer gelirlerini kapsamakta, sermaye gelirleri ise; kar payları, faiz gelirleri, kira gelirleri ve sermaye kazançlarını içine dahil etmektedir. Vergi matrahının bölünmesi; emek ve sermaye geliri olduğu açıkça belirgin olan kazanç ve iratların sınıflandırılmasında kolay gerçekleşse de her iki gelir kaynağını içine alan ekonomik faaliyetlerde karmaşık bir uygulama olmaktadır. İkili gelir vergisi sisteminde, emek ve sermaye gelirlerine uygulanan marjinal vergi oranları arasında önemli ölçüde farklılık meydana geldiği için vergi ödemelerini minimuma düşürmek isteyen gelir vergisi mükellefleri emek gelirlerini sermaye geliri olarak göstermek suretiyle bir avantaja sahip olabilmektedirler. İkili gelir vergisi sistemi, emek ve sermaye kaynaklarının birbirinden kesin olarak ayrılıp ayrı vergi yüküne tabi tutulmasını gerektirdiğinden, bu denli avantajların ortaya çıkmaması açısından neyin emek neyin sermaye geliri olduğunu tespit edebilecek bir sistemin olması gerekmekte ve bu sistem genellikle *"emsal değer (imputed value)"* yöntemiyle çözüme ulaşmaktadır[195].

İskandinav ülkelerinde 1980'lerin sonlarındaki ve 1990'ların başlarındaki işsizlik oranları oldukça yüksek seyrettiği için, bu durum ekonomik faaliyetleri canlandırmak açısından sermaye geliri üzerindeki vergi yükünün azaltılması hususunda önemli ölçüde siyasal destek bulunmasını sağlamıştır. Fakat bu süreçte tüketim üzerinden alınan vergiler artırıldığı halde kamu hizmetlerinin finansmanı için gelir vergisine de büyük ihtiyaç duyulmuştur. Bu nedenlerle İskandinav ülkeleri gelir vergisi reformunda iki seçenekle karşı karşıya kalmışlardır. Bunlardan ilki bütün gelir vergisi oranlarını düşürmektir. Ancak bu sosyal programları desteklemek açısından gelir vergisi hasılatının yetersiz kalmasına neden olmaktadır. İkinci seçenek sermaye gelirleri üzerindeki vergi oranlarını düşürüp emek gelirleri

---

Sørensen, "From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countries", **International Tax and Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 1994, s. 58.

[195]İstiklal Y. Vural, "İkili Gelir Vergisi: Temel İlke ve Uygulamalar", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 190-191.

üzerindeki vergi oranını artıran ikili bir gelir vergisi sistemi uygulamaktır. Bu nedenlerle İskandinav ülkelerinde yaygın kabul gören ikili gelir vergisi ilk olarak Danimarka'da 1985 vergi reformu ile uygulamaya konulmuş, daha sonra 1991 yılında İsveç, 1992 yılında Norveç ve 1993 yılında Finlandiya değişik biçimlerde söz konusu sisteme adapte olmuştur. Böylece İskandinav ülkeleri diğer ülkelerde daha önceki yıllarda gerçekleşen gelir vergisi reformlarından oldukça farklı bir yön çizmiştir[196].

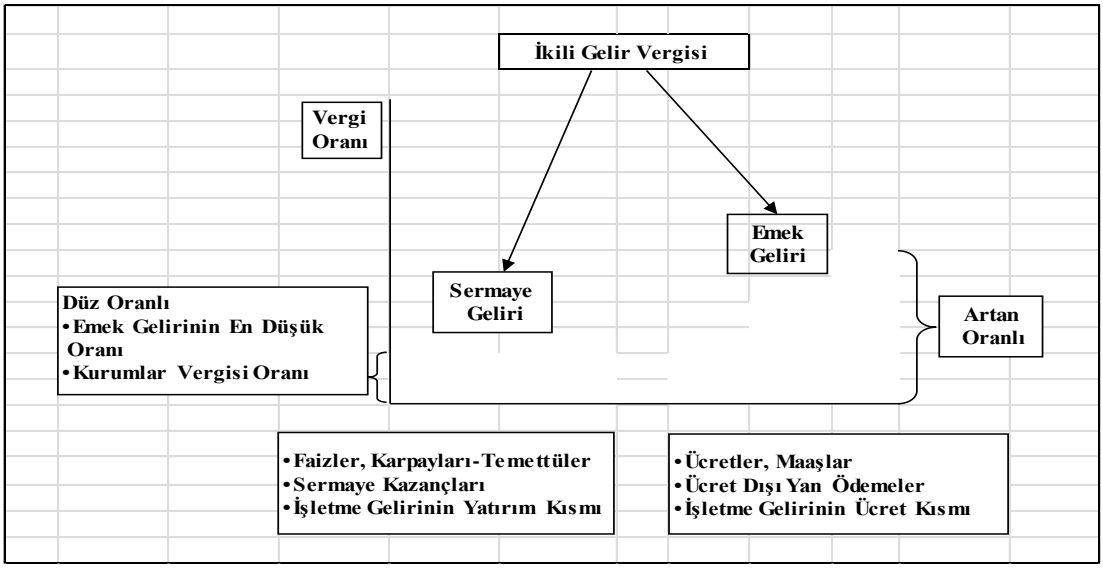
İkili gelir vergisi; artan oranlı *"üst-yapı vergileri (Sur-taxes)"*nin yalnızca emek gelirleri üzerine tarh edilirken, sermaye gelirlerinin düşük düz oranlı bir vergiye tabi tutulduğu bir gelir vergisi sistemidir. İkili gelir vergisi sistemi; en saf haliyle Norveç, İsveç ve Finlandiya'da uygulama alanı bulmaktadır; ancak Avusturya, Belçika, Fransa, İtalya, İzlanda, Japonya ve Portekiz vb. diğer birçok ülkede, emek geliri üzerindeki en üst marjinal vergi oranının oldukça altında bir oranda faiz gelirlerine ilişkin ayrı bir düz oranlı vergi getirerek ikili gelir vergilendirmesi doğrultusunda hareket edilmektedir. Bu ülkelerde *"kurumsal öz sermaye (corporate equity)"* üzerindeki toplam vergi yükünün faiz geliri vergisi oranının düzeyine düşürülebilmesi için yapılan herhangi bir girişim, kurumsal sektörde kazanılan emek gelirlerini kar payları-temettüler ya da hisse senetlerinden elde edilen sermaye kazançlarına dönüştüren girişimciler açısından büyük bir vergi tasarrufu anlamına gelmektedir[197]. Şekil 6'ya göre; ikili gelir vergisi sisteminde vergi mükelleflerinin emek gelirlerine artan oranlı tarife, sermaye gelirlerine ise düşük ve

[196]Ali Çelikkaya, "İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, No: 2, 2010, s. 107.

[197]Sedüler gelir vergisinin değişik bir uygulaması olan ikili gelir vergisi, en saf haliyle şu özellikleriyle karakterize edilebilmektedir: (1) Sermaye gelirinin tüm biçimleri üzerine, kurumlar vergisi oranına eşit bir oranda uygulanan düz oranlı tek tip bir gelir vergisinin konması; (2) Kurumsal öz sermaye geliri için çifte vergilendirme açısından tam bir vergi indirimi sağlanması; (3) Gerçek ekonomik gelir ile uyumlu bir vergiye tabi gelir getirmeyi amaçlayan sermaye geliri ve kurum kazancı için geniş bir vergi tabanı ve (4) Yüksek emek geliri üzerine artan oranlı bir üst-yapı vergisi ile birleştirilmiş sermaye geliri vergisi oranına eşit emek geliri üzerine uygulanan standart bir vergi oranı olarak ifade edilebilmektedir. İkili gelir vergisi sisteminin ele aldığı diğer esaslar; *"sermaye kaçışı (capital flight)"* olasılığı ile karşı karşıya kalan küçük ve açık bir ekonomide sermaye geliri vergisini düşük tutma ihtiyacı; yatırımlardaki sapmaları azaltmada ve vergi arbitrajının kapsamını sınırlandırmada kişisel sermaye geliri vergisi oranı ile kurumlar vergisi oranının uyumlu hale getirilmesinin avantajları ve sermaye geliri vergisi oranı çok yüksek değilken geniş ve oldukça tarafsız bir sermaye geliri vergisi tabanının korunmasının daha kolay olduğuna ilişkin ekonomi politiği gözlemi olarak sayılabilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Peter Birch Sørensen, "Neutral Taxation of Shareholder Income", **International Tax and Public Finance**, Cilt: 12, Sayı: 6, 2005, ss. 778-779.

düz oranlı bir tarife uygulanmakta ve düşük emek gelirlerine asgari geçim indirimi uygulanarak, *"dolaylı bir artan oranlılık (ikili vergi adaleti)"* gerçekleştirilmektedir[198].

Şekil 6: İkili Gelir Vergisi Sistemi



Kaynak: Karakurt ve Akdemir, s. 140.

İkili gelir vergisi sisteminin lehinde sayılabilecek hususlar şunlardır[199]: (1) Enflasyon açısından; gelir vergisi genellikle nominal varlıkların reel değerindeki enflasyon kaynaklı aşınmaları telafi edebilecek enflasyon primini içeren nominal sermayenin getirisi üzerine konulmaktadır. Böylece, eğer emek gelirlerine uygulanan yüksek üst marjinal oranında vergilendirilirlerse sermaye gelirlerinin pek çok türü aşırı vergiye tabi olmaktadır. Bu nedenle, sermaye gelirine düşük düz oranlı bir vergi oranının uygulanması sermaye gelirinin üzerine aşırı vergi yüklenmesi sorununun üstesinden gelinmesinde pragmatik bir yoldur. (2) *"Herkese eşit fırsat tanımak (Levelling the playing field)"* açısından; sermaye geliri çeşitli türlerde tahakkuk etmektedir. Bunların bazıları; örneğin mülk sahibinin kullandığı meskenler için emsal kira bedelinin vergilendirilmesi pratik ya da siyasi nedenler dolayısıyla zordur.

[198]Birol Karakurt ve Tekin Akdemir, "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi (Adalet Tartışmalarının Gölgesinde İkili Gelir Vergisi)", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2010, s. 140.

[199]Peter Birch Sørensen, "Dual Income Taxation: Why and How?", **Cesifo Working Paper**, Sayı: 1551, Category 1: Public Finance, Eylül 2005, http://www.cesifo-group.de/ifoHome/publications/working-papers/CESifoWP/CESifoWPdetails?wp_num=1551, (13.03.2009), ss. 2, 7.

Bu türden sermaye gelirleri üzerindeki vergi oranının düşürülerek vergilendirilmesi; belirli türdeki sermaye gelirleri vergi tabanına dahil edilemediği takdirde ortaya çıkan *"sapmalar (distortions)"*ı azaltmaya imkan sağlamaktadır. Düşük bir vergi oranı, aynı zamanda varlıklara ilişkin işlemleri çok fazla engellemeden ve saptırmadan gerçekleşmiş sermaye kazançlarını vergi tabanına dahil etmeyi kolaylaştırmaktadır. (3) Vergi arbitrajı açısından; sermaye geliri üzerindeki gelir vergisi oranı ile kurumlar vergisi oranının uyumlu hale getirilmesi ve vergi mükellefleri arasında marjinal sermaye geliri vergisi oranlarının dengelenmesi, vergi oranlarındaki bu farklılıkları kendi çıkarına kullanmaya çalışan vergi arbitrajı faaliyetlerinin kapsamını ortadan kaldırmaktadır. (4) Tasarrufların çifte vergilendirilmesi açısından; tasarrufların getirisini vergilendirmek yoluyla geleneksel gelir vergisi, yaşam-döngülerinin erken dönemlerinde *"yaşam boyu gelir (lifetime income)"*lerinin oldukça büyük bir kısmını tasarrufa ayıran vergi mükelleflerine karşı ayrımcılık yapmak eğilimindedir. Sermaye geliri vergisi oranının düşürülmesi bu ayrımcılığın giderilmesine katkı sağlamaktadır. Diğer yandan; istikrarlı bir gelir vergisi, küçük işletmelerden elde edilen gelirlerin emek geliri unsuru ve sermaye geliri unsuru şeklinde ikiye bölünmesini gerektirmektedir. İkili gelir vergisinde yer alan bu türdeki *"gelir bölüşümü (income splitting)"*nün ele alınmasındaki zorluk *"Zayıf Nokta (Achilles Heel)"* olarak tanımlanmaktadır. Özellikle, İskandinav ülkelerinin deneyimi, *"küçük bir kısmı halka açık şirketler (closely held corporations)"*den elde edilen gelirlerin ayrı ayrı vergilendirilmesi sisteminin karşılaşılan önemli bir güçlük olduğunu göstermiştir[200].

[200]İkili gelir vergisi; toplam geliri sermaye ve emek geliri olarak ikiye bölen ve her ikisini farklı birer vergi tabanı olarak kabul eden sedüler bir vergi sistemidir. Uygulamada, ikili bir gelir vergisi her iki sedül altında da gelirin açıkça belirtilmemiş türlerinin vergiye tabi tutulmasında başarısızlığa düşülmesi hususunda herhangi bir risk bulunmadığı varsayımı ile uygulanabilmektedir. İkili gelir vergisi, *"gelir bölüşümü"* kurallarını "*işletmenin hem sahibi hem de müdürü olan kişi (owner-manager)"* tarafından yönetildiği ve küçük bir kısmı halka açık olan şirketlerin mevcut safi-net ticari kazancına uygulamaktadır. Bu tür kurallar *"halka açık şirketler (widely-held companies)"* açısından gerekli değildir; çünkü halka açık şirketlerde işçiler ve şirket sahiplerinin *"emeğin getirisi (return to labour)"*ni *"piyasa oranı (market-rate return)"*na çekmek için kendi aralarında ücret müzakerelerinde bulunacakları tahmin edilmektedir. Sonuç olarak, ikili gelir vergisi sisteminin uygulanmasında temel bir husus; gelirin bölünmesi usulüne tabi tutulacak firmalar ile bu kuralların uygulanmayacağı firmalar arasındaki sınırın iyi belirlenmesidir. Bunun yanı sıra, şahıs işletmelerinin ve küçük bir kısmı halka açık şirketlerin emek geliri ile birlikte tahakkuk eden sermaye geliri; nominal faiz oranı ile *"girişimci riski primi (entrepreneurial risk premium)"*nin toplanması ile karineler yoluyla belirlenen getiri miktarının Norveç'te işletmenin brüt varlıklar-aktifinin değerine Finlandiya'da ise öz sermayenin değerine uygulanması suretiyle tespit edilmektedir. Geleneksel anlamda hesaplanan "*kalan net kar (residual net profit)"*, ikili gelir vergisi

İkili gelir vergisi sistemine ilişkin olarak iki vergi oranı sedülü altında; birinci sedülde sermaye geliri kapsamlı olarak tanımlanmakta ve nispeten düşük bir *"düz (proportional-flat)"* oranlı vergiye tabi tutulmakta, diğer sedülde ise emek geliri artan oranlı bir vergi tarifesine göre vergilendirilmektedir. Emek geliri sedülünün üst marjinal oranları sermaye geliri üzerine uygulanan düz orandan önemli ölçüde daha yüksektir. Örneğin, ikili gelir vergisi ortamında ve seçilen belirli oran dilimlerine bağlı olarak, vergiye tabi geliri 300.000 TL faiz gelirinden oluşan bir vergi mükellefi; vergiye tabi geliri 300.000 TL ücret gelirinden meydana gelen bir vergi mükellefinden daha düşük (düz) bir oranda vergiye tabi tutulmaktadır. Benzer şekilde, geliri 150.000 TL faiz geliri ve 150.000 TL ücret geliri içeren bir vergi mükellefi; gelirindeki ücret unsuru üzerinden sermaye gelirine uygulanan vergiden daha fazla vergi ödemektedir. İskandinav ülkeleri, kişisel gelirler ile kurum kazançları arasındaki geleneksel ayrımı köklü bir değişime tabi tutmaksızın ikili gelir vergisi sistemine uyum sağlamışlardır. Kurum kazancı tabanının büyük ölçüde sermaye gelirine dayandığı gözlemine dayanarak, ikili gelir vergisi sistemi kurumlar vergisini bünyesinde muhafaza etmektedir; ancak kişisel sermaye geliri üzerindeki vergi oranı, kurumlar vergisi oranına eşit veya çok yakın bir oranda tespit edilmektedir[201]. İdeal bir şekilde, kurumlar vergisi; kurumsal öz sermayeden elde edilen iratların çifte vergilendirilmesini önlemek için şirketin hisse senetlerine istinaden sermaye geliri vergisinin hissedar düzeyleri ile tam uyum sağlamıştır; fakat bu hususta ikili gelir vergisini uygulayan ülkeler tam bir fikir birliğine varamamışlardır[202].

---

sisteminde emek geliri kapsamında ele alınmaktadır. İkili gelir vergisi sistemi, bu anlamda geleneksel GV/KV sistemleri küçük bir kısmı halka açık şirketlerde emek geliri birikimini teşvik eden faaliyetleri ortadan kaldırmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Edward D. Kleinbard, "An American Dual Income Tax: Nordic Precedents", **Northwestern Journal of Law and Social Policy**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2010, ss. 41, 51; Cnossen, Tax Coordination, s. 646.

[201] Kleinbard, s. 43.

[202] Gelir bölüşümü modelinde gelirin yer değiştirmesi ikili gelir vergisi sisteminin bir parçasıdır. Gelir bölüşümü modeli; kurumsal örgütlenme biçiminin yüksek gelirli girişimciler açısından bir tür *"vergi sığınağı (tax shelter)"* olma özelliği göstermektedir. Gelir bölüşümü analizi, gelirin kurumlara doğru kaydığını göstermektedir. Çoğu ülkede, kurumlar vergisi şirketlerin öz kaynakları üzerine vergi yükleyen tek vergi değildir. Örneğin, kurumlar vergisinin klasik sistemi altında, kurumsal düzeydeki vergi yükümlülüğünün yanı sıra kurumlar vergisi sonrası karın üzerine gelir vergisi de yüklenmektedir. Bununla birlikte, AB üyesi ülkeler, kurum kazancını çifte vergilendirmeden kaçınmak için ikili gelir vergisi sistemi, dolaylı vergi indirimleri, doğrudan sağlanan krediler ve tam muafiyetler uygulayabilmektedirler. Konu ile ilgili olarak bkz. Ruud A. de Mooij ve Gaëtan Nicodème, "Corporate Tax Policy and Incorporation in the EU", **International Tax and Public Finance**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2008, ss. 481, 484-485.

Vergi yapısının; gelir vergisi (*"serbest meslek sahipleri (self-employed)"* üzerine yüklenen emek geliri üzerindeki vergiler ve *"maaş ve ücretlerden kesilen bordro vergileri (payroll taxes)"* de buna dahildir) ve sosyal güvenlik katkı payları şeklinde emek üzerinden alınması, KDV (KDV-öncesi tüketim vergilerinden elde edilen gelirler ve perakende satış vergileri de buna dahildir) ve gider vergileri (tütün, alkol, benzin, motorlu taşıtlar ve diğer özel mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler de buna dahildir)'nin tüketim üzerinden alınması ve gelir ve kurumlar vergisi ile mülk vergisi (net servet vergileri ile emlak vergisi ve mülkiyet transferi vergileri de buna dahildir) sermaye üzerinden alınan vergiler olarak ekonomik anlamda tasnifi, vergilerin ekonomik veya efektif etkileri ile kanuni ya da resmi etkilerinin birbirinden farklı olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte, ekonomik sınıflandırmanın birinde bulunan bir vergi, diğer ekonomik kategorilerdeki bazı vergi türleri ile eşdeğer olmaktadır. Vergiler arasındaki bu denkliğin anlaşılabilmesi, AB ve OECD üyesi ülkelerde vergi sistemlerinin tasarımı açısından *"ayrı ayrı vergilendirme (separate-dual taxation)"* ve *"birlikte vergilendirme (comprehensive-global-unitary taxation)"*nin değerlendirilmesi hususunu anlaşılır hale getirebilecektir. Açıklanan husus cebirsel olarak şu şekilde ifade edilebilmektedir[203]:

$$C \equiv Y - S \equiv W + R - I \qquad (4)$$

(4)'nolu eşitlikte; C tüketimi, Y toplam geliri, W emek geliri bileşenini, R ise sermaye geliri bileşenini göstermekte, S (yatırımlar (I)'a eşit) ise tasarrufları ifade etmektedir. (R) değişkeni, *"sermayenin normal getirisi (normal return on capital)"* ve ekonomik rantların toplamına eşittir. Bu denklemde tüketim vergisinin kısmen kapsamlı ve tek tip orana sahip olduğu ve tüketim (C)'in perakende satış vergilerine vergi tabanı olduğu ifade edilebilmektedir. ($Y - S$), tasarruflara karşılık olarak kişisel tüketimi ya da harcama vergisi tabanını göstermektedir. Emeklilik katkı payları için vergi kesintisine olanak sağlayan emek gelirleri üzerindeki vergi; *"daha sonraki ödemeleri (later payouts)"* vergilendirdiği için aynen bireysel tüketim vergisine benzemektedir. ($W + R - I$), tüketim-tipi KDV için taban oluşturan katma değeri ifade etmektedir. İşletme düzeyinde ise bu katma değer; yatırımların (stoklar

[203]Sijbren Cnossen, "Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options", **Cesifo Working Paper**, Sayı: 758, Category 1: Public Finance, Ağustos 2002, http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/DocBase_Content/WP/WP-CESifo_Working_Papers/wp-cesifo-2002/wp-cesifo-2002-08/758.pdf, (26.02.2008), (Tax Policy), ss. 6, 8-9.

dahil) hemen giderleştirildiği nakit akışı esasına göre hesaplanan, bir işletmenin kar ve zarar hesabındaki satışları ve alışları arasındaki farka eşittir. Bu şekilde KDV, yalnızca net tasarruf geliri üzerindeki bir vergiye değil aynı zamanda ücretler ve işletme nakit akışları üzerindeki bir vergiye de eşdeğerdir. $(\mathrm{R}-\mathrm{I})$, bütün yükümlülüklerin aynı tek tip oranda vergilendirildiğini göstermektedir[204]. Bu türde bir vergilendirme yapısı tüm AB üyesi ülkelerde ve hemen hemen OECD üyesi ülkelerin hepsinde mevcuttur.

Vergi yapısı oluşturulmasına ilişkin bir başka cebirsel ifade ise şu denklemde verilebilmektedir[205]:

$$\omega^i = c^i + \mathrm{V}(x^i) \tag{5}$$

(5) no'lu eşitlik iki kısıt altında optimize edilmektedir:

Birinci kısıt;

$$BC \equiv c^i \leq (1-\tau_3)\left[(1-\tau_1-\tau_2)l^i + (1-\tau_1)s^i + g\right] \tag{6}$$

ve ikinci kısıt;

$$1+e^i \geq x^i + l^i \tag{7}$$

Modelde; (a) τ_1 gelir vergisini, (b) τ_2 maaş ve ücretlerden kesilen bordro vergilerini, (c) τ_3 tüketim vergisini göstermektedir. Bireye ilişkin dolaylı faydalar tüketim (c^i) ve *"boş zaman (leisure)(x^i)"*a ilişkin tanımlı bir fonksiyonudur. (6) no'lu eşitlikte bireysel bütçe kısıtı (BC) üç çeşit gelire bağlıdır: Bireysel emek arzının miktarı (l^i), tasarrufların miktarı (s^i) ve *"götürü devlet transferleri (lump-*

[204]İşletme nakit akışının vergi tabanına dahil edilmesi emek geliri vergisini tüketim vergisinden ayırmaktadır. İşletme nakit akışı üzerindeki verginin geliri zaman içinde geçmiş ve gelecek yatırımlardan kaynaklanan ekonomik rantlar ve sermayenin mevcut normal getirisi gibi iki tür gelir unsurundan kaynaklanmıştır. Bu şekilde, bir tüketim vergisi aynı zamanda emek gelirleri, ekonomik rantlar ve *"eski"* sermayenin üzerine konulan sabit ve tek oranlı vergilerin kombinasyonuna eşdeğerdir. Diğer yandan, *"yeni"* sermayenin normal getirisi ise vergiye tabi tutulmamaktadır. Bu durum, tüketim vergisini, yaşamları süresince yeni yatırımları giderleştirerek tasarrufları iki kez vergiye tabi tutan gelir vergisinden ayırmaktadır. Uygulamada ise, eğer faizler karın tespitinde indirime konu ediliyor ve vergiden muaf şahıs olarak vergilendirme ünitesi düzeyinde vergilendirilmiyor ise yeni sermayenin normal getirisi gelir vergisi tarafından vergiye tabi tutulmamaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Cnossen, Tax Policy, s. 9.

[205]Achim Kemmerling, "The Political Economy of Tax Mixes in OECD Countries", **Paper Presented at the 2nd the European Consortium for Political Research (ECPR) General Conference**, 18-21.09.2003, Phillips-Universität, Marburg-Germany, Eylül 2003, ss. 7-8; Achim Kemmerling, **Taxing the Working Poor: The Political Origins and Economic Consequences of Taxing Low Wages**, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham: U.K., 2009, ss. 60-62.

*sum government transfers)"*nin miktarı (g) olarak ifade edilmektedir. Tasarruflardan elde edilen gelir yalnızca gelir vergisine tabi iken ve emek geliri gelir vergisi ve maaş ve ücretlerden kesilen bordro vergilerine tabi iken, üç çeşit gelir türü de dolaylı vergilendirmeye tabi tutulmaktadır. Modelin yapısını basitleştirmek için; götürü devlet transferleri (g) sabit kabul edilmekte ve $s^i = 1 - c^i$ yani, tasarrufların mevcut tüketime bağlı olduğu varsayılmaktadır.

İkili gelir vergisi sistemi, sedüler gelir vergisinin bir türü olması nedeniyle, hem sağlam gelir unsurlarını ele alması yoluyla *"gelir artırıcı (revenue-raising)"* amaçları sağlamada hem de vergi tabanlarının hassasiyetine bağlı olarak *"rekabet edebilirlik (competitiveness)"* hususunun gerçekleştirilmesinde daha etkindir[206]. İkili gelir vergisi sistemi bir yandan eşitlik-adalet amaçlarını sağlama ile gelir ihtiyaçlarını gerçekleştirme arasında bir denge kurmaya çalışırken; diğer yandan etkinlik-verimlilik amaçları ile tarafsızlık ilkelerini gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Bununla birlikte sermaye geliri daha yüksek gelir dilimlerinde yoğunlaştığında ikili gelir vergisi sistemi hem yatay hem de dikey adalet amaçları ile çatışmaktadır. Çünkü ikili gelir vergisi yapısı nedeniyle vergi politikasının tarafsızlık amacıyla çatışma yaşayabilmektedir. Bununla birlikte, kapsamlı gelir vergisi sisteminde; örneğin *"ipotek karşılığı borçlar (mortgage loans)"*dan kaynaklanan faiz harcamaları üst marjinal vergi oranına karşılık olarak vergiden indirilebilmekte iken ikili gelir vergisi sisteminde ise düşük sermaye geliri vergisi oranına karşılık olarak indirime tabi

[206]İkili gelir vergisi sistemine ilişkin ekonomik etkinlik-verimlilik sağlanması açısından normal getiriler ve ekonomik rantların her ikisi de genel anlamda etkinliği-verimliliği artırıcı olarak görülmektedir; ancak normal getirilerden daha ziyade aynı vergi oranında ekonomik rantları vergilemeye ilişkin verilen zımni kararlar normal veya azalan getiriler üzerindeki düşük vergi oranlarının etkilerinin düzeyini belirlemek açısından vergi yükü boyutu ile paralel gitmemektedir. Çünkü ekonomik rantların normal getirilerden daha yüksek bir vergi yükü taşıyabileceği ifade edilebilmektedir. Daha yüksek vergi yükünden sonra bile, ekonomik rantlar marjinal getirilere nazaran daha fazla tercih edilebilmektedirler. Aslında, Norveç ikili gelir vergisi sistemi, kısmen sistemin emek-sermaye gelirini ayrıştırmadaki etkinliğini koruyabilmek için vergi sisteminin yetersizliği üzerindeki ekonomi politiği ile ilgili endişeler açısından ve aynı zamanda emek ve sermaye gelirine benzer şekilde değil de; bunun yerine bir yandan normal veya marjinal getirilere benzer şekilde diğer yandan ise rantlar ve emek geliri vb. şekilde gelirin bölünmesinin tercih edilmesi nedeniyle 2004 yılında ciddi anlamda revizyona uğramıştır. Diğer yandan, ikili gelir vergisi sistemi, vergi yüklerinin nasıl dağıtılacağını hesaba katan ödeme gücü yaklaşımı ile çelişmektedir. Bununla birlikte, ikili gelir vergisi sistemi uygun bir şekilde uygulandığı takdirde; vergi yükünün dağılımı hedefleri ile çatışmaya girmeden ekonomik etkinlik-verimlilik amaçlarına ulaşabilmekte ya da daha doğrusu, mevcut vergi sistemi altında bölüşüm sonuçları elde edilebilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Kleinbard, s. 47.

olabilmektedir[207]. Aslında, ikili gelir vergisi sisteminin önemli bir hedefi; farklı tasarruf ve yatırım türleri üzerindeki reel dünyada geleneksel gelir vergisi altında kaçınılmaz olan marjinal efektif vergi oranlarındaki çeşitli farklılıklardan kaçınmak suretiyle sermaye geliri vergilendirmesinin tarafsızlığını artırmaktır. Diğer yandan, etkin vergi oranlarının oldukça mobil sermaye gelirleri açısından düşürülmesine rağmen, ikili gelir vergisi reformlarından sonra bile sermaye geliri vergilendirilmesinden elde edilen toplam gelirin ya sabit kaldığı ya da artış miktarının beklenenden az miktarda olduğu ifade edilebilmektedir[208]. Sonuç olarak, etkinlik-verimlilik hususları açısından ikili gelir vergisi sistemi aynen kapsamlı gelir vergisi sistemi kadar adaleti sağlayabilmektedir.

c. Yarı Kapsamlı Gelir Vergisi Sistemi

Basitlik, etkinlik-verimlilik, adalet, vergiye uyum gibi vergi politikasına ilişkin temel ilkeler vergi sistemlerinin ağırlık verecekleri politikanın belirlenmesinde büyük öneme sahiptir. 1980'li yıllardan bari son 33 yıl içinde gelir vergisi reformlarının hemen hemen tamamı vergi oranlarını azaltıcı ve vergi matrahını genişletici reformlar olarak nitelendirilebilmektedir. *"Yarı Kapsamlı Gelir Vergisi Sistemi (Semi-Comprehensive Income Tax)"*; üniter ve sedüler gelir vergisindeki karma sistem gibi *"vergi-karması (tax-mix)"* şeklinde uygulanabilen bir sistemdir. Bu sayede elde edilen kazanç ve iratlar emek ve sermaye geliri olarak ayrıma tabi tutulmaktadır. Eğer sayılan sermaye gelirlerinin hepsi ayrıma tabi tutularak emek gelirlerinden daha düşük oranda vergilendiriliyorlarsa verilen ağırlığa uygun olarak pür-saf-tam ikili ya da yarı ikili gelir vergisi uygulaması olmaktadır.

---

[207]OECD, **Tax and the Economy: A Comparative Assessment of OECD Countries**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 6, OECD Publishing, Paris, Kasım 2001, http://www.sourceoecd.org/taxation/10.1787/9789264195615-en, (22.09.2008), s. 29.

[208]Bu sonucun gerekçesi olarak; bazı sermaye geliri türlerinin eski gelir vergisi altında her zaman ya az ya da negatif bir şekilde vergiye tabi tutulduğu ifade edilmektedir. Bu nedenle, ikili gelir vergisi; sermaye kazançları ve sahibi tarafından kullanılan konut vb. rekabet baskısına karşı daha dayanıklı sermaye gelirlerinin bazı türlerinde vergi yükünün artışını sağlamıştır. İkili gelir vergisi sisteminin rekabet edebilirlik ve gelir artırıcı amaçları gerçekleştirmesinin yolu vergi tabanının genişletilmesidir. Bu şekilde, İskandinav ülkelerinde gerçekleştirilen vergisel uygulama farklılığının vergileri artırmaktan ziyade vergi sistemini uluslararası baskılara karşı daha dayanıklı hale getirdiği ifade edilebilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Steffen Ganghof, "Adjusting National Tax Policy to Economic Internationalization: Strategies and Outcomes", **MPIfG Discussion Paper**, Cilt: 99, Sayı: 6, Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung Publishing, Aralık 1999, http://www.mpi-fg-koeln.mpg.de/pu/mpifg_dp/dp99-6.pdf, (18.04.2009), s. 27.

Eğer sistemde ayrıma tabi tutulan sermaye geliri az ise yarı kapsamlı bir gelir vergisi sistemi olmaktadır. Yarı kapsamlı sistemin özelliği; kapsamlı gelir vergisi sistemine daha yakın olması ve niteliklerinin kapsamlı gelir vergisi sistemiyle uyuşmasıdır[209].

Çoğu OECD üyesi ülke yarı kapsamlı gelir vergisi sistemine sahiptir. Bu tür vergi sistemlerinin; ücret, maaş, faiz ödemeleri, karpayları-temettü veya sermaye kazançları olarak elde edilip edilmesine bakılmaksızın yıllık gelirlerinde aynı düzeyde olan bireylerin aynı ödeme gücüne sahip olduğu düşüncesiyle eşit bir biçimde vergilendirilmelerinin yatay adalet ilkesi ile uyumlu oldukları ifade edilebilmektedir. Benzer şekilde, daha yüksek gelir düzeyine sahip vergi mükelleflerinin daha yüksek ödeme gücüne sahip olduğu ve bu nedenle vergi yükünün daha büyük bir kısmını yüklenmeleri gerektiği kabul edilmektedir. Bu durumda, sermaye gelirlerinin vergilendirilmesi yatay ve dikey adalet ilkeleri ile uyumlu olmaktadır. Bununla birlikte, eğer yıllık gelir vergilendirilir ise, zaman içinde değişen gelire sahip olan mükelleflerin daha sabit bir kazanç akışına sahip vergi mükelleflerine nazaran daha fazla vergi ödemek zorunda kalabilecekleri belirtilmektedir. Bu yatay adalet ilkesine uymayan bir durumdur ve vergi mükellefinin yaşam boyu gelirlerine dayandırılarak vergilendirilmesini savunmaktadır. Yatay adalet, bu takdirde vergi mükelleflerinin yaşam süreleri boyunca tüketim eğilimlerinden bağımsız olarak vergi-sonrası gelirleri bugünkü değerleri itibarıyla aynı olan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmesini öngörmektedir. Tüketimlerini sonraki dönemlere erteleyen bireyler şayet tasarrularının getirisi vergilendirilmemişse vergi kanunu yüzünden dezavantajlı duruma düşmemektedir. Vasiyet durumu haricinde, yaşam boyu perspektifinde yatay adalet, sermayenin normal getirilerinin vergilendirilmemesi halinde sağlanabilmektedir. Sermayenin normal getirisini aşan kısmının vergiye tabi tutulması yatay ve dikey adalet ilkelerini ihlal etmemektedir[210].

Vergilendirmede etkinlik-verimlilik ve adalet açısından önemli olsa da, kapsamlı gelir vergisinin tam anlamıyla uygulanabilmesi idari açıdan oldukça

---

[209]OECD, **Fundamental Refom of Personal Income Tax**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 13, OECD Publishing, Paris, Mayıs 2006, http://www.sourceoecd.org/taxation/9264025774, (08.01.2008), (Personal), s. 10.

[210]OECD, **Fundamental Reform of Corporate Income Tax**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 16, OECD Publishing, Paris, Kasım 2007, www.sourceoecd.org/taxation/9789264038110, (26.09.2008), s. 40.

maliyetli ve siyasi açıdan da olanaksız görünmektedir. Ayrıca gerçek bir kapsamlı gelir vergisi sisteminin uygulanmasının giderek mobil hale gelen vergi tabanlarının bulunduğu uluslararası rekabet ortamında sürdürülebilir olup olmayacağı tartışmalıdır. Bu tür uygulama zorluklarının sonucu olarak ve gelirin belirli türleri açısından *"özel vergisel işlemler (special tax treatments)"* nedeniyle birçok OECD ülkesinin gelir vergisi sistemleri yarı-kapsamlı gelir vergisi sistemleri olarak nitelendirilebilmektedir. Vergi sistemlerinin sebep olduğu vergi arbitrajı faaliyetleri (bireylerin vergi kuralları ve vergi oranlarındaki farklılıklar ile vergi muafiyetleri ve vergi indirimlerinden yararlanması) sebebiyle son 33 yıl içinde vergi tabanının genişletilmesine ve vergi oranlarının düşürülmesine odaklanan vergi politikaları, son yıllarda ikili vergi sistemi reformları ve tek oranlı vergi sistemi reformları ile başarılı sonuçlar almaya başlamıştır[211].

d. Yarı Çift-İkili Gelir Vergisi Sistemi

Bir ülkenin kişisel geliri vergilendirmeye ilişkin sistem tercihi her ülkede emek ya da sermaye gelirlerine verilen önemin farklı olmasından dolayı *"yarı kapsamlı (semi-comprehensive)"*, *"yarı çift-ikili (semi-dual)", "yarı düz oranlı (semi-flat)"* şeklinde gelir vergisi sistemlerinin çeşitlenmesine yol açmaktadır. *"Yarı İkili Gelir Vergisi Sistemi (Semi-Dual Income Tax)"* bir vergi karması olarak ikili gelir vergisi sisteminin özelliğini taşımakta; ancak ikili sistemden farklı bazı unsurlar barındırmaktadır. Yarı ikili gelir vergisinin kullanım alanı, yarı kapsamlı sisteme göre daha yaygındır. Bunun nedeni tam kapsamlı vergi sistemini uygulayan ülke olarak yalnızca 34 OECD üye içinde Yeni Zelanda karşımıza çıkarken, pür-saf-tam ikili veya yarı ikili sistemin uygulanışında hem İskandinav ülkelerinin hem de Kıta Avrupa'sının yaygın kabul gören yaklaşımıdır[212].

[211]Örneğin, 1980'li yılların ortalarında pek çok OECD üyesi ülkede üst marjinal gelir vergisi oranları % 65'in üzerinde seyrederken; günümüzde bu oranlar % 50'nin altına düşürülmüştür. Konu ile ilgili olarak bkz. Bert Brys ve Christopher Heady, "Fundamental Reform of Personal Income Tax in OECD Countries: Trends and Recent Experiences", **Paper Presented at the 62nd Congress of the International Institute of Public Finance (IIPF),** "Public Finance: Fifty Years of the Second Best-and Beyond"**,** 28-31.08.2006, Paphos-Cyprus, Ağustos 2006, https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF62&paper_id=121, (08.07.2010), ss. 3, 25-26.

[212]OECD, Personal, s. 72.

Bunun yanı sıra, 1980'li yılların başlarından bu yana OECD üyesi ülkelerde politika karar alıcıları, gelir ve tüketim vergileri arasında sistematik ve etkin bir "*karma-melez-hibrid (hybrid)"* sistem geliştirmeye çalışmışlar ve bunun en iyi örneği Finlandiya, İsveç ve Norveç vb. İskandinav ülkelerinde uygulanagelen ve İtalya'da bir dönem uygulamaya konmuş ikili gelir vergisi sistemi olarak ortaya çıkmıştır[213]. Uygulamada, OECD üyesi ülkelerin birçoğunda genellikle sermaye gelirinin bazı türlerini vergilendirirken gelirin farklı türleri üzerine farklı nominal vergi oranları uygulayan yarı çift-ikili gelir vergisi sisteminin bulunduğu ifade edilebilmektedir. Ülkeler faizlerin, karpayları-temettülerin ve sermaye kazançlarının vergilendirilmesinde birbirlerinden farklı etkinlik-verimlilik yaklaşımları benimsemişlerdir. Örneğin, birçok ülkede risk-alma ile ilintili olması nedeniyle ve tasarruflar üzerinden alınan vergileri azaltmak için büyük bir zorunluluk hissedilmediği için sermaye kazançları özel muamele görmektedir. Gelir vergilerine ek olarak, çoğu ülke sosyal güvenlik katkı paylarını yalnızca emek geliri üstüne yüklemekte ve sermaye geliri üzerine böyle bir parafiskal yükümlülük koymamaktadır. Bu nedenle, sosyal güvenlik katkı paylarının emek gelirini *"müterakki-artan oranlı (progressive)"* olarak vergilendirmekten *ziyade "mütenasip-nispi (proportional)"* olarak vergilendirmesi ile düz oranlı bir gelir vergisi sistemini bile yarı-ikili gelir vergisi sistemine dönüştürdüğü belirtilmektedir[214].

Sermaye ve ücret gelirleri üzerine ayrı oranların uygulanması geçmiş uygulamaların aksine, gelir vergisinden tüketim tabanlı vergilendirmeye geçişi ifade etmektedir. Düşük ve düz oranlı kurumlar vergisine uyum, gelir vergisi oranlarının farklılaşmasına olanak sağlarken, ikametgah ülkesi için *"vergi egemenliği (tax sovereignty)"*ni bir dereceye kadar muhafaza etmekte ve *"yerinden yönetim ilkesi (principle of subsidiarity)"* ile tutarlılığı sağlamaktadır. Gelir ve kurumlar vergisinin entegrasyonuna ilişkin ortaya çıkan sorunlar bu şekilde ortadan kaldırılmış ve sermaye geliri vergisi basitleştirilmiştir. Ülkelerin ikili gelir vergisini uygulama biçimleri sermaye kazançlarının, faizlerin ve royalty gelirlerinin-gayri maddi hak

[213]Steffen Ganghof, "Tax Mixes and the Size of the Welfare State: Causal Mechanisms and Policy Implications", **Journal of European Social Policy,** Cilt: 16, Sayı: 4, 2006, s. 362.

[214]OECD, **Tax Policy Reform and Economic Growth**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 20, OECD Publishing, Paris, Kasım 2010, http://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en, (09.11.2010), (Economic Growth), ss. 36, 127-128.

bedellerinin uygulanması ve tahsilinde farklılaşsa da sistemde odaklanılması gereken nokta kurum kazançları ve karpayları-temettüler olmaktadır[215].

İkili gelir vergisi sistemi, birçok ülkede reform tartışmalarını etkilemiş ve OECD tarafından vergi reformuna ilişkin işlevsel ve güvenilir bir model olarak benimsenmiştir. Birçok ülke ikili gelir vergisi sisteminin farklı alternatiflerine uyum sağlayarak gelir vergisi sistemlerini geliştirmeye çalışırken; sermaye gelirini düşük ve düz oranlı vergilendiren; ancak gelir vergisi açısından artan oranlı tarifeyi devam ettiren sedüler vergi yapısı Türkiye'de de vergi sistemi tartışmalarını etkilemiştir. Türkiye pür-saf-tam ikili gelir vergisi sistemini uygulamaya koymamıştır, bununla birlikte 2006 yılında eski beyan sistemini yürürlükten kaldırarak sermaye ve faiz gelirleri üzerinden yapılan stopajı nihai vergi olarak belirlemiştir. Diğer yandan, ticari kazançlar aynen ücret kazançları gibi artan oranlı bir vergi tarifesine tabi olmaktadır. Bununla birlikte, Türkiye'de kazanılmış gelirler üzerindeki üst marjinal vergi oranı 1998'deki % 55 oranından 2010 yılında % 35'e düşürülmüştür. Benzer bir azalma 2000'li yıllarda % 46 olan düz oranlı kurumlar vergisi oranının 2006 yılında % 20'ye düşürülmesiyle yaşanmıştır. Bu açılardan ele alındığında, Türkiye'deki mevcut gelir vergisi sisteminin ikili gelir vergisi sistemi ile birçok ortak özelliği paylaştıkları ifade edilebilmektedir[216].

e. Kutu Sistemi

"Kutu Sistemi (Box System)"; Hollanda'da uygulama alanı bulan ve ikili gelir vergisi sisteminin uygulamada karşımıza çıkan bir türüdür. Hollanda'da 2001 GVK ile uygulamaya konulmuş ve OECD ülkeleri arasında Finlandiya, Norveç ve İsveç'in haricinde tam ikili gelir vergisi sistemine en yakın sistem olan üçlü kutu sistemi; gelirin çeşitli türlerini bünyesinde barındıran global-üniter-kapsamlı gelir vergisi sisteminin yerine gelmiştir. Ayrıca Hollanda vergi planlaması eski sistem altında geliştirilmiştir. Eski sistemde tasarufların ve özel yatırımların çeşitli türleri farklı

[215]Peggy B. Musgrave, "Combining Fiscal Sovereignty and Coordination: National Taxation in a Globalizing World", **The New Public Finance: Responding to Global Challenges**, (Ed. Inge Kaul ve Pedro Conceicao), Oxford University Press: Published for The United Nations Development Programme, New York: USA, 2006, ss. 178-179, 181.

[216]Ali Çelikkaya, "Dual Income Tax: A Reform Option for Personal Income Tax in Turkey", **Business and Economic Horizons**, Cilt: 3, Sayı: 3, 2010, (Dual), ss. 47, 51.

biçimlerde vergilendirilmekteydi ve faizler ile karpayları-temettüler vergiye tabi idi, sermaye kazançları kanunen vergi dışı tutulmaktaydı ve *"hayat sigortası emeklilik primleri (premiums for life insurance annuities)"* indirilebilecek giderler arasındaydı. Hollanda hükümeti, sermaye kazançları vergisini uygulamaya koymak yerine 1999 yılında yeni ve orijinal bir sistem önermiş ve bu yeni sistem 2001 yılında yürürlüğe girmiştir[217].

Kutu sisteminin hedefleri; vergi oranlarının azaltılarak vergi tabanının genişletilmesi, vergi kredilerinin vergi indirimleri ile yer değiştirilmesi, servet vergisi ve kişisel sermaye vergilendirilmesinin emsal sermaye geliri vergilendirilmesi ile yer değiştirilmesi vb. hususları kapsamaktadır. Emsal sermaye gelirinin vergiye tabi tutulmasının temel hedefleri; kişisel sermaye gelirinin her türünün eşit bir şekilde vergiye tabi tutulmasının sağlanması ve 2001 vergi reformu öncesinde vergiye tabi olmayan sermaye kazançları vasıtasıyla vergi mükelleflerinin sermaye gelirlerini sermaye kazancı olarak realize ederek vergilendirmeden kaçınmasını önlemektir[218].

Şekil 7'ye göre, kutu sisteminin temel özellikleri şunlardır[219]:

1 no'lu kutuda; ücret kazancı, serbest meslek kazancı, sosyal güvenlik ödemeleri, emekli aylıkları, sahibi tarafından kullanılan konuttan elde edilen emsal gelir ile kişisel indirimler, çocuk bakım giderleri ve diğer belirli kesintiler vb. indirilebilecek giderler yer almaktadır. Net-safi gelir, üzerine yüklenen sosyal güvenlik katkı payları ile yaklaşık olarak % 30 ile üst sınır % 52 arasında değişen oranlarda artan oranlı bir vergi tarifesine tabi tutulmaktadır.

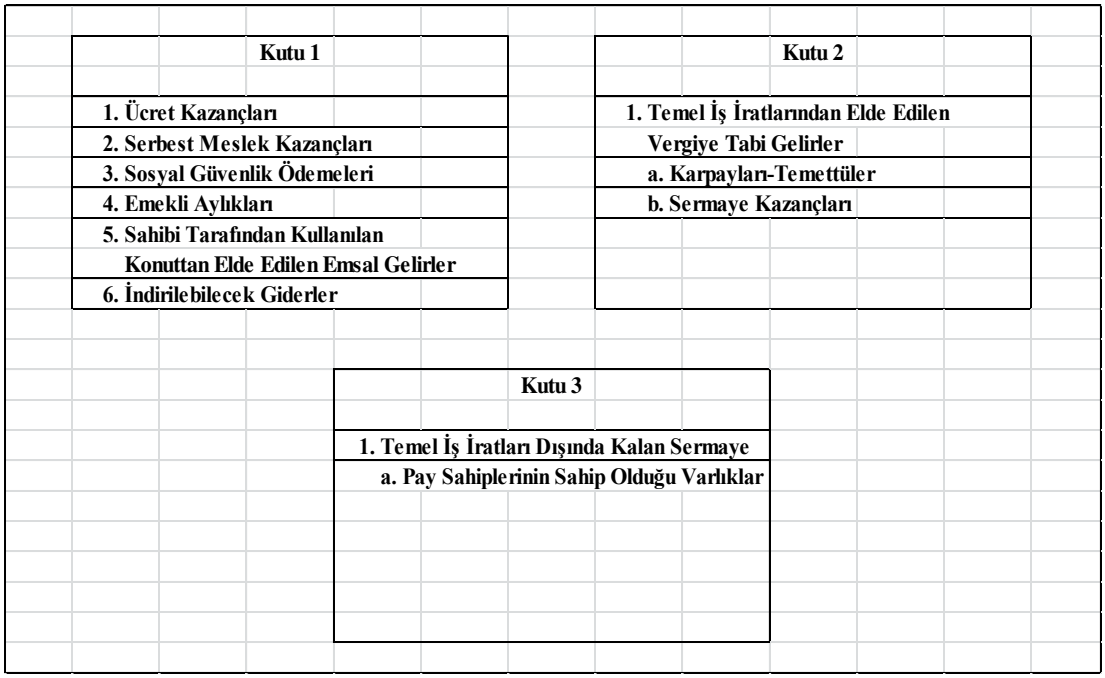
---

[217]Yeni sedüler sistemin uygulamaya konulmasının temel nedenleri; vergi tabanının genişletilmesi, özel yatırımların ve tasarrufların çeşitli türlerine farklı vergisel işlemlerin gerçekleştirilmesi ve eski global-üniter-kapsamlı sistem altında sermaye gelirinin vergilendirilmesi hususlarında meydana gelen en üst seviyedeki vergi kayıp ve kaçaklarının azaltılmasıdır. Örneğin, Hollandalı mukimler tarafından Lüksemburg ve İsviçre vb. ülkelerin bankalarında mevduat hesabının açılabilmesini teşvik etmek açısından üst oran % 52 olarak belirlenmiştir. Konu ile ilgili olarak bkz. Hubert Hamaekers, "Taxation Trends in Europe", **Asia-Pacific Tax Bulletin**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2003, s. 48.

[218]Jeffrey Owens, "Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries", **Tax Foundation Background Paper**, Sayı: 47, Şubat 2005, http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/fc748ce251c36b57b78dad5654d2898b.pdf, (15.05.2008), s. 8.

[219]Jeffrey Owens, "Fundamental Tax Reform: An International Perspective", **National Tax Journal**, Cilt: 59, Sayı: 1, 2006, (International), s. 148.

Şekil 7: Kutu Sistemi



Kaynak: Owens, International, s. 148'deki bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

2 no'lu kutuda; temel iş iratlarından elde edilen vergiye tabi gelirler bulunmaktadır. Halka açık veya özel bir limited şirkette hisse senetlerinin en az % 5'inin doğrudan ya da dolaylı olarak hissedar denetimlerine tabi olduğu karpayları-temettüler ve sermaye kazançlarından elde edilen gelirler bu tür iratlara örnek olarak verilebilmektedir. Bu tür faaliyetlerden kaynaklanan net-safi gelir % 25 oranında düz oranlı bir vergiye tabi tutulmaktadır.

3 no'lu kutuda; temel iş iratları dışında kalan sermayenin vergilendirilmesi bulunmaktadır. Gerçek sermaye gelirinin üzerine vergi koymak yerine, pay sahiplerinin sahip olduğu varlıkların (1 Ocak-31 Aralık arasındaki net varlıklar-aktiflerin ortalaması) net değerinin % 4'lük nominal getirisi üzerine % 30 oranında düz oranlı bir vergi uygulanmaktadır. Uygulamada, bu oran net servet üzerinden alınan verginin % 1,2'sine (% 30 vergi oranı × % 4 getiri) denk gelmektedir. Kutu sistemine artan oranlı bir unsur ekleyebilmek açısından, temel bir vergi muafiyeti söz konusudur[220].

[220]Bu yaklaşım üç ayrı gelir kutusu sağlamaktadır: (1) İş ve ev sahipliğinden elde edilen vergiye tabi gelir, (2) Temel iş iratlarından elde edilen vergiye tabi gelir, (3) Tasarruf ve yatırımlardan elde edilen vergiye tabi gelir. Her kutu, kendi vergi oranına ve gelir hesaplama yöntemine tabi olmaktadır. Hollanda GVK, aynı zamanda herhangi bir kutuda doğan zararın başka bir kutudaki

f. Tek Oranlı Gelir Vergisi Sistemi

1980'li yılların başlarında Hoover Enstitüsü'nden Robert E. Hall ve Alvin Rabushka; tüketim vergilerinin düşük gelirli vergi mükellefleri üzerinde nispeten daha ağır vergi yükü oluşturduğu görüşlerine karşılık olarak satış vergilerine kıyasla KDV'nin bazı idari avantajlarına sahip olan bir tüketim vergisi sistemi geliştirmişlerdir. Hall-Rabushka gelir vergisi sistemi genellikle *"Tek Oranlı Gelir Vergisi (Flat Income Tax)"* olarak ifade edilmektedir[221]. Tek oranlı gelir vergisi teorik olarak iki temel özelliğe sahiptir. Bunlar; herkese ve tüm vergi tabanına tek bir oranın uygulanması ve kişisel istisnalar hariç olmak üzere tüm gelirin vergiye tabi olmasıdır. Düz oranlı vergi olarak da tanımlanan bu verginin ortaya çıkışında çeşitli nedenler rol oynamıştır. En önemli role sahip faktör enflasyondur. Fiyatlar genel

---

gelirden karşılanmaması güvenliğini sağlamaktadır. Kanun, 1 no'lu kutudaki genellikle emek gelirleri için artan oranlı bir gelir vergisi uygularken; 2 no'lu kutudaki temelde ticari faaliyetlerden doğan gelirler için düz oranlı bir vergi öngörmekte ve 3 no'lu kutudaki potföy yatırımları için genellikle karineler yoluyla belirlenen bir vergi oranı uygulamaktadır. Bu kutudaki net varlıkların % 4'lük bir getiri sağladığı varsayılmakta ve % 30 oranında bir gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Bu oran ise *"servet vergisi (wealth tax)"*nin % 1,2'sine tekabül etmektedir. Bu durum yatırım varlıkları açısından yeni bir yaklaşım olmaktadır. Buna göre, Hollanda'da mükellefler portföy varlıklarının üzerinden ister % 1 ister % 10 getiri elde etsinler gelir vergisi amaçları için önemli olan getirinin % 4 olarak belirlenmesidir. Bu yaklaşım, varlık tarafından meydana getirilen gerçek geliri tespit ve tayin etmeden vergi otoritelerinin varlığın hesaplanan değeri üzerinden matrahı tespit etmelerine olanak sağlayan 19. yy. vergi sistemlerinde oldukça yaygın olarak kullanılmaktaydı. Portföy varlıkları için karineler yoluyla belirlenen bir vergi oranı uygulanmasının gelişme yolunda olan ülkeler açısından uygunluğu tartışmalıdır. Çünkü Hollanda yaklaşımı, vergi mükellefleri mevcut gelirden ziyade vergiden muaf olan sermaye kazançları türünden getiri elde edebilmek için finansal yatırımlarını yapılandırdıkları için portföy gelirlerinin vergilendirilmesi sürecinde kendi vergi sisteminde ortaya çıkan sorunların üstesinden gelebilmek amacıyla ortaya çıkmıştır. Hollanda'da vergiye gönüllü uyumun oldukça yüksek olması ve vergi idaresinin mükelleflerin yatırım varlıklarını izleme ve denetleme yetkisinin sağlam olması nedeniyle bu tür bir servet vergisinin uygulanmasına olanak sağlamaktadır. Ancak gelişme yolunda olan ülkelerde bu koşullar sağlanamayabilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Zolt ve Bird, ss. 67-68.

[221] Hall-Rabushka vergi sistemi önerisi, bireyler ve işletmeler üzerine tek oranlı bir vergi yükleyerek verginin tahsil edildiği ve gelir vergisi sistemi ile tüketim vergisinin yer değiştirdiği temel vergi reformu önerisidir. ABD federal vergi sistemi reformuna ilişkin olarak Milletvekili Richard Armey tarafından Teksas Eyaleti için, Senatör Richard Shelby tarafından Alabama Eyaleti için ve Başkan adayı Steve Forbes tarafından başkanlık ön seçimleri öncesi ABD federal vergi sistemi için 1996 yılında sunulan bazı öneriler açısından tasarı plan olarak kabul edilmiştir. Hall-Rabushka vergi sistemine göre; kurumsal ya da başka şekillerde tüm ticari faaliyetler üzerine KDV ile aynı olan % 19 oranında vergi uygulanmakta ve ücretler dışında *"emeklilik primleri (pension contributions)"*, *"malzeme-hammadde maliyetleri (materials costs)"* ve *"sermaye yatırımları (capital investments)"* vergi matrahından indirilebilmektedir. Bireyler veya hanehalkları için dört kişilik bir ailede 25.500 Dolar olan muafiyetin üzerinde kalan ücretler ve emekli aylıkları % 19 oranında tek oranlı bir vergiye tabi olmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. William G. Gale, "Flat Tax", **The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy**, (Ed. Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel ve Jane G. Gravelle), 1. Edition, Urban Institute Press: The Brookings Institution, Ekim 1999, http://www.urban.org/UploadedPDF/1000530.pdf, (07.02.2008), s. 155.

seviyesindeki çok hızlı artış gelir vergisinin tarife dilimlerinin önemini kaybettirmiş ve giderek çok sayıda kişi daha üst gelir dilimlerinden vergiye tabi tutulmuştur. Vergi dilimlerinin gerçek değerinde özellikle enflasyonist dönemlerde azalma olmuş, nominal olarak tespit edilen istisna tutarları önemini kaybetmiş ve bu durum artan oranlı gelir vergisine itimadı sarsmıştır. Bunun yanı sıra vergi kanunlarının giderek daha karmaşık hale gelmesi toplumda basitleştirme yolunda bir istek oluşturmuştur[222].

Son zamanlarda, tek oranlı vergi önerileri politika paketlerinde yer almaya başlamıştır[223]. Tek oranlı vergi reformları temelde iki unsurdan oluşmaktadır: Tek bir vergi oranı için vergi oranı tarifesini azaltmak ve temel indirimlerin olası istisnalarıyla birlikte özel vergi indirimlerini ortadan kaldırmaktır. Tek oranlı vergi sistemi, (emek geliri, sermaye geliri ve diğer gelirlerden indirimler düşüldükten sonra) tüm net-safi gelir üzerine *"sabit-düz-tek-mütenasip (proportional-flat)"* bir vergi oranı uygulamaktadır. Ücret ve sermaye geliri bu takdirde eşit bir şekilde vergilendirilmekte ve vergi indirimlerinin değeri gelir düzeyinden bağımsız olmaktadır[224].

Hall-Rabushka tek oranlı vergi önerisi vergi yapısı ile uyumlu bir şekilde tanımlanmıştır. İşletme karları ve ticari kazançlar üzerine uygulanan nakit akışı vergisi ile çalışanların gelirleri üzerine uygulanan vergi bir arada aynı ve tek oranlı vergiye tabi olmakta ve ücret vergisine karşılık olarak kişisel bir indirim söz konusu

[222]Toper Çağlayan, "Gelir Vergisi Alternatifleri: Tüketim Vergisi ve Düz Oranlı Vergi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 76, Temmuz-Ağustos 1985, s. 59.

[223]ABD vergi mevzuatındaki temel değişiklikler gerçekte 1920'li, 1960'lı ve 1980'li yıllarda vergi oranlarının düşürülmesi planlarıyla ortaya çıkmıştır. 1920'li yıllarda Cumhuriyetçi Andrew Mellon ile başlayan ve üst marjinal oranın % 77'den % 25'e düşürülmesi artan oranlılığı artırmış ve zenginlerden alınan vergilerin oranında artış yaşanmış ve vergi yüklerinin paylaşımında bir değişim meydana gelmiştir. Demokrat Başkan John F. Kennedy 1963 yılında marjinal vergi oranlarının indirilmesi önerisini sunmuş ve Mart 1964'te GVK ile % 20'den başlayıp % 91'e ulaşan vergi dilimleri % 14 ila % 70 dilimlerine düşürülmüştür. 1980'li yıllarda ise vergi oranlarının düşürülmesi ile vergi sisteminin daha adil bir hale geldiği savunulmuş ve Başkan Ronald Reagan tarafından 1981 ile 1986 yılları arasında; 1981-1984 yılları arasında uygulanan *"Ekonomik İstikrar Vergi Kanunu (Economic Recovery Tax Act)"* ve 1986 Vergi Reformu Kanunu ile birlikte % 50 olan üst marjinal oranlar % 20 seviyelerine indirilmiştir. Zenginlerin vergi indirimindeki payları ise; düzeltilmiş brüt gelir kategorisine göre toplam gelir vergisinin paylaşımında en üst % 1'lik kesimin ödediği vergiler 1981 yılında % 17,9 iken 1990 yılında % 25,6'ya çıkmıştır. Yüksek oranlı vergilerin ekonomik faaliyetler üzerinde caydırıcı etkide bulunduğu, artan oranlılığın artırılabilmesi ve vergilendirmede adaletin sağlanabilmesi ile zenginlerden daha fazla vergi tahsil edilmesinin yolunun marjinal vergi oranlarının azaltılması sayesinde gerçekleşebileceği savunulmuştur. Konu ile ilgili olarak bkz. Robert E. Hall ve Alvin Rabushka, **Flat Tax**, 2. Edition, Hoover Institution Press, California: USA, 1995, ss. 41-48.

[224]OECD, "Reforming Personal Income Tax", **Policy Brief**, Mart 2006, http://www.oecd.org/dataoecd/43/21/36346567.pdf, (18.10.2006), ss. 1, 4.

olmaktadır. İşletme karları ve ticari kazançlar üzerine uygulanan verginin matrahı; ihracat dahil olmak üzere satış gelirleri ile yurt içinde üretilen ve ithal edilen sermaye malları ve girdi alışları için yapılan ödemeler arasındaki farktır. Çalışanların gelirleri üzerindeki vergi, insanlara çalışmaları karşılığında yapılması gereken ödemelerin üzerine uygulanmakta ve ücret dışı yan ödemeler ile emeklilik gelirlerini de kapsamaktadır. Gerçekte ise, Hall-Rabushka tek oranlı vergi; emek gelirine karşı iadesi mümkün olmayan vergi kredileri ile desteklenen ve *"çıkarma yöntemi (subtraction method)"* ile tahsil edilen tüketim-tipi, kaynak tabanlı bir KDV gibi hareket etmektedir. Çeşitli şekillerde uygulanagelen tek-düz oranlı vergi sistemlerinin ortak özelliği; emek geliri üzerine uygulanan kesinlikle pozitif bir marjinal vergi oranıdır. Hall-Rabushka tek oranlı vergi cebirsel olarak aşağıdaki şekilde ifade edilebilmektedir[225]:

$$T_F(Y) = \max\left[t.(Y - A_F), 0\right] \tag{8}$$

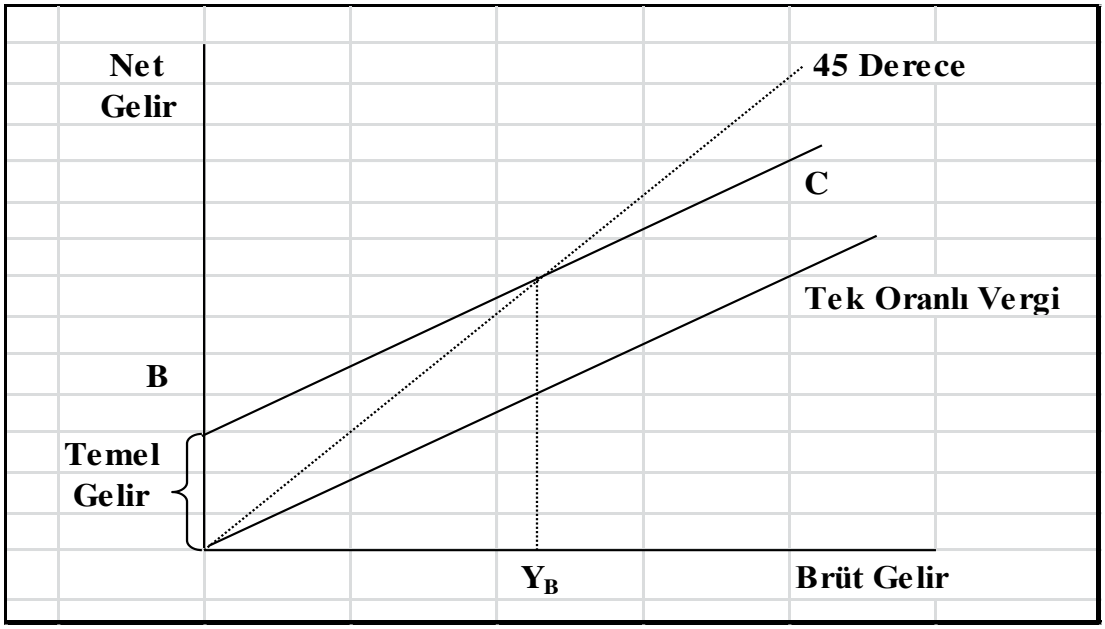
(8) no'lu eşitlikte; $T_F(Y)$ emek geliri olan (Y)'nin vergi yükümlülüğünü ifade etmekte ve tek pozitif marjinal vergi oranını göstermektedir. A_F ise, vergi mükelleflerinin durumlarına göre çeşitlenen indirimleri ifade etmektedir. Aynı zamanda uygulanan tek vergilerin bazılarında tek oran olan t sabit oranı gelirin diğer türlerine de uygulanmaktadır. Diğer bazı ülke uygulamalarında ise bu t oranı uygulanmamakta yalnızca marjinal vergi oranı kullanılmaktadır. (8) no'lu eşitlikte tanımlanan ifade; yalnızca emek gelirleri üzerine uygulanan gelir vergisini içeren bir vergi sistemini ifade etmekte ve sosyal güvenlik katkı paylarını içermemektedir. Gerçekte ise, emek geliri üzerindeki efektif vergi oranları sosyal güvenlik katkı paylarının yapısına bağlı olduğu için tek oranlı vergi sistemini uygulayan ülkelerde parafiskal gelirlere bağlı olarak sistem tek oranlılıktan uzaklaşmakta ve artan oranlı bir hal almaktadır. Bu nedenle, Rusya ve Gürcistan (OECD üyesi değiller) sosyal güvenlik reformuyla uyumlaştırılmış bir tek oranlı vergi sistemine geçmişlerdir.

Şekil 8'de, vergi yapısına ilişkin en basit biçim diyagramda düz bir çizgi ile ifade edilmektedir. Buna göre, mütenasip bir tek oranlı verginin tüm gelirlere (transfer gelirleri hariç) uygulandığı varsayılmaktadır. Bunun yanı sıra, her birey ya

[225]Michael Keen, Titae Kim ve Ricardo Varsano, "The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence", **International Monetary Fund Working Paper**, WP/06/218, International Monetary Fund Publishing, Washington, D.C.: USA, Eylül 2006, http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06218.pdf, (23.01.2012), ss. 4-5.

koşulsuz transfer geliri ya da temel gelir elde etmektedir. Bu durum vergi diliminin BC doğrusuna kaymasına neden olmaktadır. (8) no'lu eşitlik ve şekil 8'deki basit yapı, kısmen sistemin nasıl idare edileceğine bağlı olarak farklı kavramlarla ifade edilmekte; ancak en belirgin tanımlaması *"temel gelir-tek oranlı vergi"* ya da BI-FT olarak belirtilebilmektedir. Marjinal vergi oranı (t) ise, BC doğrusu boyunca sabittir; fakat ortalama vergi oranı, Y_B ile ulaşılan gelirin başa baş seviyesine kadar negatiftir. Bu tür bir vergi yapısı, sabit marjinal vergi oranına rağmen oldukça yüksek bir yeniden dağıtım kabiliyetine sahiptir. Temel gelirin varlığı bazı bireyler açısından ücretli istihdama katılıp katılmama hususunda karar vermelerine olanak sağlamaktadır. Aksi takdirde bireyler oldukça düşük düzeyde ücretler ile karşılaşabileceklerdir. Diğer yandan; vergi ve transfer sisteminin birleşik etkisi tarafından meydana getirilen ortalama vergi oranının biçimi ne olursa olsun, yoksullar kadar zenginler de aynı ağırlıkta transfer ödemelerinden yararlandırıldıkları için temel gelir adaletsiz bulunmaktadır[226].

Şekil 8: Temel Gelir ve Tek Oranlı Vergi



Kaynak: Creedy, s. 13.

[226]John Creedy, "Tax and Transfer Tensions: Designing Direct Tax Structures", **The University of Melbourne Department of Economics Working Paper Series**, Research Paper, Sayı: 1077, Australia, Temmuz 2009, http://www.economics.unimelb.edu.au/downloads/wp/wp09/1077.pdf, (05.01.2012), ss. 13-14.

Diğer yandan gelişmekte olan ülkelerde gelir vergisi sistemlerinin artan oranlılığında az bir azalma görülmektedir. Son yıllarda artan oranlı tarifeyi azaltmak için tek veya basit GV oranı uygulayan ülkeler genellikle eski merkezi planlı ekonomiler olmuşlardır. Sermaye geliri açısından tek oranlı vergiler belirli bir gelir eşiğinin üzerine uygulandığı için bir ölçüde artan oranlılığı devam ettirirlerken tüm gelirler üzerine tek oranlı bir verginin uygulanması ile birlikte artan oranlılık tamamen ortadan kalkmaktadır[227].

Artan oranlılık, etkinlik-verimlilik ve basitlik açısından yoksullar üzerindeki vergi yükünün sınırlandırılması vergi reformunun temel ilkesi olarak kabul edilmektedir. Bununla birlikte, verginin basitleştirilmesi ve vergi reformuna ilişkin bazı görüşler bu ilkeyi ihlal etmektedir. Örneğin, ABD'de ne federal satış vergileri ne de KDV artan oranlı değildir. Bunun yerine, zengin ya da yoksul tüm ABD vatandaşları, bu tür vergilerde kendi harcamalarının tam karşılığını ödemektedirler. Satış vergileri ve KDV, tüketim vergisi türleri olmasına rağmen artan oranlılıktaki eksiklikleri nedeniyle tek oranlı yaklaşımı savunanlar tarafından reddedilmektedir. Tek oranlı vergi sistemini savunanlar ABD'de federal vergi sisteminin yoksulları vergilendirmekten kaçındığını ve bu şekilde vergi baskısının azaldığını ifade etmektedirler. Ayrıca yoksulların vergiden muaf tutulmaları yüzünden üst gelir düzeyindeki vergi mükelleflerinin daha yüksek artan oranlı bir gelir vergisi tarifesine maruz bırakılmasına ihtiyaç duyulmadığı belirtilmektedir. Bunun yerine, oldukça kapsamlı bir kişisel indirim tutarını aşan düzeydeki tüm gelirlere uygulanan tek oranlı bir vergi ile vergi oranlarında önemli farklılıklar meydana getirmeden artan oranlılığın sağlanabileceği vurgulanmaktadır. Diğer yandan artan oranlı vergilerin uygulanması vergi mükellefleri arasında, vergi oranları açısından kendiliğinden farklılıklar meydana getirmekte ve bu durum vergi kayıp ve kaçaklarına imkan sağlamaktadır. Yüksek gelirli vergi mükellefleri, vergi oranı farklılıklarını suistimal etmek açısından en büyük teşviğe ve en iyi fırsata sahip olduğu için bu tür vergi mükelleflerine tüm yıllarda ve tüm gelirleri açısından aynı oranı uygulamak tek

[227]Richard M. Bird, "The Personal Income Tax", **Poverty Reduction and Economic Management (PREM) Notes: Tax Policy**, Sayı: 137, The World Bank Publishing, Washington, D.C.: USA, Haziran 2009, http://siteresources.worldbank.org/INTQFA/Resources/369257-1210173893736/2PersonalIncome.pdf, (17.04.2012), s. 2.

oranlı vergi sisteminin en önemli hedefi olmaktadır. Tek oranlı vergi hem işletmeler hem de bireyler açısından geçerli olmaktadır[228].

Ancak bugüne kadar yapılan tartışmalar, tek oranlı vergi sisteminin bireyler arasındaki gelir dağılımını ortadan kaldırmaya eğilimli olduğunu ortaya koymaktadır. Fakat bu varsayımın gerçekliğini analiz etmek oldukça zor görünmektedir. Yine de bütün olasılıklar göz önüne alındığında, tek oranlı vergi sisteminin; kamu gelirleri yalnızca klasik kamu malları için harcansa bile toplumun yoksul üyelerinin lehinde daha sınırlı bir yeniden dağıtım fonksiyonu üstlendiği ifade edilmektedir. Bu nedenle, makul varsayımlara dayandırılarak; *"nakdi gelir (pecuniary income)"* üzerindeki tek oranlı verginin yoksuldan zengine doğru sistematik bir yeniden dağıtım gerçekleştirdiği ve böylece gelir arttıkça artan gelirin içinde verginin oranı nispeten azaldığı *"azalan oranlı vergilendirme (regressive taxation)"*nin benimsenmesinin önü açılmaktadır. Gerçekten de, Bill Clinton ve George H. W. Bush yönetiminde gerçekleştirilen vergi artışları siyasi baskılara ve vergilere ilişkin olarak zenginlerin ödedikleri vergilerin *"adil bir pay (a fair share)"* olmadığı algısına karşılık olarak ortaya çıkmıştır[229].

Kamu tercihi yaklaşımına göre; artan oranlı gelir vergisi, bireylerin durağan olan gelir-kazanç tercihlerini eşit-getirili tek oranlı bir gelir vergisinden daha fazla saptırmaktadır. Ancak tek oranlı bir yapı benimsenmesinden kaynaklanan durağan etkinlik-verimlilik durumunda kazanç tasaruftaki *"dönemlerarası dalgalanmalar (intertemporal fluctuations)"* ve *"dayanıklı tüketim malları (consumer durables)"*na

[228]Örneğin, tek oranlı vergi sistemi işletme karları ile ticari kazançlar için ve ücretler ile maaşlar için olmak üzere iki ayrı vergilendirme türüne sahip olsa da; bu sistem entegre bir sistemdir. Bu nedenle tüm gelir türleri açısından eşit vergi oranı uygulanması gibi tek oranlı vergi sisteminin faydalarından bahsedilirken bu iki ayrı kısım değil, vergi sistemi ele alınmaktadır. Diğer yandan bu tür bir *"işletme vergisi (business tax)"* varolan kurumlar vergisi ile ikame edilmemektedir. Çünkü işletme vergisi tüm ticari faaliyetleri kapsamakta ve yalnızca kurumları içeren dar tabanlı bir vergi olmamaktadır. Bunun yanı sıra, işletme vergisi, halihazırda kişisel gelir olarak vergilendirilen faiz gelirlerini de kapsamaktadır. Bu nedenle tek oranlı gelir vergisi sisteminde tüm gelirler işletme karı ya da ücretler (maaşlar ve emekli aylıkları buna dahildir) olmak üzere iki sınıfa ayrılmakta ve her iki tür üzerindeki vergiler eşit olarak uygulanmaktadır. Ücret vergisi ise özelliği gereği tüm sistemi artan oranlı bir hale getirmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Robert E. Hall ve Alvin Rabushka, "Putting the Flat Tax into Action", **Fairness and Efficiency in the Flat Tax**, (Ed. Robert E. Hall, Alvin Rabushka, Dick Armey, Robert Eisner ve Herbert Stein), The AEI Press: Publisher for the American Enterprise Institute, Washington, D.C.: USA, 1996, ss. 4-6.

[229]Burada açıklanan husus; Adam Smith'in rant, kar ve ücretler varsayımına dayanan nakdi vergi matrahına odaklanan ve düz-tek oranlı vergiyi bu çerçevede ele alan John Locke, Adam Smith, Claude Frédéric Bastiat ve Friedrich August von Hayek gibi liberalist yazarların eserlerinde yer almamıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. Richard A. Epstein, "Can Anyone Beat the Flat Tax?", **Social Philosophy and Policy**, Cilt: 19, Sayı: 1, 2002, ss. 158-159, 162.

yapılan harcamalardan kaynaklanan etkinlik-verimlilik kaybı ile dengelenmelidir. Böylece, vergi mükellefleri durağan etkinsizlik-verimsizliklerine rağmen artan oranlılığı tercih edebilecektir ki bu durum tek oranlı vergiye uyumun etkinsizlik-verimsizliğini destekleyen bir durumdur. Kamu tercihi yaklaşımının kabul ettiği ve geleneksel yaklaşımın göz ardı ettiği durum; vergi mükelleflerinin vergi yapısı hususundaki tercihlerinin vergi mükelleflerine ait yükümlülüklerden bağımsız gerçekleşebileceğidir[230].

Tablo 5, tek oranlı vergi sistemlerini; ele alınan reformun türüne, vergiye tabi tuttuğu matraha, vergi politikası ve vergi idaresi ile eşitlik ve adalet konusundaki önceliklere göre ve tek oranlı vergilerin her birinin ekonomik etkileri açısından tasnife tabi tutmaktadır[231]. Tek oranlı vergi reformları ele alındığında, Hall-Rabushka tek oranlı vergi sisteminin temel ilkelerine tam uyulmadığı görülmektedir.

[230]Thomas S. McCaleb, "Public Choice Perspectives on the Flat Tax Follies", **Cato Journal**, Cilt: 5, Sayı: 2, 1985, s. 618.

[231]Sandra Hadler, Christine Moloi ve Sally Wallace, "Flat Rate Taxes: A Policy Note", **International Studies Program Working Paper**, Sayı: 07-06, Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies, Atlanta: USA, Mart 2007, http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0706.pdf, (09.07.2011), s. 5.

Tablo 5: Tek Oranlı Vergi Türlerinin Temel Unsurları

Reform Türü	Vergi Matrahı	Vergi Politikası ve İdaresi Açısından	Eşitlik-Adalet Hususları	Ekonomik Etkileri
Hall-Rabushka (H-R) Tipi Tek Oranlı Vergi (ABD)	Gelir vergisinin yönetimi vasıtası ile tüketim	• Bireysel ve kurumsal vergi yükümlülüğü • Bireylere ve kurumlara uygulanan aynı oran • Sermayenin tamamı giderleştirilmektedir. • Ücret dışı yan ödemeler indirime tabi değildir.	• Standart indirimlere ve bakmakla yükümlü olunan kişilere sağlanan muafiyetlere bağlı olarak artan oranlılık ortaya çıkmaktadır.	• Sabit vergi oranlarını içeren koşullar altında zaman içinde yatırımın getirisi üzerindeki vergilendirmeyi ortadan kaldırmakta; vasiyetler ve veraset-miraslar ile sermayenin normal getirisini aşan kısmı varsayıma dahil edilmemektedir.
X-Vergisi (ABD)	Tüketim	• Bireysel ve kurumsal vergi yükümlülüğü • Bireylere artan oranlı marjinal vergi tarifesi uygulanmaktadır. • Kurumlara bireylere uygulanan en üst vergi oranı uygulanmaktadır.	• Düz-tek bir oran önermediği için artan oranlılık uyarlanabilmektedir.	• Hall-Rabushka tek oranlı verginin ekonomik etkileri ile aynı özellik göstermektedir.
Adil Vergi	Bir perakende satış vergisi vasıtası ile tüketim	• Bir perakende satış vergisi uygulamak suretiyle ABD'de geleneksel vergi idaresini uygulamadan kaldırmak.	• Verginin kendisinin mütenasip-nispi orandan azalan oranlıya doğru gerçekleşmesi olasıdır.	• Gelişmiş ülkeler açısından bireylerin tüketimini erteleyerek tasarruf oranlarını artırabilmektedir. Gelişmekte olan ülkelerde ise genişletmek için tasarruf potansiyeli söz konusu değildir.
Düz-Tek Oranlı Gelir Vergileri • Pür-Saf • Artan Oranlı	Kapsamlı olarak tanımlanan gelir	• Bireysel ve/veya kurumsal vergi yükümlülüğü ve KDV uygulanmakta ve sistem ya entegre edilebilmekte ya da edilememektedir.	• Standart bir indirim-kesinti ve/veya kişisel muafiyet imkanı sunulmuş ise artan oranlı olabilmektedir.	• Gelir vergisi ile kurumlar vergisinin entegrasyonuna ve sermaye girdileri ile sermaye giderlerinin uygulamasına bağlıdır. Uygulama ülkeler arasında çeşitlenmektedir.

Kaynak: Hadler, Moloi ve Wallace, s. 5.

Tek oranlı vergiler; geniş bir vergi tabanına uygulanan sabit oranlı vergiler olarak tanımlanıp çoğu ülkenin teori ve uygulama örnekleri göz önüne alındığında, dört farklı vergi türü ortaya çıkmaktadır. Birinci vergi türü; Hall-Rabushka tipi tek oranlı vergilendirmedir. İkinci vergi türü ise, uygun miktarda belirlenen bir vergi kredisi ile birlikte kişisel gelirler üzerinden tek oranlı bir vergilendirmeyi içermektedir. Bu tür bir sistem düşük gelirliler için *"negatif gelir vergisi"* niteliğinde

bir uygulamadır. Bir diğer vergi türünde ise, temel vergi muafiyetinin üzerindeki tüm gelirler tek orana tabi tutulmaktadır. Bu sistem, temel ihtiyaçların karşılanması açısından gerekli olan muafiyetler sebebiyle artan oranlı hale gelen tek oranlı gelir vergisini savunan John Stuart Mill ile muafiyet de içeren tek oranlı vergilendirmeyi destekleyen Milton Friedman'ın görüşlerine paralel bir modeldir. Dördüncü vergi türünde, herhangi bir vergi muafiyeti veya indirim uygulaması olmaksızın tüm gelirler üzerine tek vergi oranı uygulanmakta ve bu sistem, vergi tabanını genişletmeyi, vergi sistemini basitleştirmeyi ve gelir üzerinden alınan vergilerin meydana getirdiği sapmaları asgari düzeye indirmeyi amaçlamaktadır. Bu vergi türü, *"bireyler devletten elde ettikleri faydalar oranında vergiye tabi tutulmalıdır"* yaklaşımına göre *"faydacı"* vergilendirmeyi savunan Thomas Hobbes ile *"bireyler devletin koruması altında elde ettikleri gelirleri oranında devletin finansmanına katkıda bulunmalıdır"* görüşüyle *"oransal"* vergilendirmeyi savunan Adam Smith'in görüşlerini yansıtmaktadır[232].

g. Gelir Vergisi Sistemi İle İlişkili Diğer Konular

Gelir vergisi sistemi ile ilişkili olarak vergi harcaması kavramının ortaya çıkması, gelir vergisinin kapsamı içinde önemli yeri olan sermaye kazançlarının vergilendirilmesi ve sosyal güvenlik katkıları ilişkisi ile negatif gelir vergisi ve alternatif minimum vergi diğer ele alınacak konular arasındadır.

(1) Gelir Vergisi Sistemi-Vergi Harcaması Sistemi İlişkisi

"Vergi harcaması (Tax expenditure)", vergiler vasıtasıyla elde edilmesinden vazgeçilen geliri ifade etmektedir. Vergi harcaması genel anlamda; belli ekonomik ve sosyal amaçlara ulaşılabilmesi için meydana getirilen ve gelir kayıplarını kapsayan, normal, standart ya da genel manada kabul görmüş bir vergi yapısından ayrılma şeklinde tanımlanmaktadır. Uygulamada yer alan vergi harcaması şekilleri; vergi muafiyet ve istisnaları, vergi kredileri, oran indirimleri, vergi ertelemesi vb vergi teşviklerinden meydana gelmektedir. Vergi harcaması raporlarına ilişkin

[232]İstiklal Y. Vural, "Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, ss. 184-185.

uygulama ilk kez 1960'lı yılların sonlarına doğru ABD ve Almanya'da başlamış daha sonraki yıllarda ise; Avusturya, Belçika, Fransa, İngiltere ve Kanada gibi ülkelerde uygulama alanı bulmuştur[233].

Terminolojik düzeyde, *"vergi harcaması (tax expenditure)*[234]*"*, *"vergi sübvansiyonu (tax subsidy)"* ve *"vergi teşviği (tax incentive)"* kavramları genellikle birbirinin yerine kullanılmakta; ancak bazı farklılıklar söz konusu olmaktadır. Vergi harcaması, bütçe süreci açısından var olan belirli *"vergi karşılıkları (tax provisions)"* üzerine odaklanmakta ve bu vergi karşılıklarının devlet masraflarının üzerindeki etkisini vurgulamaktadır. Vergi sübvansiyonu, hükümetin desteklemesi gereken durumlar olan vergi karşılıklarının hedeflerine odaklanmaktadır. Vergi teşvikleri ise, gelir vergisinin genel kabul görmüş yapısından sapmaya ve ekonomik davranışı etkilemeye yönelik olarak tasarlanmış özel vergi karşılıklarıdır. Genellikle vergi teşvikleri, belirli bir gelir üzerindeki vergiyi azaltmak için *"özel indirimler (special deductions)"*, *"istisnalar (exclusions)"*, *"krediler (credits)"* veya *"diğer indirimler (other allowances)"* verilmesi suretiyle imtiyaz ve sübvansiyon sağlanmasıdır. Birçok vergi teşviği sermaye yatırımını teşvik etmek için yürürlüğe konulmuştur[235].

Gelir vergisi sisteminde vergi harcamalarının varlığı[236], bireylerin ve şirketlerin vergi yükümlüklerine ilişkin geniş kapsamlı ve önemli etkilere sahip

---

[233]Filiz Giray, **Vergi Teşvik Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, Şubat 2008, s. 33.

[234]*"Vergi harcaması (tax expenditure*)" ve *"vergi harcaması bütçesi (tax expenditure budget)"* kavramları ilk kez Kennedy yönetiminde Vergi Politikasından Sorumlu Hazine Bakan Yardımcısı olarak görev yaptığı dönemde Stanley S. Surrey tarafından 15 Kasım 1967 tarihinde sunulan "*ABD Gelir Vergisi Sistemi: Tam Muhasebe İhtiyacı (The United States Income Tax System: the Need for a Full Accounting)"* adlı raporunda yer almıştır. Surrey raporunda: "*Net-safi gelirin kabul görmüş kavramları ve çeşitli özel muafiyetler, indirimler ve kredi yoluyla ABD vergi sistemi vergilendirme dilinde tanımlanan tarzda bir harcama sistemi üretmek için genelikle yürürlükteki harcamalar tarafından gerçekleştirilen yollarla özel ekonomiyi etkileyecek faaliyetler yürütmektedir."* şeklinde açıklamasıyla vergi harcaması kavramını literatüre kazandırmıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. Stanley S. Surrey, **Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures**, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts: USA, Ağustos 1973, (Pathways), s. 3.

[235]Van Den Hauwe, s. 269.

[236]Vergilendirme ilkeleri çerçevesinde yatay adalet kavramından kaynaklanan gelir vergisi kapsamında oldukça geniş bir analizin önemli bir yönü Schanz-Haig-Simons'un gelir tanımında yatmaktadır. Bu tanım, gelir vergisinin normatif modelinde de olduğu gibi bireyin toplam konumuna göre uygulanan vergilerle ilintili olduğu için net servet vergisi için de uygulanabilmektedir. Gelir vergisi yapısı gereği gelir üzerine ve servet artışı üzerine odaklanmakta; fakat tüketim üzerine ve servetin kullanımı üzerine odaklanmamaktadır. Henry Simons sonrasında geliri tanımlayan ekonomistlerin geleneksel yaklaşımı; belli bir döneme ait gelirin belirlenebilmesi için başlangıç ve vergilendirme dönemi sonundaki iki bilançonun karşılaştırılması yöntemini benimsemişlerdir. Ancak eğer birikim ve servet dönem boyunca harcanır ise tüketim ortaya çıkmakta ve harcanan birikim ve servet, toplam geliri belirleyebilmek açısından bilanço farkına cebirsel olarak ilave edilmektedir. Bu tanım altında tüketim; yalnızca toplam birikim ve servet harcamasını ve bilançolardaki değişimi gösteren cebirsel bir tanımlama ile matematiksel bir role

bulunmaktadır. Vergi harcaması sisteminin bir yönü, imkan bulunan vergi yükümlülüklerinden kaçışı ifade etmektedir. Bazı bireyler için, bu tür vergi harcamaları hiç gelir vergisi ödenmemesi anlamına gelmekte; diğer bireyler için ise ödenen vergi, elde edilen gerçek gelir ile karşılaştırıldığında sembolik kalmaktadır. Aynı sonuçlar şirketler için de geçerli olmaktadır. Vergi yükümlülüğüne ilişkin vergi harcamalarının etkilerinin başka bir yönü ise vergi harcamasından bireylerin farklı şekillerde etkilenmesini ifade etmektedir. Böylece, bireyler tüketici olarak, ücretli ya da maaşlı olarak, yatırımcılar olarak ya da gelir transferi programları çerçevesinde yardımları alacaklar vb. olarak vergi harcaması sistemi tarafından etkilenmektedir. Bununla birlikte, vergi harcaması sisteminden bireyler farklı şekillerde etkilendiği için, ortaya çıkan vergi yükümlülükleri de bir durumdan diğer duruma belirgin bir şekilde farklılık gösterebilmektedir. Vergi harcaması sisteminin yine bir başka yönü, vergi harcamalarının vergiden kaçışı sağlamak için hangi mekanizmaları çalıştırdıkları hususudur. Bu mekanizmalar, tamamen ilgili vergi harcamalarının bir fonksiyonu olan ve *"vergi sığınakları (tax shelters)"* olarak ifade edilen kurumsal yatırımları ve vergi düzenlemelerini meydana getirmektedirler[237].

Vergi harcaması sistemi, vergi yapısını iki kısma ayırmaktadır. Buna göre, vergi yapısının birinci kısmı *"gelir artırıcı (revenue raising)"*, ikinci kısmı ise vergi teşvikleri ya da sübvansiyonlar olarak da tanımlanan *"özel ayrıcalıklar (special preferences)"* olarak belirlenmiştir. Vergi yapısının gelir artırıcı ilk kısmında vergilendirme açısından; verginin konusu, mükellefi, vergilendirme dönemi, verginin oranı ve tarifesi gibi zorunlu hükümler bulunmaktadır. İkinci kısımda vergilendirme hususunda; belli bir endüstri, faaliyet ya da mükellef grubunu teşvik etmek için içindeki hükümlere yer verilmiştir. Vergi ayrıcalıkları; *"özel oranlar (special rates)"*, *"vergi mahsupları (credits against tax)"*, *"vergi borcunun ertelenmesi (deferral of tax liability)"*, *"indirimler (deductions)"* ya da *"gelirden istisnalar (exclusions from income)"* olarak değişik şekillerde uygulanabilmektedir. Vergi açısından destek sağlayan bu hükümler kamu harcaması mahiyetindedir[238].

---

sahiptir. Bu yaklaşımda vergi net-safi gelirin üzerine konulduğu için, tüketim böylelikle gelirin kazanılmasında ya da üretilmesinde harcanan durumlar hariç harcanan tüm birikim ve serveti ifade etmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Surrey, Pathways, ss. 21-22, 26.

[237]Surrey, Pathways, s. 50.

[238]Türkben Bedük, **Vergi Harcamaları**, Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Cem Web Ofset, Ankara, Mayıs 2006, ss. 28-29.

Vergi harcamasını meydana getiren vergi ayrıcalıkları, günümüzde farklı kapsam, işleyiş ve türlerle ulusal vergi sistemlerine dahil edilebilmektedir. Örneğin[239]:

- *"Vergiye tabi tutulması gereken bir konunun vergilendirme kapsamından çıkartılmasına olanak veren kanuni tasarruf; vergi istisnası (sergi ve panayır kazançları istisnası, risturn istisnası, iştirak kazançları istisnası vb.),*
- *Vergiye tabi olması gereken bir gerçek ya da tüzel kişinin vergilendirme kapsamından çıkartılmasına imkan tanıyan kanuni tasarruf; vergi muafiyeti (dar mükellef ihracatçı muaflığı, diplomat muaflığı vb.),*
- *Vergiye tabi matrahın hesaplanmasında gayrisafi gelir toplamından eksiltilen kalemleri ortaya koyan kanuni tasarruf; indirimler (sigorta primi, Ar-Ge indirimi, ödeme kaydedici cihaz indirimi vb.),*
- *Vergi mükellefleri açısından vergi miktarının farklılaştırılmasına olanak sağlayan kanuni tasarruf; oran indirimleri (indirilmiş KDV oranı vb.),*
- *Vergi mükellefinden tahsil edilen verginin ilgili mükellefe geri ödenmesine imkan veren kanuni tasarruf; vergi iadesi (KDV iadesi vb.),*
- *Ödenecek hale gelen verginin tahsil edilmeyip gelecek döneme bırakılmasını sağlayan kanuni tasarruf; vergi ertelemesi,*
- *Bazı vergilerin tahsilinde iktisadilik sağlayan kanuni tasarruf; terkin."*

Diğer yandan vergi harcamaları; vergi sisteminin ve hükümet faaliyetlerinin verimliliğini, etkinliğini, adalet ve basitliğini azalttığı ve aynı zamanda mali yeterlilik için de tehdit oluşturabildiği için ikinci derecede politika araçları olarak görülebilmektedirler. Önemli koşullar altında harcama programları yerine vergi harcamalarını uygulamaya koymak daha kolay hale gelmekte; ancak verimlilik ve liyakat politikası gereği bu her zaman mümkün olmamaktadır. Vergi harcamaları, aynı zamanda genel olarak daha az şeffaf olmakta ve diğer politikalara nazaran inceleme ve düzeltici eyleme daha az maruz kalmaktadırlar. Bunun yanı sıra, günümüzde vergi harcamalarının sıklığının ve büyüklüğünün arttığı ifade edilmektedir. Vergi harcama politikaları arasında öncü sistem ABD'de uygulanagelen *"Kazanılmış Gelir Vergisi İndirimi (Earned Income Tax Credit-EITC)"* sistemidir. Bu sistem 1974 yılında yürürlüğe konulmuş ve o tarihten bu yana uygulaması artarak gelmiştir. Günümüzde ABD'de kazanılmış gelir vergisinden yararlanan bireylerin sayısı 22 milyon kişi olarak ifade edilebilmektedir. Kazanılmış gelir vergisi sistemi, günümüz vergi sistemlerinde vergi harcamalarının rolü ve önemi konusunda yararlı bir uygulama olmaktadır. *"Geçim Ücreti Sağlamak, Yardım Yerine İş Sağlamak (Making Work Pay)"* vergi harcamaları Obama Hükümetinde 2009 yılından bu yana uygulanan özel bir vergi harcaması sistemidir. Yardım yerine

[239]Özgür Saraç, "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri", **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010, s. 265.

iş sağlayan bu vergi teşvik sistemi; nispeten düşük düzeyde ücretlere sahip olan ayrı ve farklı değerlendirmeye tabi tutulması gereken bir sınıfın işgücüne katılımının teşviğini artırmak için tasarlanmış bir vergi harcaması sistemidir[240].

Günümüzde OECD üyesi ülkelerden; ABD, Almanya, Avustralya, Avusturya, Belçika, Fransa, İspanya, Portekiz ve Yunanistan'da vergi harcaması raporları kanuni bir zorunluluk olarak uygulanmaktadır. Vergi harcaması raporlarının devlet bütçesi ile ilişkilendirilmesi açısından; Avusturya, Belçika, Finlandiya, Fransa, İspanya, İsveç, Portekiz ve Yunanistan'da vergi harcaması raporları tümüyle bütçe sürecine bağlanmakta, ABD'de ise vergi harcaması raporları hükümet bütçesinin bir parçası olarak hazırlanmakta ve bütçe sürecine tamamen bağlanmamaktadır. Almanya ve Avusturya'da, hem devletin doğrudan kamu harcaması hem de vergi harcaması vasıtasıyla yaptığı destekleri kapsayan sübvansiyon raporları hazırlanırken, Portekiz'de anayasa ve diğer kanuni düzenlemeler ile vergi teşviklerinin ve gelir kaybı tahminlerinin de bütçeye eklenmesi öngörülmüştür. Avustralya'da vergi harcamasını ilgilendiren hesaplamalar bütçenin gelirler ile ilgili bölümünde ayrı bir ek olarak hazırlanırken, Hollanda ve İrlanda'da ise vergi harcaması raporlarının hazırlanması açısından kanuni bir zorunluluk bulunmamaktadır. Vergi harcaması standartları açısından; Finlandiya'da standart belirlemede toplanması gereken gelirden hareket edilirken, Kanada'da vergi sisteminde yer alan yalnızca yapısal unsurlar standart olarak kabul edilerek vergi standartları sınırlı tutulmuştur. İspanya'da vergi harcaması standardı geniş kapsamlı bir vergi yapısına göre belirlenirken, İngiltere'de nelerin vergi harcaması nelerin vergi yapısı standardı olduğunu ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Polonya'da ise 1992 yılında vergi harcama raporları hazırlanmaya başlamış ve günümüzde etkin bir vergi harcaması programı yönetimine sahip olmuştur[241].

[240]OECD, **Tax Expenditures in OECD Countries**, OECD Publishing, Paris, Ocak 2010, http://www.sourceoecd.org/taxation/9789264076891, (14.06.2011), (Tax Expenditures), ss. 34-36.

[241]Mehmet Özkara, **Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 2004, ss. 36-37, 39, 42-43.

Tablo 6: OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Harcamaları (Merkezi Devlet Gelirlerine Oranla)

Vergi Harcamaları	Kanada, 2004	Almanya, 2006	Güney Kore, 2006	Hollanda, 2006	İspanya, 2008	İngiltere, 2006	ABD, 2008
Vergi Harcamasının Amacı, Gelir Vergisi*							
Genel Vergi İndirimleri	0,00	0,00	0,29	0,00	0,00	0,00	0,00
Dar Gelirli- İşle İlgili Olmayan İndirimler	0,13	0,00	0,19	0,00	0,11	0,26	0,61
Emeklilik	10,72	0,05	0,10	0,16	0,46	6,38	5,77
İşle İlgili İndirimler	2,47	0,36	0,16	0,17	0,03	0,42	0,38
Eğitim	0,78	0,00	0,67	0,16	0,01	0,00	0,76
Sağlık	1,70	0,00	1,67	0,00	0,00	0,00	5,93
Konut	1,29	2,01	0,29	0,12	1,12	3,30	5,90
Genel İş Teşvikleri	2,64	0,04	3,95	1,23	1,42	2,12	2,29
Ar-Ge	1,55	0,00	0,87	0,19	0,10	0,10	0,50
Belirli Sanayi Destekleri	0,30	0,14	1,05	0,47	0,11	0,31	1,30
İdarelerarası İlişkiler	9,94	0,30	0,00	0,00	0,00	0,00	3,54
Hayır İşleri	1,32	0,00	0,76	0,22	0,04	0,25	1,88
Diğer	0,13	0,00	0,09	0,02	0,46	0,32	0,50
Toplam	32,97	2,91	10,09	2,74	3,86	13,47	29,36
Sermaye Gelirinin Vergilendirilmesi							
Hızlandırılmış Amortisman	0,00	0,00	0,02	0,00	0,00	3,86	1,95
Faiz	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,05	0,05
Kar Payları-Temettüler	1,70	0,42	0,00	0,00	0,00	0,00	0,10
Sermaye Kazançları	2,23	0,00	0,00	0,00	0,44	4,54	1,84
Ara Toplam	3,93	0,42	0,02	0,00	0,44	8,45	3,94
Toplam	36,90	3,33	10,11	2,74	4,30	21,92	33,30
Geçim Ücreti Sağlamak	0,04	0,00	0,05	0,10	2,02	0,95	0,36
Toplam	36,94	3,33	10,16	2,84	6,32	22,87	33,65
Gelir Vergisi İle İlgili Olmayan İndirimler	7,43	5,16	4,18	2,31	6,16	12,30	0,00
Toplam	44,37	8,48	14,34	5,15	12,48	35,17	33,65
Yapısal Öğeler	20,59	0,00	0,18	0,01	0,76	11,67	1,13
Türe Göre Gelir Vergisi Harcamaları*							
Krediler	9,18	0,00	0,11	0,14	0,92	4,18	1,92
Kesintiler, Muafiyetler ve İstisnalar	16,86	3,24	9,79	2,07	4,41	13,54	26,09
Ertelemeler	9,56	0,02	0,02	0,14	0,00	4,03	4,53
İndirimli Oranlar	1,34	0,07	0,24	0,49	0,99	1,12	1,11
Kanada hariç her bir ülke için takvim yılı yerine mali yıl kullanılmıştır. İngiltere için 2006-2007 mali yılı (6 Nisan 2006-5 Nisan 2007) kullanılmıştır.							
* Amacı ve türüne göre gelir vergisi harcamalarının sınıflandırılması ülkeden ülkeye farklılaşmaktadır.							

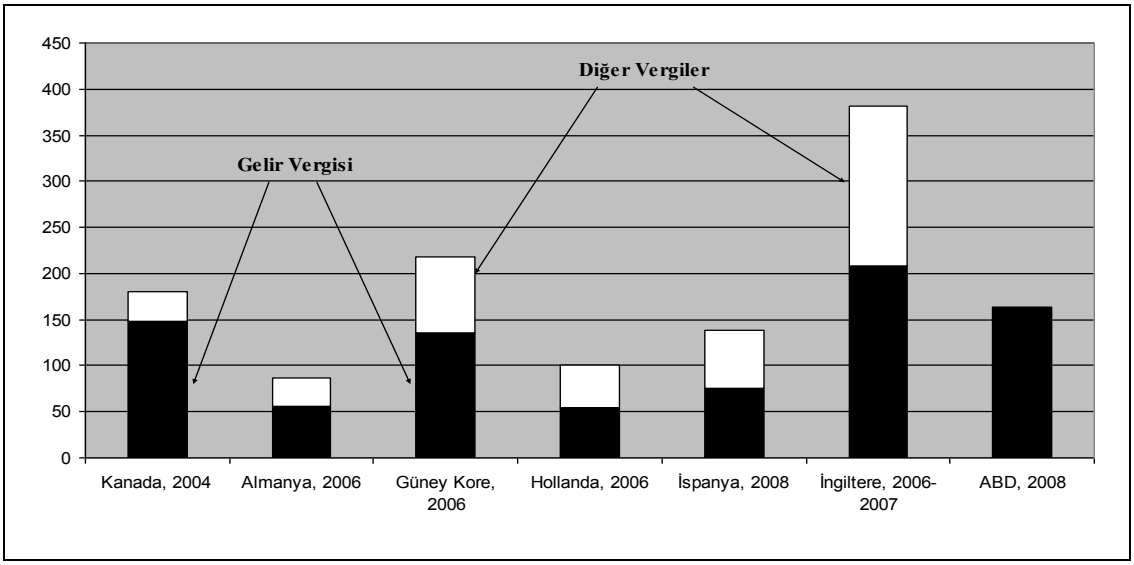
Kaynak: OECD, Tax Expenditures, s. 225.

Bunun yanı sıra; Tablo 6'ya göre OECD üyesi ülkelerden ABD, Almanya, Güney Kore, Hollanda, İngiltere, İspanya, Kanada'da 2004-2006-2008 yıllarını kapsayan vergi harcamalarının merkezi devlet gelirlerinin içindeki yüzdesine bakıldığında gelir vergisinde vergi harcamalarının amaçları açısından ; *"genel vergi indirimleri (general tax relief)"*, "*dar gelirli-işle ilgili olmayan indirimler (low-income non-work related)"*, *"emeklilik (retirement)"* ve *"işle ilgili (work related)"* indirimler, *"eğitim (education)"*, *"sağlık (health)"* ve *"konut (housing)"* teşvikleri, *"genel iş teşvikleri (general business incentives)"*, *"Ar-Ge (R & D)"* teşvikleri, *"belirli sanayi destekleri (specific industry relief)"*, *"idarelerarası ilişkiler (intergovernmental relations)"*, *"hayır işleri (charity)"* vb. isimlerle farklı vergi harcaması kalemlerine rastlanabilmektedir. Aynı şekilde sermaye gelirinin vergilendirilmesinde ise; *"hızlandırılmış amortisman (accelerated depreciation)"*, *"faiz (interest)"*, *"kar payları-temettüler (dividends)"* ve *"sermaye kazançları (capital gains)"* gibi vergi harcaması kalemleri bulunmakta, bunun yanı sıra *"geçim ücreti sağlamak (make work pay provisions)"* teşvikleri ile gelir vergisi ile ilgili olmayan indirimler söz konusudur. Gelir vergisi harcamalarının türlerine göre tasnifine bakıldığında; *"krediler (credits)"*, *"kesintiler, muafiyetler ve istisnalar (deductions, exemptions and exclusions)"*, *"ertelemeler (deferrals)"*, *"indirimli oranlar (reduced rates)"* birer vergi harcaması kalemi olarak ifade edilebilmektedir[242].

Şekil 9, OECD üyesi ülkelerde 2004-2006-2008 yılları arasında vergi harcamalarının gelir vergisi ve diğer vergiler açısından miktarını göstermektedir. Buna göre, İngiltere'nin hem gelir vergisinde hem de diğer vergilerde göreceli olarak daha fazla vergi harcaması sisteminden yararlandığı ifade edilebilmektedir.

[242]OECD, Tax Expenditures, s. 225.

Şekil 9: OECD Üyesi Ülkelerde Vergi Harcamalarının Miktarı



Kaynak: OECD, Tax Expenditures, s. 233.

Türkiye'de 5018 sayılı KMYKK'nun *"Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu"* başlıklı ikinci bölümünde yer alan *"Merkezi Yönetim Bütçe Kanunu'nun Kapsamı ve Düzeni"* başlıklı 15. md.'sinde[243]:

> *"Merkezi yönetim bütçe kanunu, merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelir ve gider tahminlerini gösteren, bunların uygulanmasına ve yürütülmesine yetki ve izin veren kanundur.*
>
> *Merkezi yönetim bütçe kanununda; yılı ve izleyen iki yılın gelir ve gider tahminleri, varsa bütçe açığının veya fazlasının tutarı, açığın nasıl kapatılacağı veya fazlanın nasıl kullanılacağı, vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri, borçlanma ve garanti sınırları, bütçelerin uygulanmasında tanınacak yetkiler, bağlı cetveller, mali yıl içinde gelir ve giderlere yönelik olarak uygulanacak hükümler yer alır. Merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin her birinin gelir-gider tahminleri, merkezi yönetim bütçe kanununda ayrı bölüm veya cetvellerde gösterilebilir."*

şeklinde ifade edilerek; yine aynı Kanun'un 18. md.'sinde:

> *"Makroekonomik göstergeler ve bütçe büyüklüklerinin en geç Ekim ayının ilk haftası içinde Yüksek Planlama Kurulu'nda görüşülmesinden sonra, Maliye Bakanlığı'nca hazırlanan merkezi yönetim bütçe kanun tasarısı ile milli bütçe tahmin raporu, mali yılbaşından en az yetmiş beş gün önce Bakanlar Kurulu tarafından TBMM'ne sunulur.*
>
> *Merkezi yönetim bütçe kanun tasarısına, TBMM'nde görüşülmesi sırasında dikkate alınmak üzere;*
>
> *a)Orta vadeli mali planı da içeren bütçe gerekçesi,*

[243]T.C. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", Mevzuat Bilgi Sistemi: e.mevzuat, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=, (02.02.2013).

b)Yıllık ekonomik rapor,
c)Vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli,
d)Kamu borç yönetimi raporu,
e)Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin son iki yıla ait bütçe gerçekleşmeleri ile izleyen iki yıla ait gelir ve gider tahminleri,
f)Mahalli idareler ve sosyal güvenlik kurumlarının bütçe tahminleri,
g)Merkezi yönetim kapsamında olmayıp, merkezi yönetim bütçesinden yardım alan kamu idareleri ile diğer kurum ve kuruluşların listesi,
Eklenir.
TBMM ve Sayıştay ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar, bütçelerini Eylül ayı sonuna kadar doğrudan TBMM'ne, bir örneğini de Maliye Bakanlığı'na gönderirler."

biçiminde ifade edilen hükümlerden; 15. md.'de yer alan *"vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen vergi gelirleri"* teriminin vergi harcaması kavramının yerine; 18/c. md.'de ifade edilen "*vergi muafiyeti, istisnası ve indirimleri ile benzeri uygulamalar nedeniyle vazgeçilen kamu gelirleri cetveli"* teriminin ise vergi harcamaları listesi kavramının yerine kullanıldığı ve vergi harcaması kavramının genel olarak *"standart vergi sisteminden sapmalar"* şeklinde tanımlandığı ifade edilebilmektedir[244].

Çok yıllı bütçeleme sisteminde bütçe dokümanı; bütçenin hangi politikalara dayandırıldığını, mali politika hedeflerini, makro ekonomik çerçeveyi ve temel mali riskleri tanımlamalı ve *"bütçe tahminlerinde kullanılan varsayımlar, makro ekonomik tahminlerde oluşabilecek sapmalar, gerçekleşmesi olası yükümlülüklerin yıl içinde meydana gelebilecek muhtemel maliyetleri, ortaya çıkacak riskler ve vergi harcaması raporları"* da bütçe metni ile birlikte parlamentoya sunulmalıdır[245].

(2) Gelir Vergisi Sistemi-Sosyal Güvenlik Katkıları Sistemi İlişkisi

Sosyal güvenlik hemen hemen tüm OECD üyesi ülkelerde bireylere fayda sağlayan ödemeli bir sosyal sigorta programıdır. Çalışanlar kendi kariyerleri boyunca sisteme mali olarak katkıda bulunmakta ve bunun üzerine emeklilik, maluliyet veya ölüm halinde aile yardımlarına hak kazanmaktadırlar. Sosyal güvenlik katkı payları;

[244]Türkben Bedük, "Vergi Harcamasında Terim Karmaşası", **Yaklaşım**, Yıl: 14, Sayı: 163, 2006, ss. 93-95.
[245]Murat Aslan, "Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, (Ed. Coşkun Can Aktan), 1. Baskı, Ekonomi Kitapları Dizisi: 28, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Sözkesen Matbaacılık, Ankara, Kasım 2006, s. 82.

sosyal sigorta yardımlarının alınabilmesi için sosyal sigorta planlarına yapılan gerçek veya emsal ödemelerdir. Bu ödemeler; çalışanları adına işverenler tarafından veya işçiler, serbest meslek sahipleri ya da çalışmayan kişiler tarafından kendi adına yapılabilmektedir. Serbest meslek sahipleri ise hem kendi paylarını hem de işveren paylarını birlikte ödemektedirler. Katkı payları zorunlu veya isteğe bağlı olabilmekte ve programlar ya finanse edilmekte ya da fonsuz sosyal sigorta programları olabilmektedir. Genel anlamda sosyal sigorta sistemleri devlet tarafından düzenlenip, uygulanıp, finanse edilse de birçok ülkede özel olarak finanse edilen ya da edilmeyen özel sigortaların payı artmaktadır[246]. Sosyal güvenlik büyük ölçüde *"gelirin tahakkuku anında verginin kesildiği sistem (pay-as-you-go system)"* veya "*ücretin tahakkuku anında verginin kesildiği sistem (pay as you earn system)"* ile finanse edilmektedir. Diğer yandan, sosyal güvenlik işçilerin içine para koyduğu ve emekli oldukları zaman paralarını geri aldıkları bir *"fon"* değildir. Bugünkü sosyal güvenlik emeklilerinin aldıkları aylıklar; bu aylıkların ödenmesi için tahsis edilen fon için günümüz çalışanlarından kesilen vergiler vasıtasıyla ödenmektedir. Bununla birlikte, işverenlerin sosyal güvenlik vergilerinin maliyetlerini düşük ücretli işçilere yansıtmaları halinde işçilerin işverenlere nazaran daha fazla vergi yükünü üstlendikleri ifade edilebilmektedir[247].

OECD üyesi ülkelerde işsizlik veya istihdam oranları ele alındığında; (1) Toplam işsizlik (istihdam) oranları, işgücü (çalışma çağındaki nüfus)'nün yüzdelik payı olarak işsizler ve istihdam edilenleri göstermekte ve bu oranlar 15-64 yaş grubuna karşılık gelmektedir. (2) Gruba özgü istihdam oranları, ilgili nüfus grubunun payı olarak istihdam edilen işçilerin yüzdesine karşılık gelmektedir. (3) Kamu istihdam oranı, çalışma çağındaki nüfus (15-64 yaş grubu) içindeki yüzdelik pay olarak kamu istihdamını göstermektedir. Ortalama işsizlik maaşı bağlanma oranı, iki gelir durumu (% 100 ve % 67 APW kazançları) açısından, üç aile durumu (bekar, çalışmayan eş ve çalışan eş) açısından ve üç farklı işsizlik süresi (1. yıl, 2.-3. yıl ve 4.-5. yılda işsizlik) açısından ele alınmaktadır. APW kazançları, bir *"Ortalama Üretim İşçisi (Average Production Worker)"*nin hesaplanan tam zamanlı

[246]OECD, **National Accounts at a Glance 2009**, OECD Publishing, Paris, Şubat 2010, http://dx.doi.org/10.1787/9789264067981-en, (10.02.2010), s. 66.

[247]The Century Foundation, **The Basics: Social Security Reform,** Revised 2005 Edition, The Century Foundation Press, New York: USA, Şubat 2005, http://old.tcf.org/media-center/pdfs/pr47/SocialSecurityBasicsRev2005.pdf, (06.02.2008), ss. 6-7.

kazançlarını temsil etmektedir. İşverene işgücünün maliyeti ile APW kazançlarının % 100'ünü kazanan tek maaşlı 2 çocuklu ailesi olan işçinin ilgili net-safi ücret-maaşı arasındaki vergi yükü emeğin vergi takozunu göstermektedir[248]. Tablo 7, 2011 yılına ilişkin olarak ortalama ücret elde eden bekar ve çocuksuz bir işçi için toplam vergi takozunun işgücü maliyetlerinin yüzdesi olarak 2009-2010 rakamlarının yüzdelik olarak değişimini göstermektedir. Buna göre, gelir vergisi ile sosyal güvenlik katkılarının birlikte meydana getirdiği vergi takozu Belçika'da % 55,4 ile en yüksek düzeyde iken; Şili'de % 7 ile en düşük seviyeye sahiptir. Türkiye ise % 37,4 oranı ile 34 OECD üyesi ülke arasında 17. sıradadır[249].

Tablo 7: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Takozunun Karşılaştırılması

Ülkeler	Toplam Vergi Takozu 2010	2009-2010 Yıllık Değişim (% Olarak)			
		Vergi Takozu	Gelir Vergisi	SGK İşçi Payı	SGK İşveren Payı
Belçika	55,4	0,02	0,13	0,02	-0,13
Fransa	49,3	0,07	0,07	0,00	0,00
Almanya	49,1	-1,84	-1,63	-0,10	-0,11
Avusturya	47,9	0,09	0,09	0,00	0,00
İtalya	46,9	0,03	0,03	0,00	0,00
Macaristan	46,4	-6,65	-4,60	0,42	-2,46
İsveç	42,7	-0,53	-0,52	-0,01	0,00
Slovenya	42,4	0,11	0,11	0,00	0,00
Çek Cumhuriyeti	42,2	0,15	0,15	0,00	0,00
Finlandiya	42,0	-0,32	-0,52	0,67	-0,47
Estonya	40,0	0,84	-0,23	0,78	0,29
İspanya	39,6	1,36	1,36	0,00	0,00
Hollanda	39,2	1,18	-0,48	1,36	0,30
Danimarka	38,3	-1,24	-0,93	0,04	0,00
Slovak Cumhuriyeti	37,8	0,08	0,08	0,00	0,00
Portekiz	37,7	0,26	0,26	0,00	0,00
Türkiye	37,4	0,01	0,01	0,00	0,00
Norveç	36,8	-0,05	-0,05	0,00	0,00
Yunanistan	36,6	-1,58	-1,58	0,00	0,00
Polonya	34,3	0,12	0,12	0,00	0,00
Lüksemburg	34,0	0,18	0,20	0,00	-0,02
İngiltere	32,7	0,24	0,12	0,06	0,07
İzlanda	31,3	3,29	0,77	0,37	2,15
Japonya	30,5	1,35	-0,16	0,74	0,78
Kanada	30,3	-0,36	-0,35	-0,01	0,00
ABD	29,7	0,11	0,15	0,00	-0,04
İrlanda	29,3	0,37	-0,22	0,59	0,00
Avustralya	26,2	-0,02	0,15	0,00	-0,17
İsviçre	20,8	0,02	0,02	0,00	0,00
İsrail	20,2	-0,01	-0,28	0,13	0,13
Güney Kore	19,8	0,46	0,16	0,15	0,15
Yeni Zelanda	16,9	-0,81	-0,81	0,00	0,00
Meksika	15,5	0,23	0,18	0,00	0,05
Şili	7,0	0,00	0,00	0,00	0,00

Kaynak: OECD, Taxing Wages 2010, s. 14.

[248]Andrea Bassanini ve Romain Duval, "Employment Patterns in OECD Countries: Reassessing the Role of Policies and Institutions", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 486, ECO/WKP(2006)14, OECD Publishing, Paris, Haziran 2006, http://dx.doi.org/10.1787/846627332717, (14.06.2008), ss. 102-103.

[249]OECD, **Taxing Wages 2010,** 2011 Edition, OECD Publishing, Paris, Mayıs 2011, http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2010-en, (23.05.2011), s. 14.

Mayıs 2006'dan önce Türkiye'de sosyal güvenlik sistemi üç ayrı sosyal güvenlik kurumundan meydana gelmekteydi: Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK), özel ve kamu sektörü çalışanları için; Emekli Sandığı (ES), memurlar için ve Bağ-Kur, serbest meslek çalışanları ve çiftçiler için hizmet vermekteydi. Üçlü sistemin istatistiklerinin iyi olmasına karşın sistem, 1996-2006 yılları arasında oldukça büyük açıklar vermişti. Zamanla bu açıkların genel bütçeden giderek daha fazla transfere gerek duyması sosyal güvenlik sistemi reformunu zorunlu hale getirmiştir. 1999 yılında gerçekleştirilen ilk reform SSK ve Bağ-Kur sistemlerindeki açıkların boyutunu geçici olarak azaltmış daha sonra ise emeklilik düzeyinde ve prim tabanının daralmasında isteğe bağlı artışların meydana gelmesiyle birlikte açıklar tekrar yükselmeye başlamıştır. ES sisteminde ise yalnızca temel parametreler değiştirilmiş ve açıklar sürekli artmıştır[250].

Türkiye'nin IMF programına ilişkin yapısal performans kıstaslarını oluşturan 5502 sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu 20.05.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve 01.10.2008 tarihinde 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile de Sosyal Güvenlik Reformu ve dolayısıyla Genel Sağlık Sigortası yürürlüğe girmiştir. Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu üç sosyal güvenlik kurumunu birleştirmek suretiyle içine almış ve Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) meydana gelmiştir. Bu değişim sigortalıların sayısını, gelir ve giderlerin durumunu izlemek ve daha iyi müşteri hizmeti sunabilmesi açısından idarenin yönetim kabiliyetini artırmıştır. Birleşik sistemin faydaları en çok sağlık finansmanı alanında gerçekleşmektedir. Ancak, emeklilik alanındaki önemli fayda sosyal güvenlik kaydının zorunlu hale getirilmesi ile gerçekleştirilmiştir. Entegre bir sosyal güvenlik sisteminin kurulması kamu, özel ve serbest meslek sektörleri arasında iş gücünün daha fazla hareketliliğini sağlamakta ve aynı zamanda daha yüksek bir işgücü verimliliğine katkı sağlamaktadır. Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ise sürdürülebilir parametrelere dayalı tek bir emeklilik formülü getirmek suretiyle üç emeklilik sistemini birleştirmiştir[251].

---

[250]Anne-Marie Brook ve Edward Whitehouse, "The Turkish Pension System: Further Reforms to Help Solve the Informality Problem", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 529, ECO/WKP(2006)57, OECD Publishing, Paris, Kasım 2006, http://dx.doi.org/10.1787/363386547648, (14.06.2008), s. 5

[251]OECD, **Economic Surveys: Turkey**, Cilt: 2006, Sayı: 15, OECD Publishing, Paris, Ekim 2006, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-tur-2006-en, (31.05.2009), s. 136.

Diğer yandan, Türkiye'de 2010 yılı açısından 4 milyon 738 bin asgari ücretli ortalama 1.063 TL vergi ödeyerek, devlete 5 milyar 38 milyon TL kaynak aktarmıştır. Bu şekilde asgari ücretli aralarında Arçelik, Aygaz, Ford, HSBC, Mercedes-Benz Türk, Oyak Renault, Petrol Ofisi, Vakıflar Bankası ve Yapı Kredi gibi büyük şirketlerin bulunduğu, Türkiye'de 2010 yılında en fazla kurumlar vergisi veren 100 firmanın 90'ının toplamı kadar vergi ödemiştir. 22 milyar 649 milyon TL vergi ödeyen diğer ücretliler ise, asgari ücretlilerle beraber, toplamda 12 milyar TL vergi ödeyen 100 firmanın iki katından fazla vergi ödemiştir. Ücretlilerin toplam ödediği vergi miktarı ise tüm şirketlerin ödediği vergi payına ulaşarak yaklaşık 6 milyon 750 bin ücretlinin 652 bin şirketten daha fazla vergi ödediği ifade edilmektedir[252].

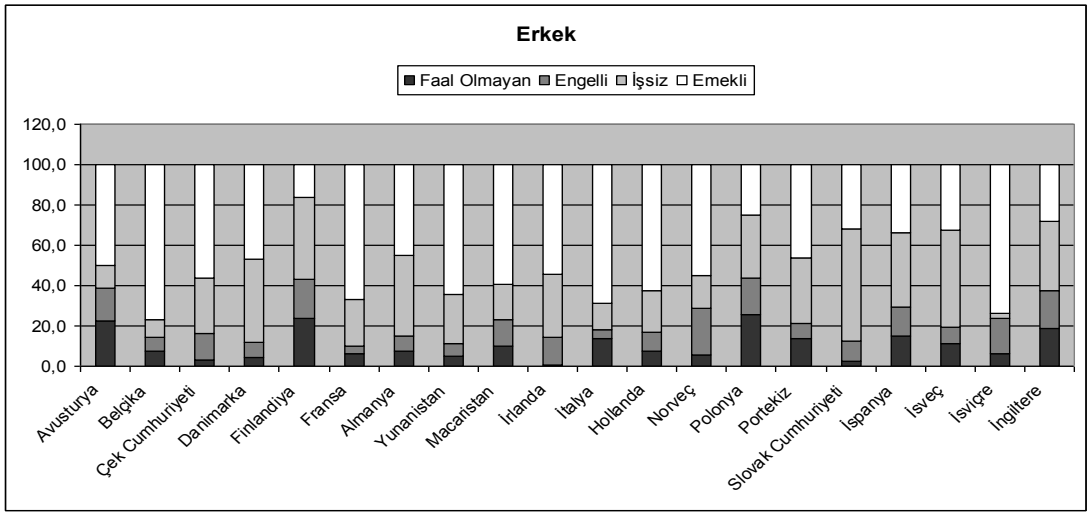
Tüm OECD üyesi ülkelerde sosyal güvenlik programları nitelikli yaşlılar, yardıma muhtaç bireyler ve engelli kişiler açısından faydalar sağlamaktadır; ancak programlar ülkeden ülkeye pek çok açıdan farklılaşmaktadır. Bazı ülkelerde sosyal güvenlik; sağlık hizmetleri, *"uzun dönemli bakım hizmetleri (long-term care)"*, *"işçi tazminatları (workers' compensations)"* ve *"işsizlik sigortaları (unemployment insurances)"* da dahil olmak üzere sosyal sigorta programları geniş bir yelpazede ifade edilebilmektedir. Hemen hemen tüm OECD üyesi ülkelerde emeklilik gelirlerini finanse etmek için belirlenen işçi ve işveren katkı payları kullanılıyor olsa da; çoğu ülke de genel gelirleri finansman kaynağı olarak kullanabilmektedir. Neredeyse tüm OECD üyesi ülkeler emeklilik gelirlerini bireylerin çalışma geçmişlerine bağlı olarak düzenleseler de; diğer bazı ülkeler çalışma geçmişi olsun ya da olmasın bütün nitelikli mukimlerine emeklilik geliri sağlamaktadırlar. Ülkelerin emeklilik sistemleri; sistemden faydalananları belirlemede farklı kıstasların kullanılması ve faydaların değişik şekillerde hesaplanması yoluyla birbirlerinden farklı biçimlerde finanse edilebilmektedir. Birçok OECD üyesi ülkede tek bir emeklilik programı yerine emeklilik programlarını bir arada içeren emeklilik sistemi bulunmakta ve emeklilere birden fazla gelir unsuru sağlamaktadır[253]. OECD üyesi

[252]İSMMMO, "Türkiye Vergi Profili", **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Araştırma Raporu**, Sayı: 2011/16, İstanbul, Eylül 2011, "http://archive.ismmmo.org.tr/docs/basin/2011/bulten/15092011_Vergi%20Profili.pdf, (18.11.2011), s. 2.

[253]Birçok OECD üyesi ülke yardıma muhtaç bireylerin veya engelli kişilerin finansmanında bu amaçla belirlenmiş işçi ve işveren katkı paylarından yararlanmaktadır. Diğer bazı ülkeler ise, yaşlılık aylıkları ile yardıma muhtaç bireylere veya engelli kişilere sağlanan yardımların finansmanında ya

ülkelerde kamu emeklilik programlarında güçlükler yaşanmaktadır. Yaşlanan nüfus ve ücretli işte çalışma çağındaki bireylerin azalan katılımı ile birlikte mevcut emeklilik düzenlemelerinin hem günümüzde hem de gelecekte birçok ülke açısından oldukça maliyetli olması nedeniyle zorluklar meydana gelmektedir. Bazı ülkeler emeklilik reformu hususunu çözümlemek açısından adımlar atmıştır; fakat bu tasarruf yükünün mevcut vergi mükellefleri ve mevcut emekliler tarafından mı yoksa vergi mükellefleri ve emeklilerin gelecek nesilleri tarafından mı yüklenileceği konusunda kaçınılmaz bir çatışma bulunmaktadır[254]. Şekil 10, OECD üyesi ülkelerde erkek yaşlı işçiler için çalışma yaşamı dışındaki olası yolları göstermektedir[255].

Şekil 10: Erkek Yaşlı İşçiler İçin İstihdam Dışında Kalan Düzeyler



Kaynak: OECD, Pensions at a Glance 2011, s. 45.

---

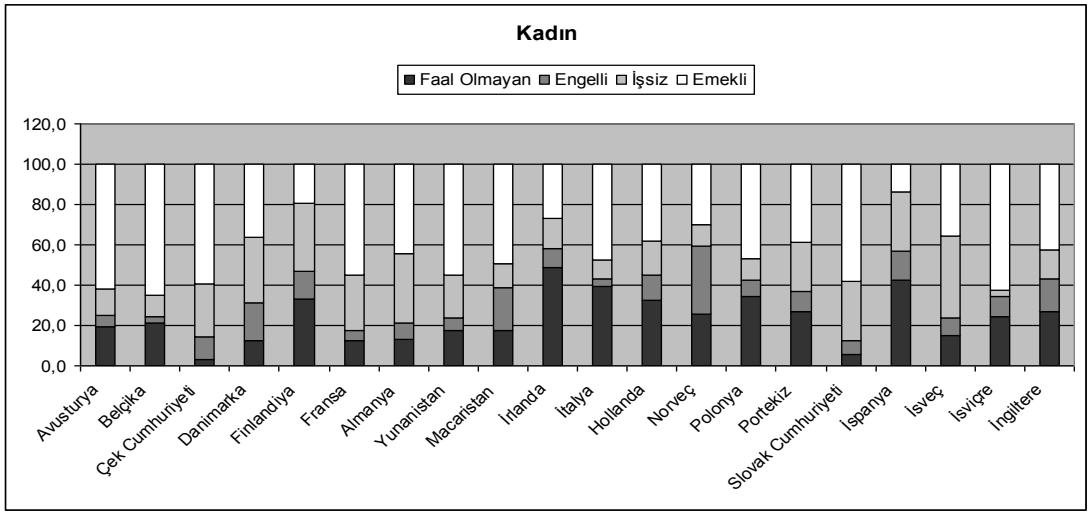
genel bir fondan yararlanmakta ya da genel gelirleri kullanmaktadır. OECD üyesi ülkeler bu toplu yardımları haftalık veya aylık olarak sunabilmektedirler. Bazı ülkeler ise, çalışmada geçirilen zamana bağlı olduğu kadar çocuk yetiştirmede geçirilen zamana ve eğitimin devam ettirilmesine dayalı düzenlemeler yapabilmektedirler. Bazı ulusal emeklilik programları; *"maaş esaslı emeklilik planı (defined benefit pension plan)"* olarak tanımlanmakta ve emeklilere haftada veya ayda bir olarak belirlenebilen veya çalışmalarının yıl sayısı, kazanç ya da katkılarının düzeyi veyahut da emeklilik yaşları vb. kanunla belirlenen faktörlere bağlı olarak hesaplanan bir miktarla hesaplanabilen emekli maaşı sağlamaktadır. *"Prim ödemeli planlar (defined contribution plans)"* olarak ifade edilen diğer ulusal emeklilik programları ise katkı paylarının birikim değerlerine ve bu katkı paylarının yatırım kazançlarına göre emeklilere gelir sağlamaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. United States Government Accountability Office, "Social Security Reform: Other Countries' Experiences Provide Lessons for the United States", **United States Government Accountability Office (GAO) Report to Congressional Requesters**, GAO-06-126, Washington, D.C.: USA, Ekim 2005, http://www.gao.gov/assets/250/248209.pdf, (06.02.2008), ss. 6-7.

[254]Richard Disney, "Crises in Public Pension Programmes in OECD: What are the Reform Options?", **The Economic Journal**, Cilt: 110, Sayı: 461, 2000, s. 1.

[255]OECD, **Pensions at a Glance 2011: Retirement-Income Systems in OECD and G20 Countries**, OECD Publishing, Paris, Mart 2011, http://dx.doi.org/10.1787/pension_glance-2011-en, (21.03.2011), s. 45.

Şekil 10'a göre; emeklilik, işsizlik, engelli olma durumu ve faal çalışma yaşamında olmama şeklinde ifade edilebilen dört farklı durum yaşlı işçiler açısından ortaya çıkabilmektedir. Avusturya'da yaşlı bir erkeğin Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Hollanda, İrlanda, İsviçre, İtalya, Macaristan, Norveç ve Yunanistan'a göre emeklilik imkanı daha az iken; Almanya, Danimarka, Finlandiya, İngiltere, İspanya, İsveç, Polonya, Portekiz ve Slovak Cumhuriyeti'ne göre daha fazladır. Şekil 11, kadın yaşlı işçiler açısından istihdam dışında kalan düzeyleri göstermektedir. Buna göre, Avusturya'da yaşlı bir kadının Belçika ve İsviçre'ye göre emeklilik imkanı daha sınırlı iken; Almanya, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İrlanda, İngiltere, İspanya, İsveç, İtalya, Macaristan, Norveç, Polonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti ve Yunanistan'a nazaran daha fazladır. Avusturya'da kadınların emeklilik şansının erkeklere göre daha yüksek olduğu görülmektedir.

Şekil 11: Kadın Yaşlı İşçiler İçin İstihdam Dışında Kalan Düzeyler



Kaynak: OECD, Pensions at a Glance 2011, s. 45.

Uygulamada kapsamlı gelir vergisi sisteminin uygulandığı bir tasarruf planına ilişkin vergi uygulamaları mali açıdan tüm gelir kaynaklarına adil davranan sistemden saptığında genellikle olumlu şekilde vergilendiriliyor kabul edilmektedir. Gerçekte ise, pür-saf-tam bir kapsamlı vergi sisteminde tasarruflar vergilendirilmiş kazançlardan meydana gelmekte ve birikmiş fonlar üzerindeki tahakkuk etmiş getiriler de aynı zamanda gelir vergisine tabidir. Buna karşılık, bu tür tasarruf araçlarından varlıkların çekilmesi tamamen vergiden muaf tutulmaktadır. Bu tür

düzenlemeler *"vergiye tabi-vergiye tabi-muaf (taxed-taxed-exempt)"* (TTE) planları olarak ifade edilmektedir. Bu *"kıstas (benchmark)"* kullanılarak birçok vergi teşviği sağlanabilmektedir. Bunlardan biri; tüketilen gelir payını vergilendiren; ancak gelecekteki tüketim için tasarruf edilen miktarı vergiden muaf tutan harcama vergisi sistemidir. Pür-saf-tam bir harcama vergisi sisteminde hem meydana getirilen fonlar hem de birikmiş fonlar üzerindeki tahakkuk etmiş getiriler vergiden muaf tutulmaktadır. Buna karşılık, tasarruf hesabından faydalanmak için çekilen fonlar vergiye tabi gelir olarak kabul edilmektedir. Böylece tüm tasarruflar vergiden muaf tutulduğu için pür-saf-tam bir harcama vergisi sistemi şimdiki ve gelecekteki tüketim arasında *"mali tarafsızlık (fiscal neutrality)"* sağlayabilmektedir. Bu tür düzenlemeler genellikle *"muaf-muaf-vergiye tabi (exempt-exempt-taxed)"* (EET) planları olanları adlandırılmaktadır. Diğer yandan, verginin kolaylaştırılması her zaman *"vergi alacağının ertelenmesi (tax deferral)"*nin gerekli olduğu anlamına gelmemektedir. Gerçekten de, peşin ödemeli bir harcama vergisi olarak ifade edilebilen belirli bir vergi oranı için *"vergiye tabi-muaf-muaf (taxed-exempt-exempt)"* (TEE) sisteminde eşdeğer bir teşvik sağlanabilmektedir. İndirim oranının getiri oranına eşit olduğu ve fona yapılan katkı payları ile fondan para çekilmesinin aynı marjinal gelir vergisi oranına tabi tutulması halinde hem EET hem de TEE sistemleri devlete aynı ölçüde net bugünkü değerinde gelirler sunmaktadırlar[256].

Emeklilik sistemlerinin karşılaştırılması ve emeklilik reformu tartışmaları[257], genellikle fayda ve katkı sisteminin tanımlanması arasındaki farka

[256]OECD üyesi ülkelerden 22 tanesi EET sistemini uygulamakta ve ABD, Avusturya, Finlandiya, Hollanda, İsviçre, İzlanda, Kanada, Norveç, Polonya ve Yunanistan olmak üzere 10 ülke EET sisteminde vergiye tabi sistemi tam olarak uygularken; Almanya, Belçika, Fransa, Güney Kore, İngiltere, İrlanda, İspanya, Japonya, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti ve Türkiye kısmi vergilendirme uygulamaktadırlar. Macaristan TEE sistemini; Yeni Zelanda TTE sistemini ve Avustralya TTT sistemini uygularken; Danimarka, İsveç ve İtalya ETT sistemini; Çek Cumhuriyeti ve Lüksemburg TET sistemini uygulamaktadırlar. Avusturya, Belçika ve Portekiz'de işçi katkı payları kısmi vergi muafiyeti veya vergi kredisi elde ederken; Çek Cumhuriyeti ve Meksika katkı paylarına devlet sübvansiyonu sağlamaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Kwang-Yeol Yoo ve Alain de Serres, "Tax Treatment of Private Pension Savings in OECD Countries and the Net Tax Cost Per Unit of Contribution to Tax-Favoured Schemes", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 406, ECO/WKP(2004)29, OECD Publishing, Paris, Ekim 2004, http://dx.doi.org/10.1787/387535760801, (03.08.2011), ss. 6-7, 26.

[257]OECD üyesi ülkelerde yapısal reformların gerçekleştirilmesi açısından emeklilik sistemi reformları ve işgücü piyasası reformları yapılmıştır. Emeklilik sistemi reformu açısından; İtalya'da hükümet 1994 yılının sonlarına doğru emeklilik sisteminin reformuna ilişkin çalışmalar gerçekleştirmiştir. Polonya, 1997-1999 yılları arasında reformu gereken gelirin tahakkuku anında verginin kesildiği (PAYG) sistemden üç aşamalı bir sisteme geçiş yapmıştır. Aynı zamanda Polonya 2003-2005 yılları arasında Çiftçi Sosyal Güvenlik Fonu (KRUS)'na ilişkin olarak reformlar yapmıştır. Fransa 2003

dayandırılmaktadır. Bu noktada üç boyutlu bir sınıflandırılma seçildiğinde; katkıların tanımlanması faydaların tanımlanmasına karşı, finansman kaynaklı emeklilik planları fonsuz emeklilik planlarına karşı ve aktüeryal emeklilik sistemleri aktüeryal hesaplara dayanmayan emeklilik sistemlerine karşı ele alınabilmektedir. Katkıların tanımlandığı sistemde faydalar içsel olarak ele alınırken katkıların oranı dışsal olarak alınmaktadır. Buna karşılık, faydaların tanımlandığı sistemde; fayda ya maktu ya da miktar olarak bireyin önceki kazançları tarafından belirlenmekte ve bu emeklilik bütçesinin dengelenmesi açısından gelecekteki katkı oranlarının içsel olması gerektiğini ifade etmektedir. İkinci sınıflandırma boyutu açısından; finansman derecesine ilişkin olarak, fonsuz kısa vadeli emeklilik sisteminde örneğin, gelirin tahakkuku anında verginin kesildiği sistem veya ücretin tahakkuku anında verginin kesildiği sistemde toplam faydalar mevcut çalışan nesiller üzerine konulan bir vergi ile finanse edilirken; tam finansman kaynaklı emeklilik sistemlerinde, faydalar önceden birikmiş emeklilik fonlarının getirisi tarafından finanse edilmektedir. Emeklilik sistemlerinin karşılaştırılması açısından karşılaşılan üçüncü boyut ise;

yılında *"emekli maaşı"* reformu gerçekleştirmiştir. ABD'de yönetimin 2005 yılına ilişkin reform önerileri sosyal güvenlik reformu üzerine olmuştur. Meksika 2007 yılında federal çalışanlar için *"Kamu Personeli Sosyal Güvenlik ve Sosyal Hizmetler Enstitüsü (The Institute for Social Security and Social Services for State Employees)"* ISSSTE emeklilik sisteminin reformunu yapmıştır. İşgücü piyasası reformları açısından; İsveç 1991-2002 yılları arasında hastalık yardımları reformunu gerçekleştirmiştir. Fransa 1993-1994 yılları arasında the *"Contrat D'insertion Professionnelle (Profesyonel Ekleme Sözleşmesi)"* CIP reformlarını yapmıştır. Fransa'daki son derece yüksek genç işsizliği oranlarını azaltabilmek amacıyla Edouard Balladur hükümeti 1993-1994 yılları arasında gençler için daha düşük bir asgari ücret ile iş sözleşmesi yapılabilmesi çalışmalarını yürütmüştür. Sözleşme işverenlerin çalışanın niteliğine veya eğitimine bakılmaksızın Fransa'da kanuni asgari ücretin en az % 80'i oranında gençlere ücret ödemesini öngörmekteydi. İspanya 1994-1997 yılları arasında işgücü piyasası reformları yapmıştır. ABD'de Bill Clinton yönetiminde 1996 yılında *"PRWORA"* Refah Reformu Kanunu'nu yürürlüğe koymuştur. *"Kişisel Sorumluluk ve İş Fırsatı Uzlaşma Kanunu (Personal Responsibility and Work Opportunity Reconciliation Act)"* ABD'nin temel sosyal yardım programlarına bir yenilenme getirmiş ve programdan yarar sağlayanların çalışma teşviklerini kıracak uygulamaların azaltılması ve çalışma yaşamına geçiş yapanlar için eğitim, çocuk bakımı ve sağlık sigortasına erişimin geliştirilmesi için çaba harcanmıştır. İtalya 1997 yılında Treu, 2003 yılında ise Biagi reformlarını gerçekleştirmiştir. Eylül 1996'da Çalışma ve Sosyal Koruma Bakanı Tiziano Treu tarafından, *"Treu Paketi"* olarak adlandırılan paketle Mezzogiorno gibi ekonomik olarak zor durumdaki güneyde özellikle gençler arasında istihdamı artırmak açısından özel hükümler getirilmiştir. Avukat Marco Biagi'den adını alan *"2003 Biagi Kanunu"*, 2001-2006 yılları arasında hükümette olan Silvio Berlusconi'nin merkez sağ hükümeti döneminde kabul edilen en tartışmalı işgücü piyasası reformu olmuş ve Treu reformlarını daha da ileri götürerek özellikle Mezzogiorno bölgesinde gençler, kadınlar, yaşlı işçiler ve iş arayanlar arasında istihdamın arttırılması amaçlanmıştır. Almanya 2002-2005 yılları arasında Hartz Komisyonu reformlarını gerçekleştirmiştir. Meksika iş hukukuna ilişkin reform önerilerini 2002 yılında geliştirmiş; ancak 2005 yılında yürürlükten kaldırmıştır. Hollanda 2002-2006 yılları arasında sakatlık-işgörememezlik sigortasının reformunu yapmıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. William Tompson, **The Political Economy of Reform: Lessons From Pensions, Product Markets and Labour Markets in Ten OECD Countries**, OECD Publishing, Paris, Ağustos 2009, http://dx.doi.org/10.1787/9789264073111-en (21.03.2011), ss. 18, 61, 123, 141, 203, 247, 351.

sigortacılık anlayışında *"aktüeryal (actuarial)"* kavramı iki farklı hususu tanımlamak için kullanılmaktadır. İlk husus; uzun dönem mali istikrar ile *"finansal kapasite (viability)"*yi ifade eden ve istikrarlı bir emeklilik sisteminin aktüeryal dengede olduğunu belirten makroekonomik yaklaşımdır. Diğer husus ise; bireysel düzeyde katkılar ve faydalar arasındaki bağlantıyı gösteren ve aktüeryal adalet olarak ifade edilen mikroekonomik yaklaşımdır[258]. Buna göre, örneğin Fransa'da çalışma teşvikleri açısından 2017 yılına kadar asgari emeklilik yaşı 60-62 olarak belirlenecek ve tam ücretli emeklilik yaşı ise 65-67 olacaktır. 2009 yılından itibaren geç emeklilikteki artış % 3-4'ten % 5'e yükselmiştir. İşverenler Ocak 2010'dan itibaren 50 yaş üstü işçileri istihdam etmek için faaliyet planları hazırlamışlar aksi takdirde sosyal güvenlik katkıları cezasıyla karşılaşmışlardır. Fransa'da Temmuz 2008'den bu yana erken emeklilikte aktüeryal bir azalma meydana gelmiştir. Yunanistan'da ise emeklilik yaşı 2020 yılından itibaren *"yaşam beklentisi (life expectancy)"*ne bağlı olacaktır. 2011 yılından itibaren erken emeklilik için asgari yaş 60 olarak belirlenmiş ve 2015 yılına kadar tam emeklilik için katkı payı yılı 37-40 yıl olarak belirlenecektir. Yunanistan'da Temmuz 2010'dan bu yana erken emeklilikte her yıl % 6'lık aktüeryal bir azalma meydana gelmektedir[259].

Vergi sistemleri, devletin temin etmeye çalıştığı savunma, sosyal güvenlik ve diğer kamu hizmetlerinin finansmanında ihtiyaç duyduğu gelirleri devlete sağlamak fonksiyonunu üstlenmiştir. Hemen hemen tüm ekonomilerde, vergilemenin kabul edilebilir düzeyi; kamu harcama tasarısından ortaya çıkan sosyal yardım miktarları ile kamu harcama finansmanlarının iç ve dış borçlanmaları kapsayan vergi-dışı kaynaklara dayanmasının maliyetleri gibi birtakım stratejik faktörlere bağlı olmaktadır. Vergi sistemlerinin gelir vergisinden ve sosyal sigorta primlerinden kaynaklanan gelirlere dayanması, tüketim vergilerinden ve özellikle gider vergilerinden kaynaklanan gelirlerin vergi sistemlerindeki yeri daha önemsiz kalırsa,

[258]Gerçek dünya uygulamalarında ise kesin ayrımlar olmamakla birlikte; genellikle aktüeryal emeklilik sistemleri veya aktüeryal hesaplara dayanmayan emeklilik sistemleri hem finansman kaynaklı emeklilik planlarını hem de fonsuz emeklilik planlarını içerebilmekte; aynı zamanda gerçek dünya emeklilik sistemlerinin bazı unsurları fayda tanımlı iken diğer bazı unsurları katkıların tanımlanması şeklinde olabilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Assar Lindbeck ve Mats Persson, "The Gains from Pension Reform", **Journal of Economic Literature**, Cilt: 41, Sayı: 1, 2003, s. 75.

[259]OECD, **Pensions Outlook 2012**, OECD Publishing, Paris, Haziran 2012, http://dx.doi.org/10.1787/9789264169401-en, (25.06.2012), ss. 38, 52-53.

gelir üzerindeki vergi yükü ağırlaşmakta ve vergi yükünün adaletsiz dağılımı ile vergi sistemlerinin karmaşıklığı bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır[260].

(3) Gelir Vergisi Sistemi-Sermaye Kazançları Vergisi Sistemi İlişkisi

Belli varlıklar belirli bir karla satıldıklarında sermaye kazancı vergisi tahakkuk etmiş olmaktadır. Örneğin, bir bireyin (veya kurumun) 1995 yılında 100 adet hisse senedini 1.000 TL'ye aldığı ve 2012 yılında bu hisse senetlerini 1.500 TL'ye sattığı varsayıldığında satış karı 500 TL'dir. Sermaye kazançları vergisinin oranı % 30 olarak belirlenir ise, bu takdirde mükellefin sermaye kazançları vergisi yükümlülüğü 150 TL ($500\ TL \times \%\ 30$) olarak çıkmaktadır. Fakat gerçek kazancın belirlenmesi enflasyonun ve satın alma gücü paritesinin oranına bağlı olmaktadır. Eğer 1995 ve 2012 yılları arasında enflasyon % 300 ise satın alma gücü paritesine göre 1995 yılındaki 1.000 TL, 2012 yılındaki TL satın alma gücü açısından 3.000 TL'ye karşılık gelmektedir. Yani, gerçekte hissedar 2012 yılındaki satın alma gücünün 3000 TL'ye karşılık gelmesi ve hisse senedi satışından 1.500 TL elde etmesi ile hisse senedi satışından 1.500 TL reel bir zarara uğramaktadır. Ancak hisse senedi satışı sonrasında 1.500 TL'lik gerçek bir zarar olsa da hissedar vergi ödemek zorundadır. Bu sonucun oldukça adaletsiz bir durum meydana getirdiği ifade edilebilmektedir. Sonuç olarak, vergi mükellefi ilki hisseleri zararına (satın alma gücü açısından) satmak durumunda kaldığında ve ikincisi hiçbir zaman gerçekleşmemiş olan sermaye kazancı üzerinden vergi ödemek zorunda kaldığında iki kez zarara uğramaktadır. Bu nedenle sermaye kazançları vergisinin enflasyonu hesaba katarak belirlenmesi gerekmektedir. Ulusal Ekonomik Araştırmalar Bürosu (NBER) tarafından yapılan bir çalışmada; ABD'de sermaye kazançları üzerindeki verginin kaldırılmasıyla, Laffer Eğrisi etkisi sayesinde hükümetin aslında bir verginin bulunmasından daha fazla gelir elde edebileceği ifade edilmiştir. Pek çok OECD üyesi ülke sermaye kazançlarını ya tamamen vergiden muaf tutmakta ya da oldukça düşük bir sermaye kazancı vergisi oranına sahip olmaktadır. Bununla birlikte, ABD, İngiltere ve Kanada gibi yüksek vergi oranına sahip ülkelerde ekonomik büyüme oranı düşükken; Almanya, Japonya, Hollanda ve İtalya vb.

[260]OECD, **Trends in International Taxation**, Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD Publishing, Paris, 1985, s. 32.

yüksek ekonomik büyüme oranlarına sahip ülkelerin hemen hemen hepsinde ya düşük oranlı sermaye kazançları vergisi bulunmakta ya da hiç bulunmamaktadır. Bu nedenle yüksek oranlı sermaye kazançları vergisinin ekonomik büyümeyi yavaşlattığı ifade edilebilmektedir. Çünkü vergiye tabi tutulmayan sermaye, gelecekteki yatırımlar için kullanılabilir olmakta ve hem *"endüstriyel genişleme (industrial expansion)"*yi hem de *"yeni iş alanları açılması (job creation)"*nı sağlamaktadır[261].

OECD üyesi ülkelerde belirli bir vergi sisteminin uygulamasında sermaye kazançlarının kapsamlı olarak vergiye tabi tutulup tutulmayacağı hususu keyfi bir uygulama olmaktadır. Hiçbir OECD üyesi ülke menkul ve gayrimenkulun tasarrufundan biriken tüm gerçek kazançların tahakkuk esasına göre vergilendirilmesinde kesinlikle tam kapsamlı bir uygulama göstermemektedir. Gerçekten de tüm ülkeler belirli sermaye kazançlarını vergiden muaf tutmaktadırlar. Eğer gelir vergisi matrahı veya ayrı bir sermaye kazancı vergisinin vergi matrahı gibi ilgili vergi matrahı; bir yıldan fazla elde tutulan hisse senetleri üzerinde kazançlar/kayıplar dahil olmak üzere portföy yatırımcılarının elinde bulundurduğu kamu ve özel şirketlerin hisse senetleri üzerindeki kazançlar/kayıpları içeriyorsa bir vergi sistemi bireylerin sermaye kazançlarını kapsamlı olarak vergilendiren sistem olarak sınıflandırılabilmektedir. Hemen hemen tüm OECD üyesi ülkeler bireylerin en az belirgin sermaye kazançlarını vergilendirmeye çalışmaktadırlar. Sermaye kazançlarının kapsamlı bir şekilde vergiye tabi tutulmadığı noktada vergi kanunu hükümleri genellikle bilinen belirli kazançları hedef almaktadırlar. Bunlar; (i) ya bir yıldan kısa süreli elde tutulan varlıklar üzerindeki kazançlar olan kısa dönem spekülatif kazançları vergiye tabi tutarak ya da doğrudan ticari varlıklar üzerindeki kazançları hedef almak suretiyle işletme karları ve ticari kazançların bir parçası olan kazançların vergilendirilmesi ve/veya (ii) aksi takdirde faiz, karpayı-temettü, ücret geliri vb. vergiye tabi geliri vergiden muaf sermaye kazançlarına dönüştürecek vergi planlaması teşviklerinin önlenmesidir. OECD üyesi ülkelerden Yeni Zelanda pür-saf-tam kapsamlı bir gelir vergisi sistemine örnek olarak tahakkuk eden sermaye kazançlarını da dahil etmek üzere geliri tamamen kapsamlı olarak vergilendirerek ekonomik etkinlik-verimlilik ve yatay adalet hedefleri ile uyumlu şekilde hareket

[261]Robert W. McGee, **The Philosophy of Taxation and Public Finance**, Kluwer Academic Publishers, Cambridge, Massachusetts: USA, 2004, s. 245.

etmeye çalışmakta; ancak uygulama hususları göz önüne alındığında Yeni Zelanda'nın sermaye kazançlarının kapsamlı olarak vergilendirilmesinden vazgeçmesine neden olmaktadır. Avustralya'da aynı zamanda satın alma gücünde bir artış meydana getiren ve ücretler, maaşlar, faizler ve karpayları-temettü gelirlerine benzer gerçek sermaye kazançlarının gelirin kapsamlı tanımının içine sokulmasını ve sermaye kazançlarının eksik olarak vergilendirilmesinin beraberindeki etkinsizlik-verimsizliklere de yönelerek vergilendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Seçici vergi karşılıkları vasıtasıyla belirli hedeflenen kazançlar üzerinden vergi tahsil edilmesindeki güçlükler gibi hususların dengelenmesi Avustralya'nın sermaye kazançlarının *"geniş tabanlı (broad-based)"* olarak vergilendirmesine neden olmaktadır. OECD üyesi ülkelerden çeşitli politika hususları göz önünde bulundurularak sermaye kazançlarının kapsamlı olarak vergiye tabi tutulmamasını tercih edenler; Almanya, Çek Cumhuriyeti, Lüksemburg, Hollanda, Meksika, Portekiz ve Yeni Zelanda'dır. Diğer yandan, politika hususları göz önüne alınarak sermaye kazançlarının kapsamlı vergi tabanına göre vergilendirilmesini tercih eden ülkeler; ABD, Avustralya, Danimarka, Finlandiya, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İtalya, İzlanda, Kanada, Norveç ve Slovak Cumhuriyeti'dir[262].

Ekonomik faaliyetler üzerinde çeşitli biçimlerdeki vergi kaynaklı saptırıcı etkiler, özellikle *"refah maliyetleri (welfare costs)"*nin kaynağı olarak ortaya çıkmaktadır. Refah maliyetleri, *"aşırı vergi yükleri (excess burdens)"* ya da *"azami vergi kayıpları (deadweight losses)"* olarak tanımlanmaktadır. İlk olarak, ücret gelirinin vergilendirilmesi emek arzının azalmasına neden olmaktadır. Çünkü vergi-sonrası işçiye dönen miktar, marjinal ürün değeriyle hesaplanan işçinin işverene olan maliyetinden daha düşüktür. Gelir vergisi, sermayenin vergi-öncesi ve vergi-sonrası hasılatları arasında vergi takozu meydana getirerek ekonomide ikinci bir bozucu etkiye neden olmaktadır. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi bu yolla gerçek tüketime ilişkin gelecek beklentilerinin tam aksine tasarrufların azalmasına neden olmaktadır. Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi, aynı zamanda yatırımları

[262]OECD, **Taxation of Capital Gains of Individuals**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 14, OECD Publishing, Paris, Kasım 2006, http://dx.doi.org/10.1787/9789264029507-en, (23.09.2008), ss. 30-31, 50.

küçültmeye eğilimli olabilmekte ve bu şekilde ülke içi sermayeyi ve verimlilik büyümesini düşürebilmektedir[263].

(4) Gelir Vergisi Sistemi-Negatif Gelir Vergisi Sistemi İlişkisi

Negatif gelir vergisi uygulaması, genel anlamda gelişmiş ülkelerde uygulamaya konu edilen ve bazı ailelerin gelir düzeyi, tespit edilen asgari ücretin altına düştüğünde ailelere yardım amaçlı ödeme yapılarak fakirlikle mücadele edilmesini öngören bir sistemdir. Negatif gelir vergisinde ödeme sistemi, gelirin yeniden dağıtılmasında kullanılacak bir vergi politikası olmasından ziyade, bir tür sosyal transfer niteliğine sahiptir. Fakirliğin önlenebilmesi açısından önerilen negatif gelir vergisi sistemi, yükleyeceği maliyetlerin yanında bireylerin çalışma isteklerini azaltabileceği, emeğin üretkenliğini ve verimliğini düşürebileceği vb. olumsuz etkileri bünyesinde barındırmaktadır[264]. ABD'de önerilen; ancak uygulamaya konulmayan negatif gelir vergisi sistemi, asgari yaşam düzeyinin altında gelir beyan eden birey ve aileler için negatif gelir vergisi adı altında bir sübvansiyon verilmesini öneri olarak sunmaktadır[265].

Kişisel gelir vergisi yapısı çalışmaya ilişkin kararları etkileyen teşvikleri dikkate almalıdır. Örneğin, refahını artırmaya çalışan bir bireyin 1.000 TL aylık olarak devlet tarafından sağlanan gelir ve hak/yardıma sahip olduğu ve kanunun bireyin iş bulduğu takdirde tüm 1.000 TL'sini kaybedeceğini öngürdüğü varsayıldığında; birey iş bulmada 1.000 TL'lik bir vergi ile karşı karşıya kalacaktır. Birey açısından vergi mükellefi masrafıyla yaşamaktan ziyade yaşamak için çalışma tercihinin bulunması iş bulma üzerindeki verginin istenmeyen bir durum olduğunu göstermektedir. Refahını artırmaya çalışan birey, transfer ödemesini kaybettikten sonra kişisel gelirindeki düşüş nedeniyle işi kabul etmesine bağlı olarak yaşadığı gelir kaybını bağımsız bir şekilde telafi etmediği sürece aylık olarak 1.000 TL'den daha az ödeyen bir işi kabul etmeyecektir. Aynı zamanda, eğer ekstra 300 TL'lik gelir işe gitmek için yeterli değilse birey 1.300 TL ödeyen işi de kabul etmeyecektir.

---

[263]David N. Hyman, **Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy**, 5. Edition, The Dryden Press: Hartcourt Brace College Publishers, Florida: USA, 1996, ss. 364-366.
[264]Aytaç Eker, Asuman Altay ve Mustafa Sakal, **Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)**, 2. Baskı, Birleşik Matbaacılık Ltd. Şti., İzmir, 2007, s. 264.
[265]Özgen, s. 153.

Bu nedenle, gelir vergisi yapısının refahını artırmaya çalışan bireylerin bir işi kabul etmesinde teşvik unsurunu bünyesinde barındırması ve verginin herhangi bir işin değersiz görünmesine neden olacak şekilde kararları etkilememesi gerekmektedir. Bireyin iş önerilerini kabul etmesini sağlamak için devletin örneğin, aylık 1.000 TL'lik işi kabul eden bireye aylık 700 TL gelir desteği olarak ödemeye devam etmesi gerekmektedir. Bu sayede daha önce 1.000 TL yardım alan birey hem çalışıp hem de 1.700 TL gelir elde edebilmektedir. Bunun yerine, eğer birey 1.300 TL ödeyen işi kabul ederse; bu sefer devletin 600 TL gelir desteği ödemeye devam etmesi gerekmekte ve bireyin toplam geliri 1.900 TL'ye ulaşmaktadır. Refahını artırmaya çalışan bireyler, bu şekilde işleri kabul ederek vergi ödemelerinden ziyade devletten gelir sübvansiyonu almaya devam etmektedirler. Bu tür gelir teşvikleri negatif gelir vergisi olarak adlandırılmakta ve piyasa geliri arttıkça azalmaktadırlar. Yeterince yüksek bir piyasa gelirine ulaşıldığında gelir sübvansiyonları aşamalı olarak kullanımdan kaldırılmaktadırlar[266].

(5) Gelir Vergisi Sistemi-Alternatif Minimum Vergi Sistemi İlişkisi

"Alternatif minimum vergi (alternative minimum tax)"; şirketlerin ve yüksek gelirli kişilerin asgari düzeyde bir vergi ödemelerini sağlamaya yönelik bir vergi sistemidir. Asgari vergi olarak da ifade edilmektedir. Alternatif minimum vergi, bazı ilavelerin ve indirimlerin yapılmasıyla hesaplanan asgari vergiye tabi gelir üzerinden tespit edilmektedir. Asgari verginin normal gelir vergisinden yüksek olduğu durumda asgari vergi nihai vergi olmaktadır[267].

4. Gelir Vergisinin Tarife Yapısı

Vergi oranları vergi matrahı ile ilişkilendirildiğinde; vergi oranının sabit kalması, azalması ya da artması söz konusu olabilmektedir. Vergi oranlarının niteliği bakımından vergiler düz oranlı-nispi-sabit-eş oranlı vergiler; sabit miktarlı-ric'i vergiler, artan oranlı-müterakki vergiler ve azalan oranlı-mütedenni vergiler

[266]Arye L. Hillman, **Public Finance and Public Policy: Responsibilities and Limitations of Government**, 1. Edition, Cambridge University Press, New York: USA, 2003, ss. 475-476.
[267]Özgen, s. 11.

biçiminde tasnif edilebilmektedir. Düz oranlı vergilerde vergi oranı vergi matrahındaki değişimlerden bağımsız olduğu için; vergi borcunun hesaplanmasında, vergi matrahına uygulanacak vergi oranı matrahın artması veya azalmasıyla değişmemektedir. Sabit miktarlı vergilerde, verginin tutarı, matraha bakılmaksızın önceden belirlenmekte ve matrah büyüdükçe vergi oranı giderek azalmaktadır. Miktarı sabit olan verginin oranının gelirin artmasıyla birlikte ters orantılı olarak azalması vergilerin ric'iliği olarak ifade edilmektedir. Artan oranlı vergiler, vergi matrahı arttıkça ortalama vergi oranının da arttığı vergilerdir. Artan oranlılıkta; sınıf usulü artan oranlılık, dilim usulü artan oranlılık, açık ve gizli artan oranlılık, sınırlı ve sınırsız artan oranlılık ve tek elemanlı-çok elemanlı artan oranlılık şeklinde türler bulunmaktadır. Azalan oranlı vergi tarifesinde ise hem vergi matrahı azalırken vergi oranı da azalmakta hem de vergi matrahındaki artışa rağmen vergi oranı giderek azalmaktadır[268].

Vergi matrahına uygulanan ölçüler spesifik tarife ve advalorem tarife olmak üzere iki şekildedir. Spesifik tarifede; matrah biriminden alınacak vergi rakam olarak belirlenmekte ve vergi matrahının hesaplanmasında fiziksel miktarlar baz alınmaktadır. Advalorem tarifede ise; ekonomik ve teknik değerlere göre belirlenen matraha belirli oranlar uygulanmaktadır. Advalorem tarife; oranlar usulü olarak da ifade edilebilmektedir. Spesifik tarife günümüz vergi sistemlerinde daha az yer alırken, buna karşılık advalorem tarife artan oranlı, tersine artan oranlı, azalan oranlı ve tek oranlı tarifeler olmak üzere çeşitli biçimlerde uygulama alanı bulmaktadır[269].

Vergilerin büyük kısmı matraha belli bir vergi oranının uygulanması şeklinde hesaplanmakta ve matrah ile vergi oranı arasında bir illiyet bağı meydana gelmektedir[270]. Vergilerin hesaplanacağı değer veya miktarların tespitiyle ilgili olarak; beyan usulü, karine ve dış göstergeler usulü, götürü usul, idarece takdir usulü vb. çeşitli yöntemler kullanılabilmektedir. Beyan usulünde matrahlar mükellefler tarafından belirlenirken; karine usulüne göre ise örneğin, "*çalıştırılan işçi sayısı, işletmenin bulunduğu şehrin nüfusu veya kiralar"* vb. belirli dış göstergelerden

[268]Filiz Giray, **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Efektif Vergi Oranları**, 1. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, Eylül 2010, ss. 5-12.
[269]Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Baskı, Siyasal Kitabevi: BRC Basım Matbaacılık, Ekim 2004, ss. 113-114.
[270]Özhan Uluatam, **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 413, Ankara, 1978, s. 182.

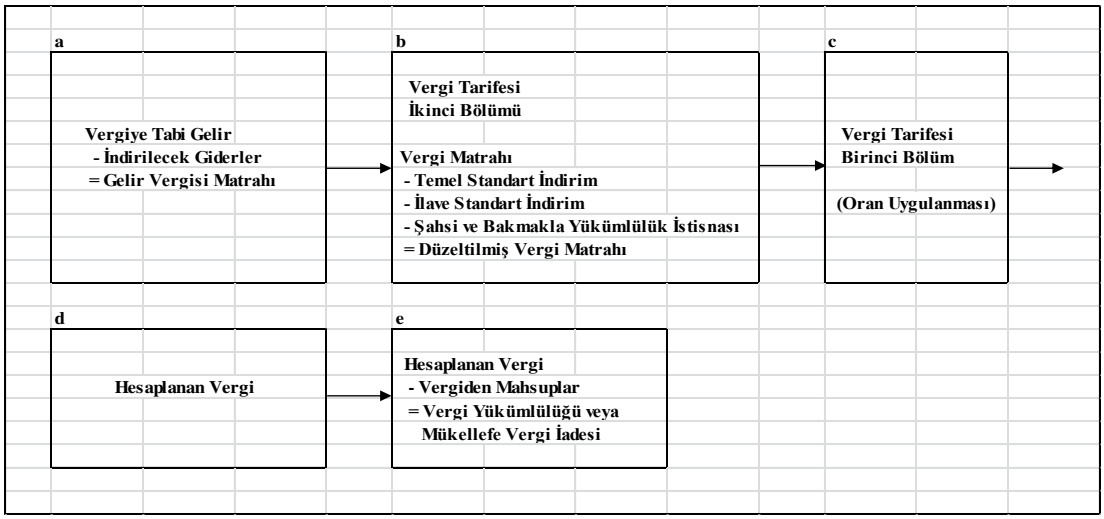
faydalanılarak matrah tespit edilmeye çalışılmaktadır. Götürü usulde vergilendirmeye tabi olacak değer ya da miktarlar aynı durumdaki bütün gelir vergisi mükellefleri için genel olarak belirlenirken; idarece takdir usulünde ise, matrahları belirleme yetkisi idarenin elindedir[271]. Gelir vergisinin tarife yapısı; *"artan oranlı (progressive)"* veya müterakki olarak tanımlanabilen gelir düzeyi yükseldikçe artan marjinal gelirin daha yüksek oranda vergilendirilmesini ve bu sayede vergilendirmede adalet ölçülerinin de sağlanabileceği ifade edilen tarife türüdür. *"Azalan oranlı (regressive)"* veya mütenasip gelir vergisi tarifesinde, gelir arttıkça artan gelirin içinde verginin oranı nispeten azalmaktadır. Tersine artan oranlı ya da ric'i gelir vergisi tarifesi uygulama alanı olmayan teorik bir tarifedir. *"Düz oranlı (Proportional-Flat)"* gelir vergisi tarifesi gelir ne olursa olsun sabit tek bir orandır. Herkesin ortak ve eşit şekilde vergilendiği düz oranlı sistemde tarife yoktur, sistem basittir; ancak vergilendirme adaletini ve artan oranlılığı ön planda tutmamaktadır.

Az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin geleneksel olan gelir vergisi tarifeleri oldukça sadedir ve yalnızca bir mükellef üzerinden vergi ödemesi gereken gelir tutarının hangi gelir dilimine girdiği ile bu gelir dilimine göre hangi oranda vergiye tabi tutulacağını göstermektedir. Geleneksel gelir vergisi tarife yapısı Türkiye dahil birçok ülke tarafından kullanılmaktadır. Geleneksel gelir vergisi tarifesini uygulayan vergi sistemlerinde; gelir vergisi mükelleflerinin vergiye tabi gelirinden indirilmesine imkan verilen giderler düşüldükten sonra ulaşılan vergi matrahı doğrudan gelir vergisi oranlarına tabi tutulmakta ve gelir vergisi mükelleflerinin devlete olan vergi yükümlülüğü bulunmaktadır. ABD ve İngiltere vb. gelişmiş ülkelerde vergilendirmede eşitlik ve adalet gerçekleştirildiği için çağdaş gelir vergisi tarife modelleri daha farklılaşmaktadır. Çağdaş gelir vergisi tarifesini uygulayan vergi sistemlerinde gelir vergisi mükelleflerinin vergiye tabi gelirlerinden indirilmesine imkan tanınan giderler düşüldükten sonra bulunan vergi matrahı doğrudan gelir vergisi oranlarına tabi tutulmamakta; hesaplanan vergi matrahından gelir vergisi mükelleflerinin medeni ve ailevi durum, yaş, sosyal şartlar, sağlık durumu ve beyana göre tespit edilen *"temel ve ilave standart indirim tutarları"* ile *"şahsi ve bakmakla yükümlülük istisnası tutarları"* düşülmekte ve hesaplanan indirim ve istisna uygulamasından sonraki *"düzeltilmiş vergi matrahları"* vergi

[271]M. Kâmil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No: 121, Sena Ofset Ambalaj ve Matbaacılık San. ve Ltd. Şti., İstanbul, Ocak 2006, s. 129.

oranlarına tabi tutulmaktadır. Hesaplanan vergilerden ayrıca gelir vergisi mükelleflerinin özelliklerine göre birçok vergi mahsupları düşülmekte ve bu şekilde gelir vergisi mükelleflerinin vergi yükümlülüğü hesaplanmaktadır[272]. Buna göre, şekil 12, gelişmiş ülkelerde uygulanan çağdaş gelir vergisi tarifesi modelini göstermektedir.

Şekil 12: Çağdaş Gelir Vergisi Tarifesi Modeli



Kaynak: Ateş, s. 71.

Yürürlükte bulunan zımni vergi oranı yöntemi, kişisel gelir üzerinde ekonomi genelindeki ortalama vergi oranının tüm vergi mükellefleri açısından kişisel vergi matrahına dahil bütün gelirler üzerinden efektif vergi oranı biçiminde alınabileceğini varsaymaktadır. Zımni vergi oranı analizi ile ilgili temel bir sorun; hangi gelirlerin belirli kapsamlı ve sedüler gelir vergisi matrahına dahil edileceği hususu gelirin farklı kategorileri arasından kabaca belirlenebilmesidir. Mikro veri yaklaşımı; emek geliri ve diğer gelir türlerinden kaynaklanan kişisel vergi gelirlerinin miktarının daha detaylı bir şekilde değerlendirilmesine olanak sağlamaktadır. Bu da ortalama vergi oranlarının gelir türüne göre gelişmiş bir tahminleme gerçekleştirmesine imkan vermekte ya da daha genel bir ifadeyle toplam verilere dayalı bazı sonuçların yeniden teyit edilmesine olanak sağlamaktadır[273].

[272]Kamil Ateş, "Adil ve Çağdaş Bir Gelir Vergisi Tarifesi Modeli", **Yaklaşım**, Yıl: 13, Sayı: 147, 2005, ss. 69-71.

[273]OECD, **Using Micro-data to Assess Average Tax Rates**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 8, OECD Publishing, Paris, Mayıs 2003, http://dx.doi.org/10.1787/9789264199811-en, (23.09.2008), s. 13.

C. Gelir Vergisi Reformu ve Etkileri

Vergi reformu, vergi sisteminin ve bu arada vergi kanunlarının, ekonomik ve teknik alanlarda meydana gelen değişim ve gelişmeler sonucunda ortaya çıkan toplumsal gereksinimleri karşılayacak şekilde yeniden düzenlenmesi olarak ifade edilebilmektedir. Bu nedenle, kanun koyucu tarafından alınan her vergisel önlemin ya da her vergi kanunu değişikliğinin vergi reformu olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Vergi reformu, yalnızca organik vergi kanunlarında yapılacak değişikliklerle gerçekleşmemekte aynı zamanda reformun usul hukukunu da içerecek biçimde geniş ve kapsamlı tutulması ve vergi idaresinden başlayarak vergi yargılama düzenine kadar bütün alanların vergi reformunun içine dahil edilmesi gerekmektedir[274].

Gelir vergisi reformu açısından son 30 yıl içinde gerçekleştirilen ulusal gelir vergisi reformları karşılaştırıldığında, gelir vergisi reformuna ilişkin olarak rekabet eden kapsamlı ve çift-ikili gelir vergisi sistemleri iki farklı sistem olarak ortaya çıkmaktadır. Kapsamlı ve çift-ikili gelir vergisi sistemlerinden ikincisi birçok yönden daha başarılı bulunmaktadır. Bunun nedeni politika otoritelerinin karşı karşıya kaldıkları yapısal kısıtlamalardan kaynaklanmaktadır. Sermaye gelirini vergilemek çok maliyetli iken, marjinal vergi oranlarını düşürmek için teşvikleri kullanmak, emek üzerindeki yüksek vergi yükü vb. emek geliri üzerindeki vergi oranlarını düşürmeyi zorlaştırmaktadır. İkili gelir vergisi sisteminin bir özelliği olarak, sermaye ve emek açısından ayrı ayrı vergi oranı tarifeleri uygulandığı için bu çatışan noktalar ortaya çıkmamaktadır. Sosyal politika hedeflerine ulaşmada gelir vergisinin rolü önemli olmaktadır. En önemlisi, sermaye gelirinin artan oranlı vergilendirilmesi yüksek maliyetleri zorunlu kılarken, politika otoriteleri, düşük ücretler üzerindeki vergi yükünü azaltmak için gelir vergisini kullanmaya ve ayrı sermaye ve emek geliri vergilendirmesine istekli olmaktadırlar[275].

---

[274]Rüştü Erimez, "Vergi Usul Hukuku Reformu", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri Kitabı**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü, 17-18.04.1978, Yeşilköy-İstanbul, Ercivan Matbaası, İstanbul, ss. 128-130.

[275]Steffen Ganghof, "Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing", **Global Social Policy,** Cilt: 5, Sayı: 1, 2005, s. 77.

Reform modelleri açısından; yarı-resmi ifadeler OECD ülkelerindeki gelir vergisi reformu dalgasının ideal tipinin; gelirin bütün türlerinin genel bir tarife altında müştereken vergilendirildiği kapsamlı gelir vergisi sistemi olduğunu ifade etmektedir. Bununla birlikte, gerçekte birçok ülke bu ideal tipe yakın değildir. Bunun yerine, İskandinav ülkelerinde ortaya çıkan ve emek gelirlerini artan oranlı bir vergi tarifesine tabi tutarken sermaye gelirlerinin bütün türlerinin aynı tarzda düşük ve orantılı vergi oranıyla vergilendirildiği çift-ikili gelir vergisi sistemi olmuştur. Çift-ikili gelir vergisi sistemi pek çok ülkedeki reform müzakerelerini etkilemiş ve OECD gibi uluslararası organizasyonlar tarafından etkin bir gelir vergisi sistemi olarak kabul edilmiştir[276].

1. Gelir Vergisi Reformu Gereksinimi

Gelir vergi sisteminde reform yapmak; siyasi hususların olağandışı genişliğini göz önüne almayı zorunlu kılmaktadır. Vergi politikası ya da harcama politikası vb. sayısız politika, politik hususlar için oluşturulmaktadır. Vergi reformunu tasarlamak ve uygulamak, maaşlar veya emekli aylıkları, ücret sübvansiyonları, yardımseverlerin bağışları, ulusal, merkezi ve yerel idarelerin mali yerelleşmesi ve eğitim, sağlık, iskan gibi alanlarda politika yapmaya aynı zamanda da uluslararası ticaret, faaliyet ve işlemler, amortismanlar, Ar-Ge, yetki devri, girişim bölgesi ve yerel okul yapımı gibi konularda vergi politikalarına karar vermeye ihtiyaç duymaktadır. Vergi indirimi politikası ya da kamu harcaması politikasından farklı olarak, sistematik bir gelir vergisi reformundan zarar görebilecek kesimler tespit edilebilmektedir. Bunun yanı sıra, sistematik bir gelir vergisi reformu beraberinde önemli sosyal ve toplumsal gereksinimleri de getirmekte ve toplumsal amaçlar açısından diğer hedeflerden vazgeçilmektedir. Vergi indirimleri veya kamu harcamalarındaki basit artışlar onları ilk ödeyenler tarafından yansıtılabilmektedir. Bu nedenle vergi ve bütçe politikası uygularken zarara uğrayanların tespit edilip zararın ortadan kaldırılmasının tek yolu yürürlükteki mevzuatı sürdürmektir[277].

---

[276]Duane Swank, "Funding the Welfare State: Globalization and the Taxation of Business in Advanced Market Economies", **Political Studies**, Cilt: 46, Sayı: 4, 1998, ss. 678-679.

[277]C. Eugene Steuerle, "Tax Reform: Prospects and Possibilites", **Statement Before the Committee on the Budget United States House of Representatives**, Ekim 2004, http://www.urban.org/UploadedPDF/900749_Steuerle_100604.pdf, (07.02.2007), s. 1.

Diğer yandan mevzuatın etkin şekilde sürdürülmesi mevzuat sisteminin performansa odaklanmasına bağlıdır. Bunun yanı sıra, vergilendirme ve bütçeleme sürecinde stratejik planların doğru şekilde düzenlenmesi; kamu kaynaklarının kullanımında tahsisatın performansa göre yapılmasına ve kamu hizmetlerinin stratejik önceliklere göre belirlenmesine imkan sağlayacaktır. Amacına uygun olarak hazırlanmış stratejik bir plan; kurumsal stratejik öncelikleri doğru bir şekilde belirleyebilmekte ve kamuya ait kaynakların performansa göre dağıtılmasını sağlamaktadır[278]. Kamuya ait kaynakların tahsisinde *"performans"*ın temel kriter olarak belirlenmesi modern ve geleneksel bütçe sistemleri arasındaki en belirgin farktır. Geleneksel bütçe sistemleri girdi esaslı olduğu için kaynakların tahsisatında performansı dikkate almazken; modern bütçe sistemleri çıktı esaslı oldukları için performansı sistemin temel unsurlarından biri olarak kabul etmektedir[279].

Bu nedenle stratejik plana sahip bir sistemde; maliyetlere, çıktılara ve sonuçlara önem verilmekte ve bu durum, bütçe artışının kurumlar düzeyinde harcamalardan ziyade çıktılara göre belirlenmesini gerektirmektedir. Bu şekilde yeni bütçeleme ve vergilendirme sisteminde stratejik plan, kamu kurumu için politika belirleme açısından yönlendirici nitelik taşımakta ve yeni politika uygulama sisteminin temel dinamiğini meydana getirmektedir[280].

2. Gelir Vergisi Reformunun Etkileri

Gelir vergisi reformunun etkileri genel olarak gelir dağılımı üzerinde, istihdam ve işsizlik üzerinde, enflasyon üzerinde, bütçe açığı üzerinde, ekonomik istikrar üzerinde ve ekonomik büyüme üzerinde ortaya çıkarak gerek mikro gerekse de makro büyüklükleri etkilemektedir.

---

[278]Mehmet Aksaraylı ve diğerleri, "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye'deki Kamu Kurumlarının Analizi" **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 3, Naci Karaduman Özel Sayısı, 2007, s. 318.

[279]Kâmil Tüğen ve diğerleri, "Analysis of Critical Control Points of Alternative Decisions on the Choice of Performance Based Budgeting System: The Analysis of the Practices in Turkey's Public Institutions", **The Romanian Journal of Economic Forecasting**, Cilt: 9, Sayı: 3, 2008, s. 82.

[280]Haluk Egeli ve diğerleri, "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye'deki Kamu Kurumları Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Doç. Dr. Müjdat Ünlen'in Anısına Armağan, Cilt: 22, Sayı: 1, 2007, ss. 29-30.

Gelir vergisi reformunun öncelikli olarak ekonominin performansını artırması beklenmektedir. Büyüme gelecekteki yaşam standartlarını belirlediği için, ekonomik performansın en önemli yönü genellikle ekonomik büyüme oranı ile açıklanmaktadır. Vergi sistemi, tasarruf ve yatırım oranları, çalışma gayreti, girişimcilik ve beşeri sermaye yatırımları ile yaşam standartlarını etkileyebilmektedir. İkinci olarak, gelir vergisi reformunun devletin büyüklüğü ile ilgisi bulunmaktadır. Çünkü vergi yükü üzerindeki etkileri ve sonuçta ekonomik performans üzerindeki etkileri nedeniyle kamu harcamalarının kontrol altına alınması gerekmektedir. Vergiler tarafından ekonomiye verilen zarar tasarruf etmek, yatırım yapmak ve çalışmak vb. için alınan kararları saptırarak vergi oranlarının karesi ile artış göstermektedir. Diğer yandan yapılan bazı federal vergi reformları eyalet ve yerel aktiviteleri dışlama riski içerdiği için perakende satış vergileri veya KDV ile gelirleri artırmak zor hale gelmektedir. Federalizmi güçlendirecek, eyaletlere ve yerel idarelere yetki ve kaynak devrini sağlayacak vergi sistemleri tasarlanırken, gerçekte ise yürürlükte olan mevcut vergi sistemi özel ve federal harcamalara ilişkin olarak eyalet ve yerel harcamaları sübvanse edebilmektedir. Üçüncü olarak, daha istikrarlı bir vergi sisteminin hem belirsizliği azaltacağı hem de daha az karmaşık olacağı belirtilmektedir. Böylelikle gelir vergisi mükelleflerinin her yıl ya da iki yılda bir yeni bir gelir vergisi kanununu öğrenmeleri ve kanuna uyum sağlamaları gerekmeyecektir. Son olarak, gelir vergisi reformunun müreffeh ve istikrarlı bir demokrasi için katkı yapması beklenmektedir[281].

Ekonominin işleyişinde ortaya çıkan kaynak ve gelir dağılımı ile ilgili olumsuz sonuçların ortadan kaldırılmasında vergi sistemine önemli görevler düşmektedir. Verginin gelir dağılımını düzelteceği, kaynak dağılımını etkinleştireceği, hatta kalkınma ve büyümede önemli fonksiyonlar üstleneceği varsayılmasına rağmen gerçekte vergi sisteminin, ekonominin işleyişi üzerindeki

[281]Bu noktada, vergi mükelleflerinin oranı ile devletten gelir alan bireylerin oranındaki değişim büyük öneme sahiptir. Geçmişe nazaran günümüzde devletten gelir alan kişilerin oranı vergi mükelleflerinin oranından daha yüksektir ve bu durum yalnızca geleneksel transfer harcamalarını kapsamamakta bunun yanı sıra özellikle ABD'de uygulanagelen Kazanılmış Gelir Vergisi İndirimi (EITC) ve gelir vergisinin kendi bünyesinde barındırdığı kişisel indirimlerin hızlı bir şekilde artışını yansıtmaktadır. Bu nedenle, örneğin ABD'de mevcut vergi sistemi altında neredeyse nüfusunun yarısının hemen hemen hiç vergi ödemediği ifade edilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Michael J. Boskin, "Perspectives on Tax Reform", **Stanford Institute for Economic Policy Research (SIEPR) Policy Brief**, Stanford Institute for Economic Policy Research Publishing, Aralık 2005, http://www.stanford.edu/group/siepr/cgi-bin/siepr/?q=system/files/shared/pubs/papers/briefs/policybrief_dec05.pdf, (06.02.2009), ss. 3-5.

etkisi, gerçek piyasa güçleri kadar etkin değildir. Verginin yansıtılabiliyor olması ekonominin işleyişi içinde ilk hedeflenen amaçlara nihai aşamada ulaşılamamasına neden olmaktadır. Ayrıca vergilerin ekonomide tam ve eksiksiz bir değişiklik yapması olanaksız görünmektedir. Ancak vergi, nispi fiyat değişikliklerine neden olabileceği için kısmen etkili olabilmektedir[282].

Gelir vergisi büyük ölçüde ücret ve maaş gelirlerinden elde edilmektedir. Emek arzı, gelir vergisinin en temel ve baskın unsuru olmaktadır. Bir diğer deyişle milli gelirin önemli bir kısmı ücret gelirlerinden meydana geldiği için, gelir vergisinin emek arzı üzerinde meydana getireceği etkinlik kaybı önemli bir sorun olmaktadır. Gelir vergisi, işgücünün *"gelir"* ve *"boş zaman"* arasında yaptığı tercihe etki eden önemli bir etkendir. Gelir vergisi, bir bakıma, çalışma ve boş zaman tercihleri arasında tarafsız kalmayıp, aksine çalışma karşılığında elde edilen parasal geliri azaltmaktadır. Diğer yandan, gelir vergisi çalışma karşılığı elde edilen geliri azalttığı için kimi bireyler boş zamanı tercih edip daha az çalışmaya vakit ayırırken; kimi bireyler de mevcut yaşam şartlarını ve beklentilerini yükseltmek adına daha fazla çalışmaya zaman ayırabilmektedirler. Bu şekilde bireylerin, gelirlerinin azalması dolayısıyla gelir vergisinin gelirlerindeki oranını azaltmak açısından çalışmaya daha fazla zaman ayırmalarına *"gelir etkisi (income effect)"*, diğer yandan gelir vergisi sebebiyle net geliri azalan bireyin daha fazla çalışmak yerine boş zamanı-aylaklığı tercih etmesi *"ikame etkisi (substitution effect)"* olarak ifade edilmektedir. Dolayısıyla gelir vergisindeki bir birimlik artış ya gelir ya da ikame etkisi meydana getirmekte ve bireyler ya çalışmayı ya da boş zamanı tercih etmekte; gelir vergisinin bir birimlik azalması halinde ise çalışma isteği artmaktadır[283].

Bunun yanı sıra, emek üzerindeki gelir vergisi yükü işçi üzerinde kalırken; sermaye üzerindeki gelir vergisi ise sermaye talebi üzerinde kalmaktadır. Gelir vergisi uygulamasında vergi yükü işçiler üzerinde yoğunlaşırken; ülkeye sermayeyi çekebilmek açısından sermaye üzerinden ya hiç vergi alınmamakta ya da çok düşük miktarda vergi alınmaktadır. İşgücünün sermayeye göre mobilitesinin düşük olması nedeniyle genellikle vergi yükümlülüğünü işçiler üstlenmektedir. Sermaye üzerinden alınan vergiler sermaye talebinde bulunanların üzerinde kaldığı için; genellikle

[282]İzzettin Önder, "Vergi Reformu Üzerine", **Yaklaşım**, Yıl: 2, Sayı: 15, 1994, s. 23.
[283]Nihat Edizdoğan ve Ali Çelikkaya, **Vergilerin Ekonomik Analizi**, 1. Baskı, Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Bursa, 2010, ss. 22-24.

sermaye talebinde bulunan bireyler ve firmalar ya vergi oranlarının çok düşük olduğu ya da hiç verginin olmadığı yerleri tecih edebilmektedirler. Bu gibi nedenlerle emek piyasasında gelir vergisi oranlarının indirilmesiyle birlikte işgücü arzı da artırılabilmektedir. Ayrıca emek piyasasında vergi oranlarının indirilmesi; vergi kaçırmanın ve vergiden kaçınmanın azaltılmasına, marjinal vergi oranlarının düşmesi nedeniyle işverenin işçiye ödediği ücret açısından ödenen vergilerin azalmasına, işverenin azalan vergi ile daha fazla işçi talep etmesi ile üretimin artmasına ve alınmayan verginin sermaye yatırımına dönüşerek hasılatın artmasına olanak sağlayabilmektedir[284].

İstikrarsızlıkla mücadelede, vergi politikası araçlarının özel yatırımları teşvik edici, çalışma isteklerini, özellikle yeni teknolojiler ve yeni ürünler biçiminde teknik gelişmeyi hızlandıran yönde kullanılmaları gerekmektedir. Çünkü arz yönlü iktisatçılara göre; gelirleri ve fiyatları düzenleyebilmek açısından yükseltilen vergilerin tasarruflar, çalışma isteği, risk alma eğilimi üzerinde olumsuz etkileri olduğu için vergilendirmenin toplam talep üzerindeki etkileri çok büyük öneme sahip olmamaktadır. Bu nedenle vergi indirimlerine ağırlık verilmesi emek arzı ve sermaye birikimi üzerinde olumlu sonuçlar doğuracağı için ekonomik büyümeyi daha fazla desteklemektedir[285].

Vergi sisteminin bireysel tasarruflar üzerindeki etkisi iki aşamada gerçekleşmektedir. İlk aşama, gelirin vergilendirildiği, ikinci aşama ise tasarruf kararının verildiği aşama olmaktadır. İlk aşamada gelir üzerindeki vergi oranı ne kadar yüksek olursa, kişisel gelirdeki azalma nedeniyle yapılabilecek tasarruf miktarı da o düzeyde azalmaktadır. İkinci aşamada ise tasarruf yapabilecek kadar geliri olan birey, en yüksek getirisi olan tercihler arasında bir karar vermektedir. Karar verme sürecinde, tasarrufların net getirisini etkileyen vergi oranları belirleyici olmaktadır[286]. Vergilerle, yatırımlardan elde edilen getirinin bir bölümünün kamuya transfer edilmesi yatırımlar üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmektedir. Yatırımların da doğrudan ekonomik büyümeyle olan ilişkisi, özellikle büyüme politikalarında vergi indirimlerini ön plana çıkarmaktadır. Çünkü vergi indirimleri her şeyden önce vergi

[284]İsa Sağbaş, **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara, 2011, ss. 156-157.
[285]Turhan, ss. 318-319.
[286]Hasan Atılgan, **Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2004/365, Ankara, 2004, s. 95.

olarak ödenmesi gereken kaynakların, yatırımları besleyen tasarruflara dönüşmesini sağlamaktadır. Bu yönüyle potansiyel yatırım fırsatları için mali avantajlar ortaya çıkarmakta, yeni yatırım projeleri için girişimcileri cesaretlendirmektedir. Buna, vergi indirimlerinin kullanılabilir geliri artırması olgusu da eklendiğinde, yatırım artışına bağlı ekonomik büyüme sürecinde vergi indirimlerinin etkili olabileceği söylenebilmektedir[287].

Vergi indirimlerinin ekonomik süreçler üzerindeki karşılıklı etkileşimi şu biçimde işlemektedir[288]:

- *"Gelir vergisinde yapılacak bir indirim çalışanların tasarruf isteğini artırmakta ve tasarruf artışı faiz oranlarını düşürerek yatırımların artmasını sağlamaktadır.*
- *Kurumlar vergisinde yapılacak bir indirim, kurum karlılığını ve işletmelerin tasarruf yapma kapasitesini genişletecektir.*
- *Kişi ve kuruluşların tasarruflarının artması, borçlanma taleplerini azaltmakta ve bu durum da faiz oranlarını düşürmektedir. Faiz oranlarının düşmesi ise yatırım malları talebini artırmaktadır.*
- *Yatırım/GSMH oranının yükselmesi prodüktiviteyi artırmaktadır.*
- *Gelir vergisi oranlarının azaltılması, işgücünün çalışma isteğini uyararak emek arzının artmasını sağlamaktadır.*
- *Üretim kapasitesinin genişlemesi, arz yetersizliğinden doğan enflasyonist baskıları azaltarak, enflasyon oranını düşürmektedir.*
- *Üretimin yükselmesi, mal ihracını da arttırarak ödemeler dengesinin düzelmesini ve ulusal paranın değer kazanmasını sağlamaktadır.*
- *Gelir vergisi oranlarının düşük olması, toplu sözleşmelerde yüksek ücret artışı isteklerini sınırlamaktadır. Çünkü vergi oranlarının düşmesiyle işçinin eline daha yüksek harcanabilir gelir geçeceği için bu da fiyat yükselişlerini frenleyecektir.*
- *Enflasyon hızının azalması önce geliri sonra da tüketim, üretim ve istihdamı artırmaktadır. Enflasyonun düşmesi faiz oranlarını düşürerek yatırımları teşvik etmektedir."*

Ayrıca vergi politikasının aracı olarak gelir vergilerinden ekonomide genişletici ve daraltıcı etkiler göstermesi beklenebilmektedir. Deflasyon sürecinin yaşandığı bir ekonomide, vergi indirimleri yoluyla kullanılabilir gelirin artırılmasına paralel olarak, toplam talebi artırıcı etkiler dikkate alınmaktadır. Enflasyonla mücadelede ise vergiler artırılmakta ve böylece toplam talebin daraltılması yoluna gidilmektedir. Ancak talebin gereğinden fazla azaltılması veya konjonktürün durgunluk dönemine girerken daraltıcı politikanın başlatılması gibi nedenlerle fiyatların gereğinden fazla düşmesi ile birlikte durgunluğun ortaya çıkması gibi

[287]Mehmet Durkaya ve Servet Ceylan, "Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme", **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran 2006, ss. 80-81.

[288]Ahmet Karaaslan, "Arz Yönlü İktisat Laffer Eğrisi ve İktisadi İstikrar Açısından Vergileme", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, 1999, s. 64.

risklerin de göz ardı edilmemesi gerekir. Aynı şekilde ekonomik durgunlukla mücadele için vergilerin indirilmesi ile ortaya çıkan genişletici vergi politikası, ekonomi tam istihdam milli gelir dengesine ulaştıktan sonra enflasyonist açık meydana getirebilecektir Bu nedenle gelir vergilerinde yapılan düzenleme ve değişikliklerle ekonomide beklenen etkilerin oluşturulması yönünde sınırların belirginleştirilmesi büyük bir öneme sahiptir[289].

[289]Zeynel Dinler, **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000, ss. 452-455.

İKİNCİ BÖLÜM
GELİR VERGİSİ REFORMUNDA OECD YAKLAŞIMI VE GELİR VERGİSİ SINIFLANDIRMASINA GÖRE ÜLKE VERGİ REFORMLARI VE SONUÇLARI: 1985-2013 DEĞERLENDİRMESİ

Çalışmanın ikinci bölümü; birinci bölümde aktarılan teorik çerçevenin uygulamadaki işleyişini incelemektir. İkinci bölümde öncelikle OECD'nin gelir vergisi reformu konusundaki rolü ve fonksiyonları açıklanmaya çalışılacak ve daha sonra ilk bölümde ele alınan gelir vergisi sistemlerinin hangi ülkede ne şekilde uygulandığına ilişkin özetlenilen hususlar; üniter-sedüler ayrımı, kapsamlı-ikili-tek gelir vergisi sistemi ayrımı, gelir vergisi sistemlerinde ülkeler bazında ele alınan vergi harcamaları, sosyal güvenlik harcamaları, negatif gelir vergisi ve alternatif minimum vergi vb. düzenlemelerin ortaya konulması şeklinde özelde gelir vergisi reformları genelde ise vergi reformları 1985 yılı sonrasında değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

I. GELİR VERGİSİ REFORMUNDA OECD'NİN ROLÜ VE FONKSİYONLARI

"Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Co-operation and Development -OECD)", uluslararası bir ekonomi örgütüdür.

14 Aralık 1960 tarihinde Paris'te imzalanan bir konvansiyonla kurulan OECD, 1948 yılında Marshall Planı çerçevesinde, Avrupa ekonomisini yeniden inşa etme çalışmalarında eşgüdüm sağlamak üzere kurulan *"Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (Organization for European Economic Cooperation-OEEC)"*nın yerini almış ve batılı sanayileşmiş ülkeleri tek çatı altında toplayan uluslararası bir kuruluş halini almıştır. 1950'li yılların sonlarına doğru dünya ekonomisinde yeni sorunlar baş göstermeye başlamış ve gelişmekte olan ülkeler açısından ekonomik kalkınma hususu dünya genelinde önem kazanmıştır. Gelecekteki işbirliğinin belirlenmesi ve OEEC'nin OECD'ye dönüştürülmesi açısından kurucu anlaşma 14 Aralık 1960

tarihinde Paris'te imzalandıktan sonra 30 Eylül 1961'de Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) şeklinde değiştirilmiştir[290].

OECD'nin temel amacı, Paris Antlaşmasının 1. md.'sinde şu şekildedir[291]: Üye ülkelerde kendi kendine yeterli en yüksek ekonomik gelişme ve istihdamı sağlamak ve bu esnada istikrarı korumak, Üye olan ve olmayan ülkelerde ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak, Dünya ticaretinin uluslararası taahhütler çerçevesinde ve ayırımcı olmayan düzeyde gelişmesine yardımcı olmaktır. Ancak özellikle, çeşitli ekonomik büyüklüğe sahip ve gelişme seviyesi farklı olan ülkeler arasında bu amaçların gerçekleştirilebilme düzeyinin çözümü OECD'nin ortak sorunlar karşısında üyelerinin çıkarlarını ön planda tutma anlayışı ile piyasa ekonomisine ve demokrasiye bağlılık ilkesinde gerçekleşmektedir. OECD'nin uluslararası işbirliğinin sağlanması ve ticaretin serbestleştirilmesi biçiminde belirli bir görev alanı bulunmamaktadır. OECD, ekonomik ve ticari hususların ele alındığı inceleme forumu olma özelliğine sahiptir. Bu gelişmeler ışığında OECD'nin güncel amaçları şunlardır[292]:

- *"Finansal istikrarın eşzamanlı olarak korunduğu üye ülkelerde ve hem de özellikle gelişmekte olan ülkelerde halkın yaşam standartının iyileştirilmesi, sürekli ve dengeli ekonomik gelişim sağlayan politikaya destek ve yardım, işsizliğin ortadan kaldırılması;*
- *Ekonomik genişleme politikasının uyandırılması ve sosyo-ekonomik eşgüdümlü gelişmenin desteklenmesi;*
- *Uluslararası yükümlülüklere uygun olarak çok taraflı ve ülkeler arasında ayrım gözetmeyen dünya ticaretinin geliştirilmesine destek verilmesi.*
- *OECD'ye üye veya bu örgüte üyelik talebinde bulunan ülkeler, sosyo-politik ve ekonomik yaşamda, aşağıda belirtilen üç ilkeyi vazgeçilmez değerler olarak benimsemişlerdir:*
- *Demokrasi;*
- *İnsan haklarına ve yurttaş özgürlüğüne bağlılık."*

Bu ilkeler, aynı zamanda, yukarıda belirtilen amaçların gerçekleştirilmesine de hizmet ederler. OECD, bir taraftan bu ilkelerin üye ülkelerde güçlendirilmesine katkı sağlarken, diğer taraftan da örgüte üye olmayan ülkelerde ilkelerinin tanıtımını yapmaktadır. OECD, vergi konusundaki yaklaşımını öncelikle kendi vergi

[290]Nevzat Güran ve İsmail Aktürk, **Uluslararası İktisadi Kuruluşlar**, 3. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Ekim 1997, ss. 205-206.
[291]S. Rıdvan Karluk, **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**, 5. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları: Eda Matbaası, Ankara, Nisan 2002, s. 35.
[292]Vikipedi, "OECD", http://tr.wikipedia.org/wiki/OECD, (13.08.2012).

sınıflandırmasını ve standardını oluşturmak suretiyle gerçekleştirmektedir[293]. Tablo 8, OECD vergi sınıflandırmasını göstermektedir.

Tablo 8: OECD Vergi Sınıflandırması

OECD Gelir İstatistikleri
1100: Bireylerin gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler
1200: Kurumların gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler
2000: Sosyal güvenlik katkı payları
2100: İşçilerin sosyal güvenlik primleri
2200: İşverenlerin sosyal güvenlik primleri
3000: İşgücü ve istihdam üzerinden alınan vergiler
4000: Mülk üzerinden alınan vergiler
4100: Taşınmazlar üzerinden alınan vergiler, arazi vergisi vb.
4400: Finansal ve sermaye muameleleri üzerinden alınan vergiler
5000: Mal ve hizmetler üzerinden alınan vergiler
5110: Genel vergiler (Mal ve hizmetler üzerinden)
5121: Özel tüketim vergileri
5125: Yatırım malları üzerinden alınan vergiler
5200: Malların kullanımı ve hizmetlerin yerine getirilmesi üzerinden alınan vergiler
5212: Hanehalkı tarafından ödenmeyen motorlu taşıtlar vergisi
6100: Kurumlar tarafından ödenen diğer vergiler

Kaynak: Volkerink, Sturm ve De Haan, s. 210.

A. OECD'nin Organları

OECD, *"uluslarüstü (supranational)"* yetkiyle donatılmış bir kuruluş değildir. Üye ülkelerin ekonomik, mali, sosyal politika uygulamalarının belli bir uyum içinde ortaklaşa öğrenilip işbirliği kurulmasına, ortak sorunların çözümlenmesine, çözüm bekleyen alanlarda uyulması zorunlu ve isteğe bağlı kuralların ortaya konulması açısından olanak sağlamaya yönelik devamlı surette bir konferans ve müzakere ortamıdır. OECD çerçevesinde gerçekleştirilen toplantılarda her yıl dünya ekonomisi ve üye ülkelerin ekonomileri incelenmekte ve OECD raporu olarak yayınlanmaktadır. OECD'de en yüksek karar organı Konsey'dir. Üye ülkelerin büyükelçilerinin katılmasıyla meydana gelmektedir. Yılda bir defa olmak

[293]Bjørn Volkerink, Jan-Egbert Sturm ve Jakob De Haan. "Tax Ratios in Macroeconomics: Do Taxes Really Matter?", **Empirica**, Cilt: 29, Sayı: 3, 2002, s. 210.

üzere üye ülkelerinin maliye veya görevli bakanlarının katılmasıyla toplanan Konsey'de her ülkenin bir oyu bulunmaktadır. Konsey başkanlığını bir yıl süreyle sırası gelen üye ülkenin görevli bakanı yürütmektedir. Konsey, üyeleri arasından 14 kişilik bir *"Yürütme Komitesi (Executive Committee)"*ni seçer. Bunların 7 tanesi (ABD, Almanya, Fransa, İngiltere, İtalya, Japonya ve Kanada) devamlı mahiyettedir. Örgütün sorumlu yöneticisi olan genel sekreteri, Yürütme Komitesi belirlemektedir. Konseyin ve Yürütme Komitesi'nin aldığı kararları uygulama görevi genel sekreter ve emrindeki örgüte aittir. OECD nezdinde her ülkeyi temsil eden bir heyet (delegasyon) vardır. Uzmanlardan oluşan bu heyetlerin görevi, örgütün çalışmalarının her aşamasına katılarak ülkesini temsil etmektir[294].

B. OECD'nin Üyeleri

OECD'nin kurucu üyeleri, OEEC'nin 18 Avrupalı üyesi (Almanya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Lüxemburg, Norveç, Portekiz, Türkiye ve Yunanistan) ile Kanada ve ABD'dir. Daha sonraki yıllarda; Japonya (1964), Finlandiya (1969), Avustralya (1971), Yeni Zelanda (1973), Meksika (1994), Çek Cumhuriyeti (1995), Macaristan (1996), Polonya (1996), Güney Kore (1996) ve Slovakya (2000)'nın katılmasıyla üye ülkelerin sayısı 30'a yükselmiştir[295].

2013 yılı itibariyle OECD üyesi ülke sayısı 34'e yükselmiştir. Şili 7 Mayıs 2010, Slovenya 21 Temmuz 2010, İsrail 7 Eylül 2010 ve Estonya 9 Aralık 2010 tarihlerinde resmi olarak OECD üyesi olmuşlardır. Avrupa Komisyonu da OECD'ye katılım göstermektedir.

C. OECD'nin Vergilendirme Konusundaki Çalışmaları

Gelir vergisi ve reformuyla ilgili olarak; Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı üye ve üye olmayan ülkeler üzerinde odaklanarak kuruluşundan bu yana son elli yıl içerisindeki gelir vergisi reformunun gidişatını analiz etme ve sosyal

[294]S. Rıdvan Karluk, **Küreselleşen Dünyada Uluslararası Kuruluşlar**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.: Yazın Matbaacılık, İstanbul, Nisan 2007, ss. 56-57.

[295]Nevzat Güran, İsmail Aktürk ve Mustafa Sakal, **Uluslararası İktisadi/Mali Kuruluşlar**, İlkem Copy Center, İzmir, 2008, s. 168.

politika çıktılarına ulaşmada gelir vergisinin potansiyel katkısı ve politika reformlarında görüşlerin rolü konusunda faydalı uygulamalar gerçekleştirmiştir. Gelir vergisi politikası, mevcut sosyal politika çıktılarını iki temel yönde etkilemektedir: İlk olarak, gelir vergisi yükünün dağılımı toplumların genel anlamdaki yeniden dağıtıcı profiline eklenmektedir. İkinci olarak, vergilerin diğer türlerine nazaran gelir vergisinin büyüklüğü, yüksek sosyal politika harcamalarını sürdürmede politika otoritelerinin yeteneğini de etkileyebilmektedir[296].

1. OECD'nin Vergilendirme İle İlgili Yapısı

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın bünyesinde yer alan vergilendirme ile ilgili kurumları; Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi (VPİM), Mali İşler Komitesi, Uluslararası İşbirliği ve Vergi Rekabeti Bölümü, Vergi Anlaşması, Transfer Fiyatlandırması ve Mali İşlemler Bölümü, Vergi Politikası ve İstatistik Bölümü, Vergi İdaresi ve Tüketim Vergisi Bölümü, OECD Üyesi Olmayan Ekonomilerle İşbirliği Birimi, Yönetim ve İletişim Birimi olmak üzere sayılabilmektedir[297].

Örneğin 1998 yılında OECD Maliye Bakanları'nın talebi üzerine çalışmalarını yaparak raporlayan OECD Vergi İşleri Komitesi tarafından vergi rekabetinden olumsuz etkilenmek suretiyle vergi tabanını kaybeden kamu idaresi açısından, *"daha düşük veya daha esnek vergileme yapıları"* tüm ülkeleri kapsayan bir adaletsizlik kaynağı olarak belirlenen ve vergi idaresinin olumsuz tutumundan dolayı zarar gören mükellefler için de vergi adaletsizliklerinden kaçışın bir vasıtası olarak görülen vergi cennetlerine ilişkin tanım yapılmıştır[298].

---

[296]Harold L. Wilensky, **Rich Democracies: Political Economy, Public Policy and Performance**, Berkeley: University of California Press, USA, 2002, ss. 430-485.

[297]OECD, **Directory of Bodies of the OECD**, OECD Publishing, Paris, Mart 2009, http://dx.doi.org/10.1787/bodies_oecd-2009-en, (23.03.2009), ss. 258-279.

[298]Neslihan Aslan Öztürk, **1990 Sonrası Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önleyici Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2007, s. 71.

2. OECD'nin Vergilendirme Konusundaki Fonksiyonları

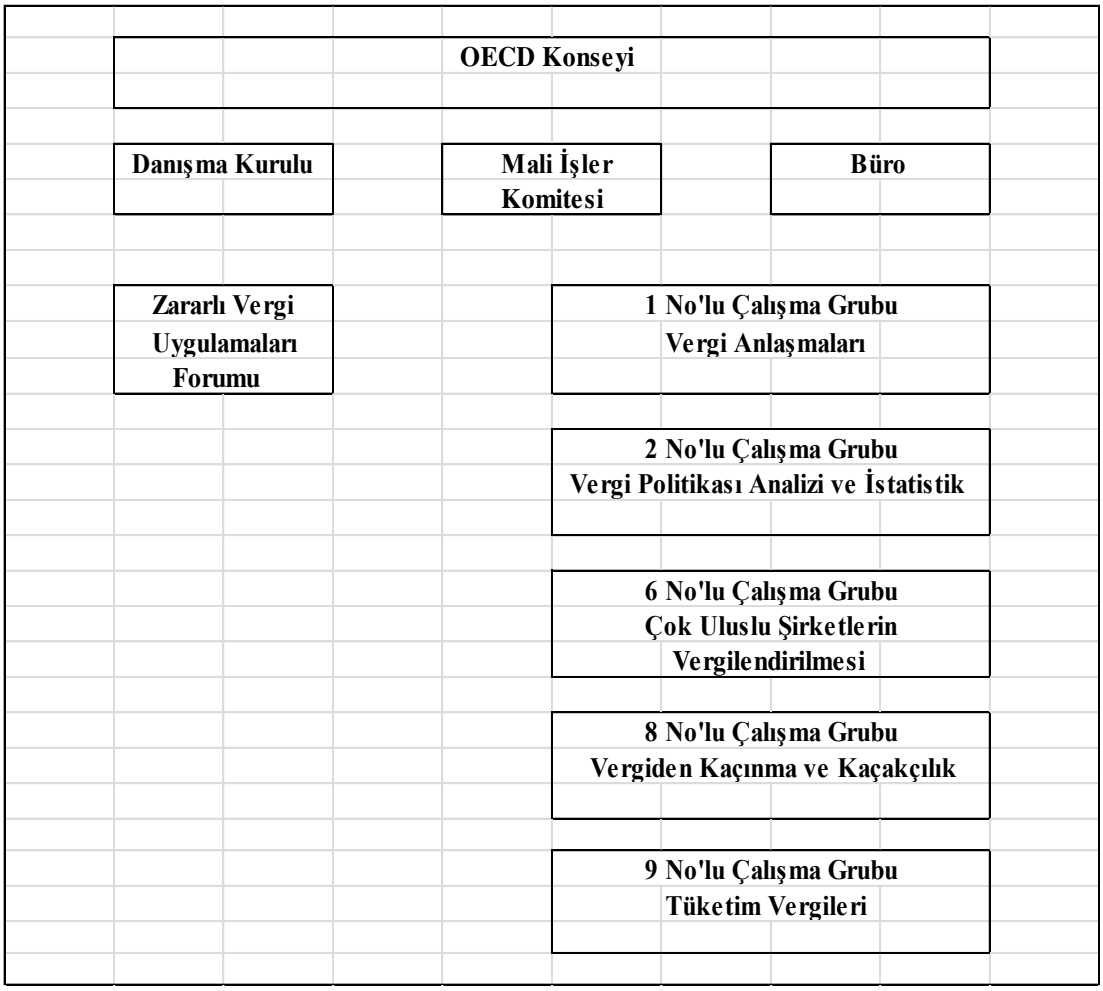
Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı'nın vergilendirme ile ilgili ele aldığı konular ya da üstlendiği fonksiyonlar olarak sayılabilecek vergilendirme sorunları ve işbirliğine ilişkin hususlar; vergilendirme standartları ve kurallarını sağlama fonksiyonu ile üye ülkeler arasında doğan vergilendirme anlaşmazlıklarını çözme fonksiyonu olarak ifade edilebilmektedir.

a. Vergilendirme Standartları ve Kurallarını Sağlama Fonksiyonu

Vergilendirme OECD'nin özellikle üzerinde durduğu en önemli hususlardan biridir. OECD'nin üyeleri olan ülkeler ve üyesi olmayan önemli bazı ekonomilerle ilişkileri ve taahhütleri; uluslararası vergilendirme hususunda uyulması gereken kuralların kurulmasında lider bir rol oynamasını sağlamaktadır. Şekil 13, OECD Mali İşler Komitesi'nin vergilendirme alanındaki çalışma prosedürlerini göstermektedir. Buna göre, vergilendirme alanında özellikle Mali İşler Komitesi'nin gerçekleştirmeye çalıştığı kural ve standartlar; mevcut politika ve idari hususları görüşmek üzere vergi politikasında karar alıcılar ve idareciler için bir forum sağlamak, vergi sistemlerinin tasarımı ve yürütülmesinin geliştirilmesi için OECD üyesi ülkelere ve OECD üyesi olmayan ekonomilere yardımcı olmak, vergilendirme alanında ülkeler arasında işbirliği ve koordinasyonu teşvik etmek ve uluslararası ticaretin ve yatırımın geliştirilmesi yoluyla ekonomik büyümeyi teşvik eden vergi uygulamalarını benimsemeleri açısından OECD üyesi olmayan ekonomileri teşvik etmektir. Bu konuda örneğin, Vergi Politikası ve İdaresi Merkezi (VPİM); ilişkide bulunduğu hükümetlerin mali egemenliğini korumasını sağlarken aynı zamanda sürdürülebilir ekonomik büyümeyi teşvik etmekte, ülkeleri düşük vergi oranları ve daha geniş vergi tabanları bulunan vergi sistemlerine doğru yönelmeleri için desteklemekte, ülkeler arasında adil bir vergi rekabetini sağlamaya çalışmakta ve vergi kurallarını geliştirme konusundaki çalışmalarında Mali İşler Komitesi'ne yardım etmektedir[299].

[299]OECD, "Tax in a Borderless World: The Role of the OECD", **OECD Work on Taxation**, OECD Publishing, Paris, 2006, http://www.oecd.org/dataoecd/2/55/36665412.pdf, (23.03.2009), (Borderless), ss. 3-5.

Şekil 13: OECD Mali İşler Komitesi'nin Vergilendirme Çalışmaları Prosedürü



Kaynak: OECD, Borderless, s. 5.

Mali yönetimin kanuni ve idari çerçevesinde vergilendirmeye ilişkin kuralların en iyi uygulamaları içermesi gerekmektedir. Buna göre, *"vergi, resim ve harçlar açık kanuni temellere dayandırılmalıdır. Vergi kanunları ve düzenlemeleri kolayca erişilebilir ve anlaşılır olmalı ve uygulamaları sırasında kullanılabilecek her türden idari takdir yetkisi açık kriterlerce yönetilmelidir"*. Ele alınan bu ilkenin uygulamalarında farklılıklar görülse de, hemen hemen tüm ülkelerdeki anayasal çerçeve, açık kanuni temellere dayandırılmadıkça vergi konmayacağını vurgulamaktadır. Vergilendirmenin kanuni yetkiye dayandırılarak yapılması ve vergi kanunlarındaki idari uygulamaların prosedürel tedbirlere konu olması gerekmektedir. Ayrıca vergilendirmenin kanuni çerçevesi politik ve idari kapasiteyi artıracak ve geliştirecek biçimde kapsamlı olmalıdır. Vergi kanunları, vergi ile ilgili düzenlemeler ve vergi kanunlarının idari yorumları ile ilgili diğer dokümanlar erişime açık olarak

sık sık güncellenmeli ve kamunun erişimine açık olmanın yanı sıra, karmaşıklıktan uzak ve anlaşılır olmalıdır. Vergi kanunları, vergi yükümlülüklerini belirlemede gerekli tüm unsurları içerecek ve vergi tahsilatı usullerini oluşturacak biçimde iyi organize edilebilmelidir[300].

b. Üye Ülkeler Arasında Doğan Vergilendirme Sorunlarını Çözme Fonksiyonu

Üye ülkeler arasında doğan vergilendirme anlaşmazlıkları ise; uluslararası vergi rekabeti sorunu, uluslararası vergi cennetleri sorunu, uluslararası transfer fiyatlandırması sorunu ve uluslararası e-ticaretin vergilendirilmesi sorunu olarak sayılabilmektedir.

(1) Uluslararası Vergi Rekabeti Sorunu İle Mücadele Fonksiyonu

Vergi rekabeti kavramı, ülkelerin ya da bağımsız vergilendirme yetkisine sahip yerel yönetimlerin kendi bölgelerindeki yatırımları teşvik etmek ve üretimi artırabilmek amacıyla emek ve sermaye gibi mobil üretim faktörlerini kendi bölgelerine çekebilmek açısından cazip vergisel kolaylıklar sağlamasını ifade etmektedir[301].

Vergi rekabetine ilişkin tanımdan vergi rekabetinin üç öğesi bulunduğu ifade edilebilmektedir. İlk olarak; vergi rekabetinin bireylerin ve işletmelerin uluslararası rekabet gücünü artırarak yabancı yatırımları ülkeye çekmeye yönelik uygulamalar olduğu belirtilmekte ve ikinci olarak; vergi rekabetinin uluslararası rekabeti de içerebildiği varsayılmaktadır. Ülkeler, uluslararası rekabet sonucunda diğer ülkelerin vergi sistemlerinin etkisi altında kalarak avantajlı ya da dezavantajlı duruma gelebilmektedir. Bu durumun bir sonucu olarak, ülkeler küreselleşme sürecinde vergi sistemlerini diğer ülkelerin vergi sistemleri ile uyumlaştırmakta ya da diğer ülke

[300]Pınar Acar ve diğerleri (Haz.), **Uluslararası Mali Standartlar**, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayınları, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, Temmuz 2002, ss. 82, 84-85.

[301]Yudum Biçenel, **Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar: Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006, s. 3.

vergi sistemlerine yakınlaştırmaktadır. Uyumlaştırmanın veya yakınlaştırmanın gerçekleşmediği durumda vergi mükellefleri kendilerine en fazla avantaj sağlayan ülkeleri tercih etmektedirler. Üçüncü olarak ise; vergi rekabeti sayesinde elde edilecek vergi avantajlarının çeşitli vergisel teşviklerle gerçekleştiği yönündedir[302].

Küreselleşme süreci ile ortaya çıkan vergi rekabetinin meydana getirdiği etkilerden biri de, hasılat kayıpları oluşması nedeniyle vergi otoritelerinin farklı tercihlere yönelmesiyle birlikte ortaya çıkan vergi yükü kaymasıdır. Ulusal otoriteler açısından böyle bir tercihin alternatifi, borçlanma aracının kullanılması ya da kamusal hizmet düzeyinin azaltılmasıdır. Fakat ülkelerin bu tercihlere yönelmesinde, değişik türde etkiler meydana gelebilmekte ve ülkedeki vergi yapısı bu tür tercihleri engelleyebilmektedir[303]. Sermayenin mobilitesinin artarak ulus devletlerin hareket alanının daralması nedeniyle ulus devletlerin bireysel politikaları ve denetim gücü önemli ölçüde kısıtlanmıştır. Uluslararası vergi rekabeti nedeniyle, mobilitesi artan sermayenin vergilendirilmesi azaltılmış, buna karşın hareketliliği nispeten sınırlı olan emek faktörünün vergi yükü arttığı için birçok ülkede gelir dağılımı bozulmuştur[304].

Özel sektörde rekabet genellikle kaynakların etkin tahsisi ile ilişkilendirilmektedir. Bir devlet ünitesine ait vergi sisteminin genellikle ikinci devlet ünitesinin vergi gelirlerini etkilemesi ile iki devletin vergi sistemleri arasında vergi rekabetinden bahsedilebilmektedir. Kamu sektöründe vergi rekabetinin derecesi verimli kullanılan verginin türüne bağlı olmaktadır[305]. Vergi rekabeti ile ilgili olarak yapılan ilk çalışma 1956 yılında Charles Tiebout tarafından yerel yönetimler vasıtasıyla kamu mallarının elde edilmesinin incelenmesidir. Tiebout'un analizinin varsayımına göre, mobil hanehalkları için yerel yönetimler arasında yaşanan rekabet toplumun genel refahını artırmaktadır. Yerel yönetimler tarafından yetki sınırları çerçevesinde gerçekleştirilen kamu harcamaları ve vergi düzeylerinin yerel tercihlere uygun hale getirilmesi gerekmektedir. Bireyler talep ettikleri kamusal mallar için

[302]Ersan Öz ve Sevinç Yaraşır, "Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** 52. Seri, Yıl: 2009, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayınları, İstanbul, 2010, s. 6.

[303]Özgür Saraç, **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi,** Maliye ve Hukuk Yayınları No: 38, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Ağustos 2006, s. 178.

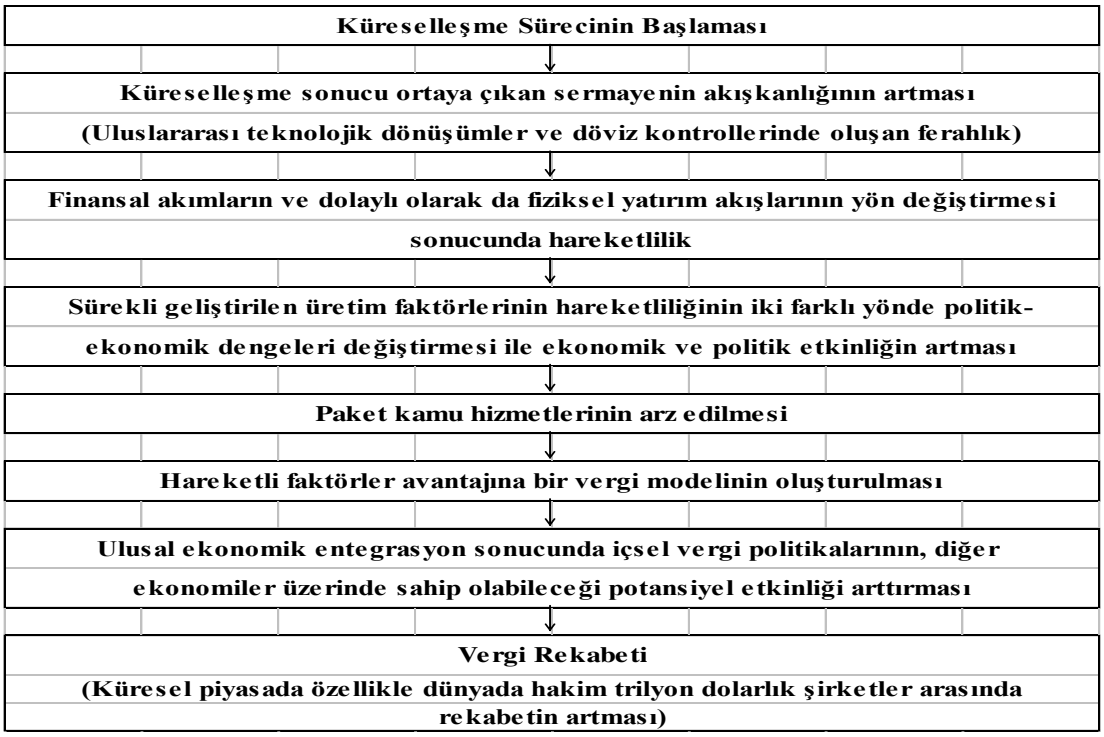
[304]Ufuk Bakkal ve Nazan Susam, "Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 75. Yıl Özel Sayısı, Cilt: 61, Sayı: 2, 2011, s. 47.

[305]Timothy J. Goodspeed, "Tax Competition, Benefit Taxes and Fiscal Federalism", **National Tax Journal**, Cilt: 51, Sayı: 3, 1998, s. 580.

ödedikleri yerel vergi düzeylerine göre kendilerine maksimum faydayı sağlayan yerel yönetimi tercih etmektedirler. Kimi hanehalkları ise, çocukları için iyi finanse edilen devlet okullarının olmasını talep ettiğinde karşılığında daha yüksek emlak vergisi ödemeyi seçebilecektir. Aksi takdirde daha düşük vergi oranı uygulayan ve daha etkin-verimli ya da daha sınırlı kamu hizmeti sağlayan yerel yönetim birimlerine yönelerek bu alanlara taşınacaklardır[306].

Tiebout'un teorisi yerel yönetimleri dikkate alırken sermaye ve işgücünün uluslararası düzeyde artan donanımı, uluslararası vergi rekabetini meydana getirmektedir. Şekil 14, uluslararası vergi rekabetinin oluşum sürecini göstermektedir[307].

Şekil 14: Vergi Rekabetinin Oluşum Süreci Akış Şeması



Kaynak: Arıkan ve Akdeniz, s. 289.

Vergi rekabeti değişik biçimlerde sınıflandırmaya tabi tutulabilmektedir. Bu hususta, kimi yaklaşımlar karlar üzerinden alınan dolaysız vergilerin azaltılması

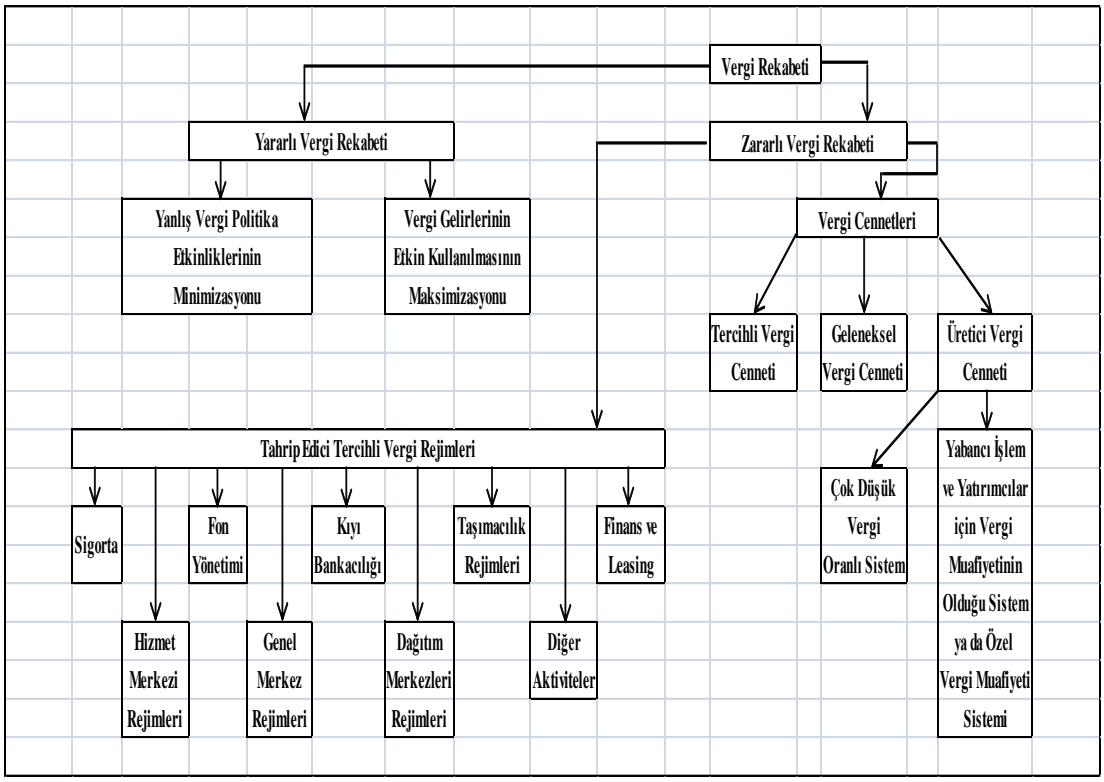
[306]Chris Edwards ve Veronique de Rugy, "International Tax Competition: A 21st-Century Restraint on Government", **Policy Analysis**, Cato Institute, Sayı: 431, Nisan 2002, http://www.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/pa431.pdf, (10.05.2012), ss. 19-20.

[307]Zeynep Arıkan ve H. Ahmet Akdeniz, "Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi", **Review of Social, Economic and Business Studies**, Cilt: 5/6, 2004-2005, s. 288.

suretiyle yurtiçinde yerleşik olan firmaların çalışma güçlerinin artırılmasını hedefleyen vergi rekabetinin refah arttırıcı etkisinin bulunması sebebiyle faydalı olduğu görüşünü savunurken; kimi yaklaşımlar ise yabancı sermayeyi çekemeyen bir ülkenin sermayeyi çekebilmek için vergi oranlarını düşürmesi sonucunda bu eylemin vergi sistemleri, vergi oranları, kaynak dağılımı ve vergi gelirleri üzerinde zararlı sonuçlar ortaya çıkaracağını ileri sürmektedir. Vergi rekabeti farklı ülkeler veya devletlerarasında uluslararası boyutlarda meydana geliyor ise; burada yatay vergi rekabetinin varlığından, farklı seviyelerdeki idari birimlerin arasında meydana geliyor ise; dikey vergi rekabetinin varlığından söz etmek mümkündür[308].

Vergi rekabetinin yararlı ya da zararlı olmasının meydana getireceği etkiler bakımından incelenmesi sonucunda oluşturulan Şekil 15'de vergi rekabetinin sınırları akışına yer verilmiştir.

Şekil 15: Vergi Rekabetinin Sınırları Akış Şeması



Kaynak: Arıkan ve Akdeniz, s. 290.

[308]Coşkun Can Aktan ve İstiklal Y. Vural, **Yeni Ekonomi ve Yeni Rekabet**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayınları, Rekabet Dizisi: 1, Yayın No: 253, Ajans-Türk Basın ve Basım A.Ş., Ankara, Aralık 2004, s. 190.

Yararlı vergi rekabeti; kamu tercihi teorisi alanında sıklıkla kullanılan bir kavram olarak toplumun refah düzeyini, vergi rekabetinin olmadığı duruma göre yükseltmek amacıyla vergi sisteminde yapılan düzenlemeleri ifade etmektedir[309].

Vergi rekabeti, ülkelerine sermaye ve iş faaliyetlerini çekmek için hükümetler tarafından düşük ve etkin vergi oranlarının kullanılmasıdır. Bunun vergi sistemlerinde iki aşamalı etki meydana getirdiği düşünülmektedir. İlk olarak, bazı öncü ülkeler vergi oranlarını azaltmakta veya düşük efektif vergi fiyatları sunmak için vergi sistemlerini değiştirmektedir. İkinci olarak, diğer ülkeler bu rekabetten algıladıkları ya da rekabet dolayısıyla yaşadıkları kayıpları telafi etmek için vergi oranlarını düşürmektedir. Vergi rekabetinin en belirgin sonucu tasarruf oranları üzerinde yararlı bir etki meydana getirmesidir. Yatırım gelirleri üzerindeki yüksek vergiler, yatırım sermayesi havuzunun azalmasına ve bu nedenle büyümenin yavaşlamasına neden olduğundan tasarruf için bir engel teşkil etmektedir. Eğer vergi rekabeti sonucunda vergi oranları düşürülürse, özellikle son derece yüksek mobiliteye sahip yatırım sermayesi ülkede kalacak ve tasarruflar artacaktır. Bunun sonucu olarak vergi rekabeti herkes için en yüksek refah seviyesini sağlayacaktır[310].

Ülkelerin yararlı vergi rekabetine başvurma nedenleri şu şekilde sıralanabilmektedir[311]:

- *"Vergi rekabeti mali disiplini sağlamaktadır. Uluslararası düzeyde gerçekleşen rekabet baskısı, devletleri vatandaşlarına kamu hizmetlerini ve vergi yükünü daha iyi ve dengeli bir şekilde sunmaya yönlendirecektir. Mali disiplinin sağlanması yönünden bakıldığında ise, mali disiplinin üç şekilde sağlandığı gözlemlenmektedir. Öncelikle kamu kurumlarının etkin organizasyonu, daha sonra sunulan kamusal malların azaltılması ve son olarak da vergi matrahı ve vergi oranları kadar, farklı vergi türleri arasında ideal bir dengenin sağlanmasıyla gerçekleştirilebilmektedir.*
- *Uluslararası vergi rekabetinin arkasında yer alan temel görüş kaynak dağılımında etkinliği sağladığı için verginin tarafsız olmasıdır. Ekonomik kararları bozan vergi sistemi desteklenmemektedir. Vergilerin tarafsızlığı bozan etkileri, vergi teşvik önlemleriyle giderilebilmekte ve piyasada oluşan kaynak dağılımının ekonomik ve sosyal amaçlar çerçevesinde değiştirilmesi mümkün olabilmektedir.*
- *Ekonomik etkinlik sağlaması ve fiyatlar genel düzeyini düşürmesi sebebiyle adil bir vergi rekabetinin varlığının yararlı olduğu öne sürülmektedir.*

[309]Ramazan Armağan ve Murat İçmen, "Vergi Rekabeti ve Türkiye Yansıması", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2012, s. 147.

[310]Richard Teather, **The Benefits of Tax Competition**, 1. Edition, The Institute of Economic Affairs (IEA) Hobart Paper, Sayı: 153, 2005, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438, (12.05.2012), ss. 24-25.

[311]Filiz Giray, "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", **Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 9, 2005, ss. 97-99.

- *Hükümetler ekonomik depresyon, bunalım tehdidiyle vergi mükelleflerinin zor duruma düşmelerini önlemek amacı ile de vergi rekabetini sağlayıcı önlemler alabilmektedirler.*
- *Vergi rekabeti ile kaynakların daha etkin dağılımı ve kullanımı sağlanarak dünya genelinde refah ve yaşam standardı yükseltilebilmektedir.*
- *"Yararlı" vergi rekabeti hükümetleri, kamu harcamalarını ideal bir seviyede olmak şartıyla mümkün oldukça düşük bir seviyede tutmaya yöneltecektir.*
- *Uzun dönemde vergi rekabeti, yalnızca ulusal bütçede disiplin ve kontrol etkisine sahip olmayacak aynı anda, ulusal kanuni düzenlemelerin kendiliğinden yakınlaşmasına da yol açabilecektir. Vergi rekabeti ile vergilerin, sosyal altyapı yatırımlarının da dahil olduğu kamu hizmetleri ve vergi yükümlülerinin toplam vergi yükleri arasında dengeli bir ilişkiyi temsil eden bir düzeye inmesi sağlanabilecektir."*

Yararlı vergi rekabeti; kamu harcamalarının kısıtlanması ve seçmenlerin tercihlerine uygun bir hizmet sunumunun sağlanmasını ve yeniden biçimlendirilmesini sağlayarak kamu müdahalesine bir sınırlama getirmektedir. Ayrıca vergi rekabeti; rekabet eden ülkelerde yatırımların artmasını sağlayarak gelişmeyi hızlandırmakta ve yatırımlardaki artış sonucu istihdam üzerinde arttırıcı bir etki meydana getirmektedir[312].

Zararlı vergi rekabeti Wallace E. Oates tarafından; bir vergi idaresinin vergi matrahını belirlerken, diğer vergi idarelerinin muhtemel etkilerini göz önünde bulundurmadığı bir tür *"mali dışsallık"* olarak tanımlanmaktadır[313]. Vergi rekabetinin başta vergi geliri kaybı ve üretim faktörlerinin vergi yüklerinin işgücü aleyhine değişimi olmak üzere birçok zararlı etkisinin olduğu gözlemlenmiştir. Zararlı vergi rekabetinin olumsuz etkilerinin yok edilebilmesi açısından uluslararası düzeyde mücadele ederek zararlı vergi rekabetinin etkilerinden kurtulmak için çözüm önerileri aranmaktadır[314]. OECD'nin vergi rekabeti projesi; tüm vergi rekabetini önlemeye yönelik olarak değil zararlı vergi rekabeti ile mücadeleye yöneliktir. Zararlı vergi rekabetine karşı yapılan mücadele hükümetlere kendi vergi sistemlerini oluşturmada karar alma özgürlüğü sağlayacağından vergi reformunun geleceği olarak nitelendirilmektedir[315].

---

[312]Harun Kılıçaslan, **Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ünal Aysal Tez Değerlendirme Yarışma Dizisi: 2005/9, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları: Promat Basım Yayın San. ve Tic., A.Ş., İstanbul, Aralık 2005, ss. 41-43.

[313]Müge Muammer Gündoğdu, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2009, s. 13.

[314]İhsan Günaydın, Temel Gürdal ve Levent Yahya Eser, "Zararlı Vergi Rekabetinin Sosyo-Ekonomik Etkileri", **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 45, Sayı: 518, 2008, s. 51.

[315]Ersan Öz, "OECD Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği", **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, s. 207.

OECD'nin *"Zararlı Vergi Rekabeti Yükselen Bir Küresel Sorun"* adlı raporunda zararlı vergi rekabetinin meydana getirdiği olumsuzluklar açıklanmıştır. Buna göre; ilk olarak, zararlı vergi rekabetinin bazı türleri bir ülkenin vergi otoritesinin vergilemedeki yetki alanını kısıtlamaktadır. İkinci olarak, bir ülke mukimlerini zararlı vergi rekabetinin belirli türlerinin faydalarını ortaya çıkararak vergilendireceğine inanırsa, faaliyetleri başka ülkeler tarafından izlenmediği sürece kendi mükellefleri üzerinde rekabet dezavantajı meydana getirmektedir. Üçüncü olarak, zararlı vergi rekabetinin her türü, rekabetten olumsuz etkilenen ülkeler için rekabeti takip etmek ve tedbir almak için yapılan uygulamalar sonucunda önemli idari maliyetler getirmektedir. Dördüncü olarak, koordinasyonsuz tek taraflı önlemler mükellef üzerinde uyum maliyetlerini artırmaktadır[316].

Zararlı vergi rekabetinin ülkelerin efektif vergi oranlarını diğer ülkelere kıyasla düşük tutarak bu ülkelerin vergi sistemlerinde ve ekonomileri üzerinde bozucu etkiler meydana getirdiği ve bunun bir sonucu olarak; finansal akımların ve fiziki yatırım akımlarının yönünün değiştiği, vergi adaletinin saptırıldığı, mükelleflerin vergi mevzuatına uyum konusundaki düşüncelerinin zayıfladığı, vergi ve kamu harcamalarının düzey ve ağırlığının yeniden belirlenmesine neden olduğu, vergi yükünün önemli bir kısmının haksız bir şekilde özellikle emek gibi daha az mobiliteye sahip üretim faktörlerinin üzerine kaymasına yol açtığı ve vergi uygulamalarının idare ve mükellefler üzerinde meydana getirdiği yükün artmasına neden olduğu ileri sürülmektedir[317].

Avrupa Birliği üye ülkelerince uygulanan vergi oranları, genel anlamda aynı konuda üye ülkelerde geçerli olan orana göre büyük ölçüde düşük ise veya uygulanan oran sıfır ise vergi rekabeti zararlı olarak kabul edilmektedir. Zararlı vergi rekabetinin etkilerinin azaltılması için kanunları, idari düzenlemeleri ve idari uygulamaları kapsayan ticari faaliyetler için *"İş Davranış Kuralları"* oluşturulmuştur. Buna göre bir uygulamanın, zarar verici olup olmadığı diğer özelliklerinin yanı sıra; vergi üstünlüklerinin sadece mukim olmayanlara veya mukim olmayanlar tarafından gerçekleştirilen işlemlere uygulanıp uygulanmadığı, vergi üstünlüklerinin gerçekte var olmayan ekonomik işlemlere tanınmış bir imtiyaz

[316]OECD, **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, OECD Publishing Paris, Mayıs 1998, http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf, (23.09.2008), s. 37.
[317]Yusuf Kıldiş, "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", **Yaklaşım**, Yıl: 18, Sayı: 211, 2010, s. 27.

olup olmadığı, çok uluslu şirketlerin grup içi faaliyetlerine göre saptanan karlarına dair kuralların özellikle OECD ülkeleri tarafından anlaşılmış uluslararası kabul edilen transfer fiyatlandırması ilkelerine uygun olup olmadığı, vergi üstünlüklerinin iç piyasada özel rejim işlemlerine uygulanması neticesinde vergi matrahlarının etkilenip etkilenmediği ve kanuni düzenlemelerin idari düzeyde gerçekleştirilen işlemlerle uyumlaştırılmasını da içermek üzere şeffaf olup olmadığı yönlerinden de değerlendirilmelidir[318].

(2) Uluslararası Vergi Cennetleri Sorunu İle Mücadele Fonksiyonu

Vergi cenneti kavramı, şeffaflığın bulunmadığı, banka sırrı ve bilgi paylaşımının yapılmadığı, bazı gelir türlerinin düşük oranlı vergilendirildiği veya hiç vergilendirilmediği, varlık kanuni statüsü elde etmek için küçük bir ekonomik faaliyetin varlığının yettiği veya hiç bir ekonomik faaliyetin yapılmamasına rağmen varlık kanuni statüsünün temin edildiği ülkeleri ifade etmektedir[319].

Vergi cenneti kavramıyla, ekonomik ve politik istikrar, ülkenin kendisini tanıtması, vergilendirmenin düşük veya sıfır vergilendirme olması, vergi anlaşması yapılmaması, bankacılık sisteminin göreceli önemi, banka işlemleri açısından gizlilik, teknolojik iletişim şartları, nakit denetiminin olmayışı, sermaye hareketlerinde tam serbestlik, coğrafi konum olarak gelişmiş ülkelere yakın buluma ve uzman işgücüne sahip olma gibi özellikler belirtilebilmektedir[320].

Vergi cennetlerinin tercih edilmesinin sebeplerinden en önemlisi, ülkede uygulanan vergilendirme sistemi olmaktadır. Bir ülkede uygulanan vergilendirme sistemi sebebiyle mükellefler üzerinde hissedilen vergi yükü ne kadar ağır ise vergilemenin mükellefler üzerinde meydana getirdiği olumsuz etkiler de o kadar fazla olacaktır. Çünkü mükellefler, üzerlerinde hissettikleri bu yükü en aza indirmenin çaresini arayarak kanuni veya kanuni olmayan bir takım yollara başvuracaklardır. Vergi cennetlerinin tercih edilme nedenleri arasında; vergilendirme

[318]N. Semih Öz, **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 21, Özkan Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, Mart 2005, s. 118.

[319]Jane G. Gravelle, "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", **Congressional Research Service Report for Congress**, http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf, Ocak 2013, (05.04.2013), s. 1.

[320]Furkan Şen ve Ersin Yalçın, Global Bir Suç: Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Aklanması ve Ortaya Koyduğu Sorunlar, **Polis Bilimleri Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1-4, 2007, s. 78.

sisteminin yanı sıra yatırımcıların kendi ülkelerindeki ekonomik, politik ve sosyal koşulların meydana getirdiği olumsuzluklardan uzaklaşıp kurtulma isteği de yer almaktadır. Aktarılan hususların belirsizliğini koruması halinde vergi cennetlerinin tercih edilme oranı da artmaktadır[321].

OECD, vergi cennetleri kavramını net bir çerçevede tanımlayarak vergi cennetlerini belirleyen ayırt edici faktörleri belirtmiştir[322]:

- *"Hiç vergi uygulanmaması veya sadece nominal vergi oranları uygulanması durumu; ülkede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin düşük oranda vergilendirilmesi ya da hiç vergiye tabi olmaması, diğer ülkelerin mevzuatında bulunan gelir, harcama ve servetler üzerinden alınan vergilerin vergi cenneti ülke mevzuatında bulunmaması, bulunduğu halde uygulanmaması ve önemsiz seviyede bulunmasını ifade etmektedir.*
- *Etkin bilgi değişiminin mevcut olmaması durumu; vergi cennetlerinde genellikle, çok sıkı gizlilik esaslarıyla belirlenmiş kanuni ve idari düzenlemeler nedeniyle, diğer ülke vergi otoriteleriyle bilgi değişimi yapılmamakta, vergi cennetinin üstünlüklerinden faydalanan ve bir başka ülkenin vergilendirme sistemi içerisinde mükellef niteliği taşıyan bireylere ciddi üstünlükler sağlamaktadır.*
- *Şeffaflığın bulunmaması durumu; vergi cenneti ülkelerde, mükellefler ile vergi idaresi arasında vergi oranları veya vergi matrahı konusunda özel anlaşmalar yapılmasına imkan veren idari ve kanuni düzenlemelerin mevcut olması ve bu ülkelerin vergi idarelerinin diğer ülkelere tamamen kapalı durumda bulunması, yani şeffaflığın açıkça ihlal edilmesini ifade etmektedir.*
- *Gerçekte ekonomik faaliyetlerin bu ülkelerde gerçekleşmemiş olması durumu; vergi cenneti ülkelerde kişi ve kurumların, belirli bir düzeyde ekonomik faaliyette bulunmak zorunluluğu yoktur. Gerçek faaliyet, vergi cenneti ülkede gerçekleşmemekte, vergi cenneti ülkede faaliyette bulunan kişi ya da kurumların, buradaki varlığı genellikle "bir işyeri, bir masa, bir telefon veya bir sekreterden" öteye geçmemektedir. İşlemler ise yalnızca kağıt üzerinde yapılmakta ve buralarda gerçekleştiriliyor gibi gösterilmektedir."*

Bu faktörlere sahip ülkelerin gerçekleştirdiği vergi rekabeti, OECD açısından zararlı vergi rekabeti sayılmaktadır. OECD, 1998 yılında bu ölçütler aracılığı ile tespit ettiği olası vergi cenneti ülkelerle ilgili 47 ülkeyi içeren bir liste meydana getirmiş ve listede yer alan ülkelerin 38 tanesi zaman içerisinde OECD ile işbirliği sağlamayı taahhüt ederken Andorra, Lihtenştayn ve Monako işbirliği için herhangi bir girişimde bulunmamıştır[323].

---

[321]Cihan Gökçe, **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2006, s. 28.

[322]Kerim Kuş, **Vergi Rekabeti-Vergi Cenneti İlişkisi: Maliye Politikası Üzerine Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, ss. 46-47, 49-51.

[323]N. Semih Öz, "OECD'nin Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarında Son Gelişmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 30, Sayı: 231, 2007, s. 35

Tablo 9: Vergi Cennetleri / Off-Shore Merkezleri

Amerika / Karayipler	Avrupa
Anguilla	Aland Adaları
Antigua ve Barbuda	Alderney
Aruba	Andorra
Bahamalar	Belçika
Barbados	İtalya (Campoine)
Belize	Londra (City of London)
Bermuda	Kıbrıs
Birleşik Krallık Virjin Adaları	Cebelitarık
Cayman Adaları	Guernsey (Anglo Norman Takımadası)
Kosta Rika	Macaristan
Dominik	İzlanda
Grenada	İrlanda (Dublin)
Montserrat	İnguşetya Cumhuriyeti
Hollanda Antilleri (Batı Hint Adaları)	Man Adası
New York	Jersey
Panama	Lihtenştayn
Saint Lucia	Lüksemburg
Saint Kitts ve Nevis	Maderia Adası
Saint Vincent ve Grenadinler	Malta
Turks ve Caicos Adaları	Monako
Uruguay	Hollanda
ABD Virgin Adaları	Sark
	İsviçre
	Trieste
	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
Afrika	**Asya ve Orta Doğu**
Liberya	Bahreyn
Mauritius	Dubai
Seyşeller	Hong Kong
São Tomé ve Príncipe	Labuan (Malezya Ana Adası)
Somali	Lübnan
Güney Afrika	Makau
	Singapur
	Tel Aviv
	Taipei
Hint Okyanusu ve Pasifik Ülkeleri	
Cook Adaları	Niue
Maldivler	Samoa
Marianas	Tonga
Marshall Adaları	Vanuatu
Nauru	

Kaynak: Jens Martens, **The Precarious State of Public Finance**, 2. Edition, Global Policy Forum Europe, DGB-Bildungswerk Publishing, Düsseldorf: Germany, Ocak 2007, http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/martens_precarious_finance__2007.pdf, (11.02.2012), s. 20.

Tablo 9'da vergi cennetleri ve off-shore merkezleri yer almaktadır. Vergi cennetleri kavramı ile nispeten aynı anlamda kullanılan *"off-shore finans merkezleri (kıyı bankacılığı)"* Birleşmiş Milletler tarafından, *"kanuni ikametgahı başka ülkelerde bulunan bireyler adına mevduat kabul eden finans kuruluşları"* olarak nitelendirilmektedir. Finans kuruluşlarına yapılan müdahalenin, denetim ve vergilendirilmenin minimum seviyede gerçekleştirildiği şartlarda, *"konvertible paralar"* üzerinden işlem gerçekleştirilerek çok uluslu şirketlere, uluslararası düzeydeki girişimlere hizmet eden bir bankacılık türü olarak ifade edilebilen off-

shore bankacılığı, genel olarak uluslararası mali işlemlerin ölçülü bir şekilde devam ettirilen yerler olan vergi cennetlerinde yürütülmesi sebebi ile vergi cennetleri ile iç içe girmiş bir yapıda görünmektedir[324].

(3) Uluslararası Transfer Fiyatlandırması Sorunu İle Mücadele Fonksiyonu

Transfer fiyatlandırması; çok uluslu şirketlerin ana merkezleri ile bağlı şirketleri arasında meydana gelen ve çeşitli yönlerden aralarında ilişki bulunan şirketler arasında mal ve hizmet alışveriş muamelelerinin ne şekilde yapılması gerektiğini açıklayan ve bu işlemlerin esaslarını belirlemeyi amaçlayan bir kavramdır. Transfer fiyatlandırması; çok uluslu şirketlerin karlarını farklı ülkelerde bulunan veya bağlı olan şirketler arasında aktararak vergiden kaçınmaya olanak veren bir yönetim ve muhasebe tekniğidir[325].

Bir işletmenin mal ve hizmetler ile maddi olmayan varlıklarını kendi bölümleri arasında transfer ederken kullandığı fiyat transfer fiyatı olarak ifade edilirken, transfer fiyatının tespit edilme işlemine *"transfer fiyatlandırması"* denilmektedir. Transfer fiyatlandırması, bir ülke içinde faaliyette bulunan bir işletmenin bağlı şirketleri arasında veya bölümleri arasında gerçekleşebileceği gibi; aynı zamanda bağlı şirketleri ve bölümleri farklı ülkelerde faaliyette bulunan çok uluslu şirketlerde de olabilmektedir. Bu gibi amaçlarla, çok uluslu şirketler kazancın yüksek oranda vergilendirildiği ülkelerden nispeten daha düşük bir oranda vergilendirildiği ülkelere aktarma isteğiyle *"transfer fiyatlandırması manipülasyonlarına"* diğer bir deyişle *"gerçeğe aykırı transfer fiyatlandırmasına"* başvurabilmektedirler[326].

---

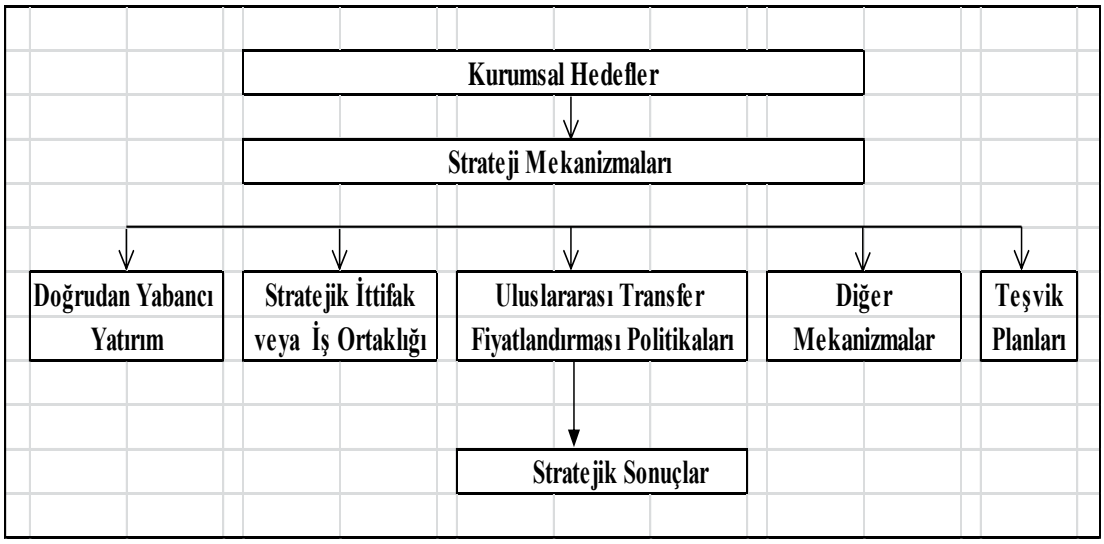
[324]Saygın Eyüpgiller, **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mayıs 2002, s. 45.

[325]Ramazan Biçer, "Transfer Fiyatlandırması ile Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 32, Sayı: 248, 2009, ss. 156-157.

[326]Tunç Köse ve Emrah Ferhatoğlu, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğe Göre: Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 75, Turhan Kitabevi: Ofset Matbaacılık Tesisleri, Ankara, Mart 2008, s. 4.

Çok uluslu şirketler; küresel vergi yükünün planlanması, yabancı ülkelerde bulunan şubelerindeki nakit akışının tahkik edilmesi, performans denetimi, kur risklerinin minimize edilmesi, enflasyon riskinin azaltılması ve maliyetlerle gelirlerin gerçek durumlarının yansıtılabilmesi gibi birçok amacın gerçekleştirilmesinde uluslararası transfer fiyatlandırmasından istifade etmektedirler[327].

Şekil 16: Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Kurumsal Strateji İlişkisi



Kaynak: Karen S. Cravens, "Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms", **International Business Review**, Cilt: 6, Sayı: 2, 1997, s. 130.

Şekil 16, uluslararası transfer fiyatlandırması ile kurumsal strateji arasındaki ilişkiyi göstermektedir. Buna göre, kurumsal hedeflerin ve stratejik mekanizmaların uluslararası transfer fiyatlandırmasına dönüşmesinde yatırımların, teşviklerin, ittifakların ve diğer mekanizmaların yanı sıra elde edilecek stratejik sonuçlar büyük önem arz etmektedir.

OECD Model Vergi Konvansiyonu'nun 9. maddesinde transfer fiyatlandırmasının önlenmesi ile ilgili örtülü iktisadi işlemlerin önlenmesi amacıyla emsal fiyat uygulaması getirilerek; iki bağlantılı kuruluş arasında finansal ve ticari bağlantılar yönünden öngörülen koşullar, birbirinden bağımsız kuruluşlar arasındaki koşullardan farklılık gösterirse, bu işlem sebebi ile meydana gelen eksik oluşan karın

[327]Murat Çak, **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergileme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/385, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2008, s.36.

ilgili kuruluşun karına eklenmesi ve böylece yapılan düzenlemeye göre yeniden vergilendirilme yapılması hedeflenmiştir[328].

AB tarafından uluslararası transfer fiyatlandırması ile ilgili düzenlemelerde birleşme yönergesi, ana şirket-bağlı şirketler yönergesi ve tahkim anlaşması şeklinde üç ölçüt belirlenmiştir. Birleşme yönergesi; farklı üye ülkelerde bulunan şirketlerin hisse senedi alım satımı, varlıkların transferi, birleşme ve bölünme durumlarında yapılacak vergilendirmeye ilişkin ortak bir sistem yönergesidir. Ana şirket-bağlı şirket yönergesi; farklı üye ülkelerdeki ana şirket ile bağlı şirketlerin ilişkilerinin vergiye tabi tutulmasında uygulanacak olan ortak sistem yönergesidir. Bu yönerge ile ana şirketin bağlı bulunduğu ülke, diğer ülkelerde bağlı bulunan şirketleri vergilendirmeyecek veya bağlı şirketlerin ilgili ülkelerde ödedikleri vergi ana şirketin bulunduğu ülkede hesaplanan vergiden düşülebilecektir. Tahkim anlaşması ise; bağlantılı olan şirketlerin karlarının düzeltilmesi ile ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıdır ve amacı üye ülkelerin vergi idareleri arasında transfer fiyatlandırması sebebi ile meydana gelen sorunların çözülmesidir[329].

OECD'nin 1984 yılında hazırladığı Transfer Fiyatlandırması ve Çok Uluslu İşletmeler Raporu'nda ise AB'nin vergi uyuşmazlıklarının çözümünde uyguladığı tahkim anlaşmalarına değinilerek, karşılıklı anlaşma usulünün yerine getirilebilecek zorunlu tahkim önerilmemiş ve tahkimin gerekliliğine ilişkin bir neden bulunamamıştır. Bunun yerine OECD Model Vergi Anlaşmasının 25(5) maddesinin b bendinde; tarafların karşılıklı olarak iki yıl içerisinde anlaşmaya varamaması durumunda vergilendirme işleminin muhatabı olan ülkenin talebine istinaden tahkimin gündeme getirilmesi mümkün kılınmıştır[330].

OECD, taraf devletleri bağlayan bir tahkim yönteminin devletlerin mali egemenlikleri üzerinde yetki sınırlaması meydana getirdiğine karar vererek, tahkim sonucunu kabul edilemez bulmuştur. OECD'ye göre, hakemlerin vermiş oldukları kararların herhangi bir yargı organı tarafından denetlenemiyor olması etkinsiz bir durumdur. Diğer yandan hem vergi mükelleflerinin hem de vergi idaresinin hakem

---

[328]Biltekin Özdemir**, Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 44, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Kasım 2006, s. 47.

[329]Osman Pehlivan, **Uluslararası Vergilendirme**, Derya Kitabevi: Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2003, ss. 119-121.

[330]Emrah Ferhatoğlu, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlenmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta Yayıncılık, Eskişehir, Şubat 2010, ss. 94-95.

kararlarına karşı korumaya alınması gerekmektedir. Vergi mükellefinin hakem kurulu ile yargı organları arasında tercih yapması ve bu tercih sonucunda öbürüne ilişkin haklarını yitirmesi yöntemin diğer bir zaafı olarak belirtilmektedir[331].

Tablo 10: 2012-2013 Yılları İtibariyle Transfer Fiyatlandırması Kuralları Düzenleyen Ülkeler

Transfer Fiyatlandırması Kuralları Düzenleyen Ülkeler				
ABD	El Salvador	İspanya	Litvanya	Singapur
Almanya	Endonezya	İsrail	Lüksemburg	Slovak Cumhuriyeti
Arjantin	Estonya	İsveç	Macaristan	Slovenya
Avustralya	Filipinler	İsviçre	Malezya	Şili
Avusturya	Finlandiya	İtalya	Meksika	Tayland
Belçika	Fransa	İzlanda	Mısır	Tayvan
Brezilya	Güney Afrika	Japonya	Norveç	Türkiye
Bulgaristan	Hırvatistan	Kanada	Panama	Umman
Çek Cumhuriyeti	Hindistan	Kazakistan	Peru	Uruguay
Çin	Hollanda	Kenya	Polonya	Venezuela
Danimarka	Hong Kong	Kolombiya	Portekiz	Vietnam
Dominik Cumhuriyeti	İngiltere	Güney Kore	Romanya	
Ekvador	İrlanda	Letonya	Rusya	

Kaynak: OECD, **Transfer Pricing Country Profiles**, http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transferpricingcountryprofiles.htm, (12.03.2013); Ernst ve Young, **Transfer Pricing Global Referance Guides**, Şubat 2012, http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/$FILE/Tranfer-Pricing-Reference-2012.pdf, (12.03.2013)'teki verilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Transfer fiyatlandırması alanında ülkeler vergisel önlemler almaya, denetim mekanizmalarını geliştirmeye, transfer fiyatlandırması hususunda bir takım kurallar getirmeye yönelmişlerdir. Bu konuda kural düzenleyen ülkeler Tablo 10'da yer almaktadır.

Transfer fiyatlandırması, vergi idarelerinin çok uluslu şirketlerden kaynaklanan vergi gelirlerini azaltmasının yanı sıra bazı koşullarda bu kuruluşların çifte vergilendirilmesi sonucunu da doğurabilmektedir. Yoksul, gelişen ya da zengin olan hiçbir ülke transfer fiyatlandırmasından dolayı vergi tabanında aşınma meydana

[331]Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, 1. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Temmuz 1995, s. 361.

gelmesini istememektedir. Bu nedenle transfer fiyatlandırması olgusu, küresel düzeyde faaliyet gösteren tüm ülkelerce göz önüne alınması gereken bir hususdur[332].

(4) Uluslararası Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Sorunu İle Mücadele Fonksiyonu

Elektronik ticaret; *"ticari muamelelerin veya ticari muamelelere ait herhangi bir safhanın, iki veya daha fazla taraf arasında, elektronik araç (telefon, faks, televizyon, bilgisayar, cep telefonu vb.) veya ağların (EDI, ATM, EFT, internet vb.) kullanılması suretiyle gerçekleşmesidir"*. Bu durumda elektronik ticaret; bir tür bilgi ve veri değişim aracı olarak elektronik araçlar ve ağlar vasıtası ile gerçekleşmelidir. Aynı zamanda elektronik ticaret; ticari bir amaç güdülerek gerçekleştirilmeli veya ticari bir özellik taşımalıdır. Ticari bir muamelenin araştırma, reklam, sipariş, ödeme, teslim veya herhangi bir başka safhasından birinde elektronik araçların kullanılması yeterlidir. Elektronik ticaret; iki veya daha çok taraf arasında gerçekleşebileceği gibi, düzenleme bünyesinde ticari fayda getirecek faaliyetler de kapsama dahil edilebilmektedir[333].

Elektronik ticaret işlemlerinin üzerine vergi getirilmesi ve vergilerin toplanması hususu, hem hükümetleri hem de firmaları alakadar eden bir durumdur. Hükümetler, muhtemel gelir kayıpları hususunda kaygılanırken firmalar ise hükümet tarafından gerçekleştirilen düzenlemelerin olası etkileri hususunda kaygılanmaktadır. Hükümetler ve firmalar, ülkelerin mevcut kuralları uluslararası seviyede tutarlı bir şekilde yorumlaması ve uygulaması ile eşit oranlı şekilde başarıya ulaşabileceklerdir. Bunun başarılması halinde ise, elektronik ticaret için özel yeni vergiler getirme ihtiyacı duyulmayacaktır. Ülkelerin vergi tabanını koruyucu bir vergi sınırı geliştirmek hedefiyle birlikte hareket etmesi durumunda; vergilendirme hususunda belirsizlik ve güvensizlik durumu ortadan kaldırılabilecektir[334].

---

[332]Mehmet Aktaş, **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Cem Web Ofset, Ankara, Şubat 2004, s. 25.

[333]H. Galip Küçüközyiğit, "Vergileme Tartışmaları Bağlamında Elektronik Ticaretin Hukuksal Tanımı Ne Olmalıdır?-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 175, 2003, s. 151.

[334]İhsan Günaydın, "Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 136, 2000, s. 61.

Elektronik ticaretin vergiye tabi tutulmasında birçok sorunla karşılaşılmaktadır. Bu sorunların en önemlisi; vergi idarelerinin geleneksel denetim yöntemlerinin dijital ya da nicel ürünlerin satışlarının denetiminde uygulanamayacağı hususudur. Diğer taraftan, internet ortamında işlemin nerede gerçekleştiğini tespit etmek her zaman mümkün olmamaktadır. Bir başka sorun; internette mal ve hizmet arasındaki sınırın belirgin olarak çizilememesinden ötürü özellikle ticari kanunlar ve uluslararası ticarette önemli sorunların ortaya çıkabileceğine dair kaygıdır. Elektronik ticaretten kazanç sağlandığı takdirde bu kazancın nerede elde edildiği ile vergi mükellefinin sanal ortamdaki kimliği ve ikametgahına dair bilgilerin gerçek olup olmadığını belirlemek zordur. Bu sebeple, kaynağa dayalı ve ikamete dayalı vergilendirme haklarının dağılımının yeniden incelenmesi gerekmektedir. Bu durumda, vergilendirmede dikkate edilmesi gereken temel unsur *"kalıcı tesis"* kıstasıdır. Diğer sorunlar ise; elektronik paranın takibinin güçlüğü, internet ortamında alıcı ve satıcı kimliklerinin gizli tutulması, off-shore web sitesi vergi cennetlerinin var olması, elektronik ticaretin gizliliğinin kayıtların saklanmasını kolaylaştırması olarak sıralanabilmektedir[335].

Gelir üzerinden alınan vergiler açısından ortaya çıkan bir sorun olarak elektronik ticaret neticesinde elde edilen kazancın niteliğinin tespit edilmesi de vergi sistemi açısından önem arz etmektedir. Çünkü elektronik ticarette, ekonomik faaliyet sonucu elde edilen gelirin yerinin belirlenmesinin zorluğu gelirin türünün belirlenmesinin zorluğuna yol açmakta ve böylece elektronik ortamlarda gerçekleştirilen ticari ve mesleki faaliyetlerden elde edilen kazancın niteliğini saptamak her zaman basit olmadığı için vergisel sorunlara neden olmaktadır. Diğer yandan hem mevcut vergi kanunları hem de OECD model anlaşmaları, elektronik ticaretten elde edilen gelirin tanımının gerçekleştirilmesine önemli katkıda bulunmaktadır. OECD Teknik Danışma Kurulu tarafından, Şubat 2001'de; elektronik ticaret vasıtasıyla gerçekleştirilen nicel ürünlerden elde edilen gelirlerin firma karı olarak ifade edilmesi ve bu türdeki gelirlerin royalty gelirleri-gayri maddi hak bedelleri olarak ele alınması uygulaması benimsenmiştir[336].

---

[335]Ercan Alptürk, "İstanbul Konferansları-III: Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 153, 2001, ss. 40-41.

[336]Keramettin Tezcan, **Yeni Ekonomi: Elektronik Ticaretin Hukuki Yapısı ve Vergilendirilmesi**, Nobel Kitabevi, Adana, 2007, s. 136.

OECD bünyesinde yapılan çalışmalar neticesinde elektronik ticaretin vergilendirilmesi hususunda genel vergilendirme ilkeleri ortaya konulmuştur. Bu ilkeler; tarafsızlık, etkinlik-verimlilik, kesinlik-belirlilik, basitlik, eşitlik-adalet ve esneklik olarak sınıflandırılmıştır. Tarafsızlık ilkesi; elektronik ticaretin ek, ayrımcı ve eşit olmayan vergilere tabi olmamasını ifade etmektedir. Etkinlik-verimlilik ilkesi gereğince vergi mükelleflerinin uyum ve vergi idarelerinin yönetim maliyetleri mümkün mertebe azaltılmalıdır. Kesinlik-belirlilik ve basitlik ilkesi; vergi kurallarının mükelleflerin ödevlerini yerine getirirken anlayabileceği gibi açık olmasını belirtmektedir. Eşitlik-adalet ilkesi; vergi toplama gayretleri ile gerekli ve yeterli vergi geliri sağlayacak biçimde vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik düzenlemeler getirilmesini ifade etmektedir. Esneklik ilkesi gereğince; vergilendirme yöntemlerinin esnek ve gelecekteki ticarete yön verebilecek teknolojik ilerlemelere uyarlanabilir durumda olması gerekmektedir[337].

Elektronik ticaretin yaygınlaşmasıyla birlikte muhasebe sisteminin temelinde bir değişim gerçekleşmemekle beraber şekil değişimi kaçınılmaz hale gelmektedir. Muhasebe sisteminde tutulması zorunlu olan defterlerin ve oluşturulan tabloların elektronik ortamda otomatik olarak yapıldığı göz önüne alındığında, işlerde hızlanma, hata payının düşmesi, kağıt ve kırtasiye giderlerinde tasarruf sağlanması gibi değişimlerin meydana gelmesi mümkündür. Ayrıca mali tablolar daha duyarlı, daha anlaşılır ve kolay analiz edilebilir bir duruma gelebilecektir[338].

Elektronik ticaretin gümrük vergisi açısından vergilendirilmesine bakıldığında; fiziksel olarak mal ve hizmetlerin gümrükten geçişinin mümkün olmadığı ve Gümrük Vergisi Kanunu'nda eşya olarak nitelendirilen değerlere gümrük vergisinin uygulanması yani bilgisayarlara transferi yapılabilen ve engellenemeyen nicel ürünlerin gümrük vergilendirmesi hukuku açısından tanımlanamaması sonucunda gümrük vergisi uygulamalarında belirsizlikler meydana gelmiştir. Bu belirsizliklerin giderilmesi için gümrük idaresinin risk analizi yapmasına imkan veren ve fiziki kontrolü azaltan gümrük otomasyon sistemi getirilmiştir. Gümrüklerde meydana gelen *"Elektronik Veri Değişimi (EDI)"* ya da diğer bir ifade ile *"e-gümrük"* veya *"e-dış ticaret"*; *"farklı kuruluşlarda mevcut*

[337]Fatih Saraçoğlu, "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Konusunda Karşılaşılan Sorunlar OECD ve AB Yaklaşımı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, 2006, ss. 158-159.

[338]Mustafa Uçar ve Mesut Atasever, "Elektronik Ticaret, Elektronik Para ve Bilgi Güvenliği Açısından Muhasebe", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, 2000, s. 114.

bulunan uygulamalar arasında yapısal veri değişimini" ifade etmektedir. Bu sistem e-devlet aktivitelerinde önemli bir yer teşkil etmektedir[339].

E-devlet, kısaca *"vatandaşlara devlet tarafından verilen hizmetlerin elektronik ortamda sunulması"* anlamına gelmektedir. Bu şekilde devlet hizmetlerinin vatandaşa kaliteli, hızlı, kesintisiz ve güvenli bir şekilde ulaştırılması amaçlanmaktadır. E-devlet yaklaşımı; bürokratik ve klasik devlet anlayışının yerini almaya başlayarak, her bireyin ve her kurumun bilgi ve iletişim teknolojilerini kullanan sistemler ile devlet kurumlarına ve kurumlar tarafından sunulan hizmetlere kolayca erişmesini amaçlamaktadır. E-devlet kavramı, *"devletin vatandaşlarına karşı yerine getirmekle yükümlü olduğu vazife ve hizmetler ile vatandaşların devlete karşı olan görev ve hizmetlerinin karşılıklı olarak elektronik iletişim ve muamele ortamlarında kesintisiz ve güvenli olarak yürütülmesi"* biçiminde ifade edilebilmektedir[340]. Bu çerçevede ele alındığında, devletlerin en önemli hedeflerinden biri, dünya üzerindeki bilgiye hızlı ve doğru biçimde ulaşıp elde edilen bu bilgiyi işleyerek toplumun her bireyi arasında paylaşılmasını sağlamaktır[341].

Devlet Planlama Teşkilatı Bilgi Toplumu Stratejisi Eylem Planı taslağında e-devlet açısından stratejik hedefler belirlenmiştir[342]:

- *"Kamu yönetiminin modernizasyonu: Kamu hizmetlerinde etkinliği ve vatandaş memnuniyetini arttırma,*
- *Vatandaş odaklı hizmet dönüşümü: E-Hizmet sayısı ve kullanımı ile memnuniyeti arttırma,*
- *Sosyal dönüşüm: Bilgisayar ve bilgi okuryazarlığını arttırma, bilgisayar sahipliğini ve internet erişimini arttırma ve Bilgi ve İletişim Teknolojileri becerilerinin geliştirilmesi için uzaktan öğrenim olanağı sağlama,*

---

[339]Ersan Öz, **Dış Ticarette Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme**, Nobel Kitabevi, Adana, Şubat 2008, ss. 95-96.

[340]Yusuf Karaaslan, **Kurumsal Çerçevede E-Devlet: Dünya Uygulamaları Işığında Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Haziran 2011, ss. 6-7.

[341]E-devlet uygulaması dünyada birçok devlet tarafından başarı ile uygulanmakta ve bu uygulama sonucunda başlangıç maliyetlerine göre maliyetlerde azalma ve tasarruf meydana gelebilmektedir. ABD'de eyalet hizmetleri için kullanılan e-devlet uygulaması sonucunda eyalet hizmetlerinin sunulma maliyetlerinde % 70 oranında bir tasarruf elde edilmiştir. Arizona eyaletinde ruhsat veya ehliyet işlemlerinin başlangıç maliyeti 7 dolar iken e-devlet uygulaması ile işlemlerin çevrimiçi olarak yapılması sonucunda maliyet 2 dolara inmiş ve 5 dolar tasarruf sağlanmıştır. Aynı şekilde Alaska eyaletinde araç-tescil işlemlerinin çevrimiçi yapılması ile 6,84 dolar tasarruf sağlanmıştır. E-devlet uygulaması vergilerin kolayca ve daha düşük masraflarla toplanmasını sağladığı ve takibi kolaylaştırdığı için Brezilya'da 11 milyon gelir vergisi mükellefinin çevrimiçi işlem yapması sonucunda 10 milyon dolar tasarruf gerçekleştirilmiştir. Konu ile ilgili olarak bkz. A. Atilla Uğur ve İbrahim Çütçü, "E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2009, s. 6.

[342]OECD, **OECD e-Devlet Çalışmaları: Türkiye**, çev. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Sayı: 2726, Ankara, 2007, s. 25.

- *İş dünyasında Bilgi ve İletişim Teknolojileri: Bilgiye erişimi kolaylaştırma ve işletmelerin BİT ve e-ticareti kullanmalarına yardımcı olma,*
- *Rekabetçi ulusal BİT sektörü: Yazılım ve hizmetlerde daha geniş bir iç pazarı ve ihracatı teşvik etme,*
- *Yaygın ve ucuz iletişim altyapısı: Geniş bant altyapısını geliştirme, son kullanıcı maliyetlerini düşürme ve hizmetler ve altyapı için etkin rekabet ortamını sağlama,*
- *Ar-Ge ve yenilikçiliğin geliştirilmesi: Ar-Ge faaliyetlerine öncelik verme ve BİT sektöründe küresel pazar taleplerine uygun yeni ürünlerin ve hizmetlerin üretilmesini teşvik etme."*

Türkiye'de öne çıkan başlıca e-devlet uygulamaları olarak Merkezi Nüfus İdaresi Sistemi (MERNİS), Kimlik Paylaşım Sistemi, Vergi Daireleri Otomasyonu Projesi (VEDOP), e-Bütçe, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), Gümrük İdaresinin Modernizasyonu Projesi (GİMOP), Polis Bilgi Ağı (POLNET), Saymanlık Otomasyon Sistemi (Say2000i), e-Bildirge ve Başbakanlık Mevzuat Bilgi Sistemi sayılabilmektedir[343]. Bilgi toplumu statüsüne ulaşabilmek açısından, e-devlete giden yolda *"e-kurum"* dönüşümünün tamamlanmış olması gerekmektedir. E-kurum, *"iş aşamalarını elektronik ortamda uygulamak üzere kurumsal dönüşümünü tamamlamış"* bir yapıdır. GİB'nın e-kurum olarak e-devlete katkısı *"Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP)"*dur. Türk Gelir İdaresi Başkanlığı e-devlet uygulamaları kapsamında; VEDOP'nin üçüncü aşamasında kamu alacaklarının hızla tahsil edilmesi, takip masraflarının ve idarenin iş yükünün azaltılması, zaman tasarrufu sağlanması hedefleriyle *"elektronik haciz (e-haciz)"* projesi geliştirilmiştir. E-haciz uygulaması sayesinde üçüncü kişiler nezdindeki varlıkların elektronik ortamda haczi mümkün hale gelmiştir[344]. E-Devlet uygulamalarının yaygınlaşması ile elektronik ortamda vergilendirmeye geçilmiştir. Elektronik vergilendirme; *"verginin, internete bağlı bilgisayarlar, çevrimiçi haberleşme cihazları ya da vergi dairesine gitmeye ihtiyaç duyulmadan diğer iletişim araçları vasıtasıyla, tahakkukunun ve tahsilinin gerçekleşmesini sağlayan bir e-devlet uygulaması ve kamu hizmeti sunma biçimi"* olarak meydana gelmektedir. Türkiye'de elektronik vergilendirme uygulaması, *"vergi borcunun miktarını bildiren vergi*

[343]Engin Hepaksaz ve Betül Hayrullahoğlu, "E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, No: 2, 2011, http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_SBD/arsiv/2011_2/engin_hepaksaz.pdf, (13.08.2012), s.113.

[344]Ayşe Yiğit Şakar, "Türkiye'de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar", **Mali Çözüm**, Yıl: 21, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, ss. 69, 71.

beyannamesinin, vergi idaresine elektronik olarak teslim edilmesi (e-beyanname)" ve *"tahakkuk eden vergi borcunun vergi idaresine gitmeden elektronik araçlarla ödenmesi (e-vergi ödeme)"* olarak ortaya çıkmaktadır[345].

İlk olarak Türk Telekomünikasyon A.Ş., Avea İletişim Hizmetleri A.Ş., TT Net A.Ş., Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş., Vodafone Telekomünikasyon A.Ş., Bursagaz Bursa Şehiriçi Doğalgaz Dağıtım Tic. ve Taah. A.Ş. firmaları tarafından e-Fatura'ya geçiş yapılmıştır ve günümüzde e-fatura[346] uygulaması hızla yaygınlaşarak 541 şirket bünyesinde kullanılmaya başlanmıştır[347]. Aynı zamanda e-Devlet uygulamasının bir uzantısı olarak kamu kurum ve kuruluşlarında da e-Fatura uygulamasına gidilmiştir ve günümüzde mal müdürlükleri, muhasebe servisleri, saymanlıklar, milli emlak müdürlükleri olmak üzere 2716 kamu kurum ve kuruluşunda e-Fatura uygulamasına geçilmiştir[348].

II. ÜNİTER- SEDÜLER- KARMA GELİR VERGİSİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI

Çağdaş vergi sistemleri önemli ölçüde 1930-1960 yılları arasındaki Büyük Ekonomik Buhran'ın ve II. Dünya Savaşı'nın da etkisiyle önemli sınırlamalara sahip ticaretin varolduğu, sermaye hareketlerinin kısıtlı ve yabancı yatırımların nispeten az olduğu, işgücü mobilitesinin günümüz koşullarına göre oldukça sınırlı düzeyde kaldığı ve bireylerin yurt dışından neredeyse hiç alışveriş yapmadığı dönemlerde ortaya çıkmıştır. Bu yıllarda hükümetler henüz günümüzde üstlendikleri birçok

[345]Aykut Hamit Turan ve Ferhat Başkan Özgen, "Türkiye'de e-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2009, s. 135.

[346]Elektronik faturalama (e-fatura); oluşturma-gönderme-saklama-ibraz aşamalarının tamamının elektronik ortamda gerçekleştirildiği faturalaşma biçimidir. Elektronik belge (fatura); bilgi işlem sistemleri kullanılarak çeşitli formatlarda ve elektronik ortamda üretilen ve elektronik, manyetik, optik araçlarda muhafaza ve ibraz edilen elektronik kayıtlar bütünüdür. Yaygın olarak kullanılan belgelerden biri olan faturanın elektronik belge olarak düzenlenmesi, elektronik ortamda iletilmesi, muhafaza ve ibraz edilmesine ilişkin usul ve esaslar VUK'nun Maliye Bakanlığı'na vermiş olduğu yetkiyle çıkarılan 397 Sayılı VUK Genel Tebliği'nde açıklanmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Maliye Bakanlığı, "397 Sayılı Vergi Usul Hukuku Genel Tebliği", http://www.efatura.gov.tr/c/document_library/get_file?uuid=d48fbb1d-86b8-4ade-a11b-7389b53397af&groupId=16, (06.04.2013), ss. 1-2.

[347]Gelir İdaresi Başkanlığı, "Kayıtlı Kullanıcılar: A.Ş. ve LTD. Şirketleri", 15.05.2013, http://www.efatura.gov.tr/web/guest/9, (15.05.2013).

[348]Gelir İdaresi Başkanlığı, "Kayıtlı Kullanıcılar: Kamu Kurum ve Kuruluşları", 17.08.2011, http://www.efatura.gov.tr/web/guest/9, (06.04.2013).

ekonomik ve sosyal sorumlulukları yerine getirmemekteydi. 1960'lı yıllara kadar sanayileşmiş ülkelerin vergi yükü, GSYİH'ya oranla % 30'un altında seyretmekteydi. 1930 ve 1960 yılları arasında; kapsamlı ve artan oranlı gelir vergisi sisteminin getirilmesi ve uygulamaya konulması ile katma değer vergisi sisteminin getirilmesi vergi alanında uygulamaya konulan iki önemli yenilik olmuştur. Ulusal gelirdeki ücret ve maaşların artan paylaşımı üzerindeki sosyal güvenlik vergileri ile birlikte bu iki gelişme son yıllarda pek çok OECD üyesi ülkede GSYH'nin % 40'ını aşan ve hatta bazı ülkelerde %50'sini aşan bir miktarda vergi düzeylerinde artış meydana gelmesine neden olmuştur[349].

Vergiler; gelir, servet veya harcama, kira ya da kar üzerine, tütün tüketimi veyahut da motorlu araç mülkiyeti üzerine konulabilmektedir. Pek çok hükümet, tüm bu vergi karmasını uygulamaya koymakta; ancak farklı oranlarda vergi geliri elde etmektedirler ve vergi karması zaman içinde değişebilmektedir. Bu yüzyıl içinde, milli gelir içindeki artışlar vergilendirme kaynaklı gerçekleşmiştir. Ancak 1970'li yılların sonuna kadar artarak devam eden ve *"vergi isyanı-vergi ayaklanması (tax revolt)"* olarak adlandırılan ABD'de gayrimenkul vergilerini indirmek için yapılan çalışmalarla, özellikle Kaliforniya 13 No'lu Kanun Teklifi ile devletin vergilendirmesi hususunda anayasal sınırlamalar tespit edilmiştir. 1980'li yılarda vergilendirmeye ilişkin olarak hem vergi oranları hem de vergi yapılarından kaynaklanan hoşnutsuzluklar giderek yaygın hale gelmiştir. 1980'li yıllar, vergi reformlarının benzeri görülmemiş bir hızda gerçekleştirildiği yıllar olmuştur. İngiltere, birincisi 1984 yılında ve ikincisi 1988 yılında olmak üzere iki kez vergi reformu tedbirleri gerçekleştirmiştir. 1986 yılında ABD Kongresi, dolaysız vergi sisteminin yeniden yapılandırmasını öngören bir kanunu yürürlüğe koymuştur. ABD'nin ardından Yeni Zelanda hükümeti, hiçbir Batılı ülke tarafından ele alınmamış şekilde vergi sisteminde oldukça radikal yeniden yapılandırmalara girişmiştir. Japonya ve Almanya (o zamanlarda Batı Almanya) ise, güçlü bir politik muhalefete rağmen, kendi mali sistemlerinin yeniden yapılandırma sürecini

[349]Vito Tanzi, "Fiscal Policy in the Future: Challenges and Opportunities", **Conference on "Fiscal Policy Challenges in Europe"**, Berlin, 22-23 Mart 2007, http://zinc.zew.de/pub/zew-docs/veranstaltungen/Finanzpolitik_Europa/Tanzi.pdf, (15.04.2012), s. 2.

başlatmışlar ve bu şekilde vergi reformu hemen hemen her ülkede politikanın gündeminde yer almıştır[350].

1980'li yıllardan sonra ortaya çıkan gelişmeler ışığında ekonomik alanda da yeniden şekillenme yaşanmıştır. Dünya çapında; ekonomiden politikaya, iletişimden yaşam standardına kadar oldukça geniş alanı etkileyen finansal serbestleşme hareketlerine temel teşkil eden küreselleşme olgusu, mobilite kazanan vergi unsurlarına yönelik yasama organı tarafından alınacak vergisel kararlarda, vergi sistemlerine ilişkin olarak bir takım tedbirler almayı gerekli kılmıştır[351].

Küreselleşmenin vergilendirme alanında meydana getirdiği en önemli sonuçlardan birisi; vergi matrahında kaymalara neden olması ve bununla ilgili olarak ödeme gücünün belirlenmesinde en önemli unsur olan gelir kavramının tanımlanmasını zor hale getirmesidir. Küreselleşme ile birlikte dünyada daha fazla mobiliteye sahip olan vergi matrahlarından daha az mobiliteye sahip vergi matrahlarına doğru geçiş yaşanmıştır. Uluslararası alanda ekonomik ilişkilerin artan bir şekilde gelişmesiyle birlikte yapılan uluslararası işlemlerin vergilendirilmesi küresel bir sorun haline gelmiştir. Küreselleşme ile birlikte malların ve sermayenin sınırların dışına taşması, işgücünün sınır dışı mobilitesinin artması ve elektronik ticaretin yaygınlaşmasının sonucu olarak, mevcut vergi matrahları aşınmış ve vergi matrahlarının tanımlanması güçleşmiştir[352].

Gelir vergisi açısından; üniter gelir vergisi ve sedüler gelir vergisi olmak üzere birbirine zıt iki sistem bulunmaktadır. Üniter gelir vergisinde; net gelirin tümü birleştirilerek tek bir vergi oranına tabi tutulmaktadır. Sedüler gelir vergisinde ise; ücretler, faizler, karlar vb. çeşitli gelir unsurları ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Uygulamada OECD ülkelerinin birçoğu üniter gelir vergisi sistemini uygulamaktadır. Ancak bazı durumlarda sedüler sisteme yakın uygulamalar da görülmektedir. OECD ülkelerinin pek çoğu zaman zaman sedüler sistemden üniter sisteme geçmekte, bazen de tam tersi uygulamalar söz konusu olmaktadır. Uygulamaların türü ve uygulanış biçimi zamana ve şartlara göre değişmektedir. Portekiz, 1980'li yılların sonunda

[350]Kay, ss. 18-19.

[351]Birol Kovancılar, Mustafa Miynat ve Sibel A. Bursalıoğlu, **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Manisa, 2007, ss. 47-48.

[352]Dilek Dileyici, "Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergilerinden Tüketim Vergilerine", **"Yeni" Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler**, (Ed. Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik ve Dilek Dileyici), T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420, Ankara, 2012, ss. 150-151.

sedüler gelir vergisi sistemini terk edip üniter sisteme geçmiştir. Diğer yandan, Belçika, Danimarka ve Fransa yine 1980'li yılların sonlarında çeşitli gelir gruplarına farklı vergi indirimi sistemleri getirerek veya sermaye gelirlerine ayrı bir tarife uygulayarak üniter sistemin içine sedüler sistemi katarak uygulamayı farklılaştırmışlardır[353].

OECD üyesi ülkelerin 1980'li yılların sonlarında karşılaştıkları sorunlar; özellikle gelir vergisi sisteminin daha adil bir hale getirilmesi açısından konu edilen vergi matrahının genişletilmesi, çeşitli kaynaklardan elde edilen gelirlere ilişkin vergilendirme rejiminin yeniden düzenlenmesi, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmaya karşı mücadele ve vergi idaresinin iyileştirilmesi, farklı gelir grupları ve aile birimleri arasındaki vergi rejimi farklılıklarının düzeltilmesi, vergi indirimi ve vergi kredisi arasındaki seçimler ile en yüksek gelir gruplarına girenler açısından asgari ve azami vergi uygulamalarına gidilmesi şeklinde özetlenebilmektedir. 1980 yılından sonra ülkelerde uygulanan gelir vergisi oranlarına bakıldığında çoğu ülkede vergi oranlarında düşüş görülmektedir. Tablo 11, 1980-2010 yılları arasında 34 OECD üyesi ülkeye ait gelir vergisi oranlarında meydana gelen değişimleri göstermektedir.

[353]OECD**, OECD Ülkelerinde Vergileme**, çev. Nevzat Saygılıoğlu, Feryal Matbaacılık, Ankara, Kasım 1993, s. 19.

Tablo 11: 1980-2010 Yılları Arasında OECD Üyesi Ülkelerde Uygulanan Gelir Vergisi Oranlarında Meydana Gelen Yüzdesel Değişim

Ülkeler	1980	1990	2000	2010
ABD	70	33	40	35
Almanya	65	53	56	47
Avustralya	62	49	47	45
Avusturya	62	50	50	50
Belçika	76	55	58	50
Çek Cumhuriyeti	..	..	32	15
Danimarka	66	68	59	52
Estonya	..	..	26	21
Finlandiya	65	57	51	46
Fransa	60	53	54	43
Güney Kore	89	64	44	39
Hollanda	72	60	52	52
İngiltere	83	40	40	50
İrlanda	60	56	42	41
İspanya	66	56	48	35
İsrail	66	48	50	46
İsveç	87	61	51	52
İsviçre	31	33	31	26
İtalya	72	66	51	43
İzlanda	63	40	45	46
Japonya	75	65	50	50
Kanada	60	44	44	39
Lüksemburg	..	56	48	39
Macaristan	..	50	40	32
Meksika	55	40	40	30
Norveç	75	51	48	40
Polonya	..	..	40	32
Portekiz	84	40	40	47
Slovak Cumhuriyeti	..	..	44	48
Slovenya	..	..	50	41
Şili	58	50	45	40
Türkiye	75	50	45	35
Yeni Zelanda	62	33	39	36
Yunanistan	60	50	42	40
(..) İlgili yıla ait veriler bulunmamaktadır.				

Kaynak: James Gwartney, Robert Lawson ve Joshua Hall, **Economic Freedom of the World: 2012 Annual Report**, Fraser Institute, Canada, 2012, http://www.freetheworld.com/2012/EFW2012-complete.pdf, (13.03.2013), ss. 33-166'daki bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

1980'li yıllarda birçok ülkede vergi reformları yaygın hale gelmiştir. 1980'li yıllarda vergi reformlarında yaşanan gelişmeler önemli ölçüde vergi dilimleri sayısındaki azalmayı, artan muafiyetleri ve *"düzeltilmiş vergiye tabi gelir dilimi (adjusted threshold)"*ni yansıtan marjinal gelir vergisindeki büyük ve geniş kapsamlı düşüş ile ilgili olmuştur. Gelir vergisi tabanının genişletilebilmesi açısından daha

fazla unsur gelir olarak kabul edilmiş ve bazı vergi harcamaları uygulamadan kaldırılmıştır. Bunun yanı sıra, gelir vergisi üst oranlarının düşürülmesine rağmen gelir vergisinden elde edilen gelirlerde aynı derecede bir düşüş yaşanmamıştır[354]. Buna göre, tablo 12'de 1965-2010 yılları arasında OECD bölgesinde uygulanan vergi yapıları gösterilmektedir. Tablo'dan 1985 yılında % 30 olan gelir vergisinin, 2010 yılında % 24 olduğu görülmektedir.

Tablo 12: 1965-2010 Yılları Arasında OECD Bölgesinde Vergi Yapıları

Vergiler	1965	1975	1985	1995	2005	2010
Gelir Vergisi	26	30	30	26	24	24
Kurumlar Vergisi	9	8	8	8	10	9
Sosyal Güvenlik Katkı Payları	18	22	22	25	25	26
-İşçi Payları	(6)	(7)	(7)	(9)	(9)	(9)
-İşveren Payları	(10)	(14)	(13)	(14)	(14)	(15)
Parafiskal Gelirler	1	1	1	1	1	1
Emlak Vergisi	8	6	5	5	6	5
Genel Tüketim Vergisi	12	13	16	19	20	20
Özel Tüketim Vergisi	24	18	16	13	11	11
Diğer Vergiler	2	2	2	3	3	3
Toplam	100	100	100	100	100	100

Kaynak: OECD, **Revenue Statistics 2012**, OECD Publishing, Paris, Kasım 2012, http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/rev_stats-2012-en-fr, (31.03.2013), s. 23.

Tablo 13'e göre, OECD üyesi ülkelerde 1990-2011 yılları arasında vergi yükü rakamlarına bakıldığında yıllar itibarı ile dalgalanmalar gözlenmektedir. ABD, Avustralya, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Finlandiya, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, Japonya, Kanada, Lüksemburg, Macaristan, Polonya, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Şili ve Yeni Zelanda'nın toplam vergi yükünde yıllar itibarı ile azalma meydana gelirken Almanya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Fransa, İsviçre, İtalya, İzlanda, Güney Kore, Meksika, Norveç, Portekiz, Türkiye ve Yunanistan'ın toplam vergi yükünde yıllar itibarı ile artışlar meydana gelmiştir.

[354]Bjørn Volkerink ve Jakob de Haan, "Political and Institutional Determinants of the Tax Mix: An Empirical Investigation for OECD Countries", **Systems, Organisations and Management Research Institute (SOM) Research Report**, Sayı: 99E05, University of Groningen, Ocak 1999, http://som.eldoc.ub.rug.nl/FILES/reports/1995-1999/themeE/1999/99E05/99e05.pdf, (03.07.2007), s. 8.

Tablo 13: 1990-2011 Yılları Arasında OECD Üyesi Ülkelerin Vergi Yükü (GSYİH'nın Yüzdesi Olarak Toplam Vergi Gelirleri)

Ülkeler	1990	1995	2000	2005	2010	2011
ABD	26,7	27,6	29,7	27,1	24,8	25,1
Almanya	32,9	38,2	37,8	34,8	36,1	37,1
Avustralya	29,3	29,7	31,5	29,8	25,6	..
Avusturya	40,4	41,6	43,3	42,4	42,0	42,1
Belçika	43,2	44,6	45,7	44,6	43,5	44,0
Çek Cumhuriyeti	..	40,1	38,9	37,5	34,2	35,3
Danimarka	47,1	49,4	49,5	50,8	47,6	48,1
Estonya	..	..	..	..	34,2	32,8
Finlandiya	44,6	45,1	47,3	43,9	42,5	43,4
Fransa	43,0	44,0	45,2	43,9	42,9	44,2
Hollanda	43,0	41,9	41,1	38,4	38,7	..
İngiltere	36,8	34,8	37,2	35,7	34,9	35,5
İrlanda	33,5	32,8	31,2	30,4	27,6	..
İspanya	33,2	32,8	35,2	35,7	32,3	31,6
İsrail	..	..	..	35,5	32,4	32,6
İsveç	51,9	48,5	54,0	48,9	45,5	44,5
İsviçre	26,9	28,5	31,2	29,2	28,1	28,5
İtalya	38,9	41,2	41,9	40,8	42,9	42,9
İzlanda	31,5	31,8	38,3	40,6	35,2	36,0
Japonya	30,0	27,6	27,5	27,4	27,6	..
Güney Kore	19,1	20,5	26,1	24	25,1	25,9
Kanada	35,9	35,6	35,6	33,4	31,0	31,0
Lüksemburg	40,8	42,3	40,4	37,6	37,1	37,1
Macaristan	..	42,4	39,0	37,4	37,9	35,7
Meksika	17,3	16,7	18,5	18,1	18,8	..
Norveç	41,5	41,1	39,0	43,5	42,9	43,2
Polonya	..	39,6	34,3	33	31,7	..
Portekiz	29,2	32,5	34,3	33,7	31,3	..
Slovak Cumhuriyeti	..	..	34,9	31,5	28,3	28,8
Slovenya	..	..	..	38,6	37,5	36,8
Şili	..	..	..	21,6	19,6	21,4
Türkiye	20,0	22,6	33,4	24,3	25,7	25,0
Yeni Zelanda	37,6	37,0	33,8	36,7	31,5	31,7
Yunanistan	29,3	32,4	37,5	31,8	30,9	31,2
OECD Ortalaması	34,8	36,0	37,1	35,2	33,8	..
(..) İlgili yıla ait veriler bulunmamaktadır.						

Kaynak: 1990-2000 arası veriler; OECD, **Factbook 2005: Economic, Environmental and Social Statistics**, OECD Publishing, Paris Mart 2005, http://dx.doi.org/10.1787/factbook-2005-en, (01.04.2013), s. 179 ve 2005-2011 arası veriler; OECD Statistics, **Taxation: Key Tables from OECD**, Total Tax Revenue 2012, http://dx.doi.org/10.1787/taxrev-table-2012-1-en, (01.04.2013)'deki tablolardan yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

OECD üyesi ülkelerin yarısı 2011-2013 döneminde gelir vergilerinde önemli değişiklikler gerçekleştirmişlerdir. Bütçe konsolidasyonu gereksinimleri birçok ülkede önemli gelir vergisi artışlarına sebep olurken, aynı zamanda belirli gruplara yönelik vergi indirimleri de gerçekleştirilmiştir. Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İngiltere, İrlanda, İspanya, İtalya, Lüksemburg, Portekiz, Slovakya ve Yunanistan gibi OECD üyesi ülkelerin büyük çoğunluğu genellikle kanuni gelir vergisi oranlarını yükselterek gelir vergilerini artırmışlardır[355].

OECD üyesi ülkeler, gelir vergisi üzerinden vergi yükünü alabilmek açısından yaptıkları reformların büyük çoğunluğunu iş teşviklerini artırmaya yönlendirmişlerdir. Avusturya ve Hollanda'da ise yaşlı çalışanlar açısından vergilerde ve sosyal güvenlik katkı paylarında indirime gidilmiştir. Diğer yandan, yalnızca Finlandiya ve Almanya'nın vergi matrahı tedbirleri, tüm çalışan nüfus üzerindeki vergi yükünü azaltabilmiştir. Almanya, Çek Cumhuriyeti ve Macaristan'da çocuk sahibi çiftleri destekleyecek vergi önlemleri alınmıştır. Almanya'da, çocuk bakımına ilişkin harcamaların gelir vergisinden indirilmesine izin verilirken, Çek Cumhuriyeti ve Macaristan'da çocuklu aileler için vergi istisnaları getirilmiş; bunun yanı sıra, üç ve daha fazla çocuklu aileler için vergi indirimleri artırılmıştır. Düşük ve orta gelir sahibi kişilere yönelik vergi indirimleri Belçika, Finlandiya ve Macaristan'da vergi indirimleri ve istisnaların artırımı yolu ile sağlanmıştır. Hollanda'da en düşük vergi dilimine uygulanan vergi oranı 2011 yılında düşürülmüştür. Danimarka, İspanya ve İsveç'te çeşitli matrah indirimleri gerçekleştirilmiştir. İsveç'te 65 yaşından büyük çalışanların ücret gelirleri

[355]2010 yılının aksine, birçok vergi oranı geçici olarak artırılmış ve yüksek gelirlerin elde edildiği sermaye ve emek gelirleri üzerine ek vergiler getirilmiş ve Belçika'da daimi, İspanya, İtalya, Lüksemburg, Portekiz ve Yunanistan'da geçici olmak üzere dayanışma vergilerinin uygulanmasına başlanmıştır. Avusturya'da ise 2013 yılında yüksek gelir grupları üzerine geçici artan oranlı dayanışma katkısı getirileceği açıklanmıştır. Çek Cumhuriyeti tarafından da benzer uygulamalar planlanmaktadır. Yüksek gelir grupları üzerinden tarh edilen dayanışma katkıları ve gelir vergisi dilimi artışları vasıtasıyla bu ülkelerde gelir vergisi sistemleri daha da artan oranlı bir hale gelmiştir. İtalya ve Portekiz'de yüksek gelir gruplarına % 3 ve % 2,5 oranlarında ek vergiler uygulanırken; İspanya ve Yunanistan'da ise tüm gelir dilimlerine uygulanan vergiler kademeli olarak artırılmıştır. Portekiz'de yalnızca 2011 yılı ile sınırlı olmak üzere asgari ücreti aşan gelirlere % 3,5 ek vergi uygulanmıştır. Lüksemburg'da, 2011 yılında asgari ücret dışındaki tüm gelirlere % 0,8 kriz vergisi uygulanmıştır. Belçika'da ise finansal gelirlere % 4 oranında dayanışma vergisi uygulanmıştır. İspanya'da tasarruf ve sermaye kazançlarına yönelik artan oranlı vergi dilimleri 2010'dan bu yana geçici bir önlem olarak üç dilim halinde uygulanmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, "AB Komisyonu 2012 Raporu: AB Üye Ülkelerinde Gerçekleşen Son Vergi Reformları", **Vergilendirme/Taxation Bülteni**, Sayı: 2013/5, Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, Ocak 2013, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation5.pdf, (10.03.2013), (AB Komisyonu), s. 18.

bakımından temel gelir vergisi istisnaları yükseltilmiştir. İspanya'da gerçekleştirilen vergi önlemleri, daha çok yatırımı ve tüketimi artırmaya yönelik iken; İsveç'te yapılan gelir vergisi reformlarında öncelikli amaç çalışma hayatı süresinin uzatılmasıdır. İtalya ve İrlanda'da alınan önlemlerin amacı, vergi uyumunu ve insan kaynaklarını güçlendirmektir. İtalya'da % 19-% 21 arasındaki düşük nispi oranlı vergi oranı binalardan elde edilen kira gelirleri için uygulamaya konulmuştur. İrlanda'da, yüksek gelirli kişilerin teşvik edilmesi açısından yurt dışında 1-5 yıl arasında çalışan ve yıllık maaşları 75.000-500.000 Euro arasında bulunan kişilere yönelik olarak bu kişilerin yıllık gelirlerinin % 30'nu kapsayan gelir vergisi istisnası uygulamasına geçilmiştir. Macaristan'da 2011 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile en yüksek marjinal vergi oranı % 32'den % 16'lık sabit vergi oranına çekilmiştir. Finlandiya'da artan oranlı vergilerde hafif bir düşüş gerçekleştirilmiş ve 2012 yılında en yüksek marjinal vergi oranı 0,25 puan indirilmiştir. İngiltere ise en yüksek marjinal vergi oranını, 2013 yılında % 50 den % 45'e düşüreceğini ilan etmiştir[356]. OECD üyesi ülkelerlerde 2011-2013 döneminde gerçekleştirilen gelir vergisi reformları gelir vergisinde daha yüksek bir artan oranlılığa geçildiğini göstermektedir. Bunun sebebi ise, gelir vergisinin farklı gelir grupları arasında tüketim gücünün yeniden dağıtılmasında kullanılabilecek en uygun vergi türü olmasından kaynaklanmaktadır. Bu nedenle diğer vergilerdeki artışlar bütçe konsolidasyonunu sağlamak açısından sabit ya da azalan oranlı olma eğilimindedir.

III. KAPSAMLI GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI: Yeni Zelanda Örneği

"Kapsamlı gelir vergisi (comprehensive income tax)", ilk ortaya atılan ideal bir gelir vergisi sistemi olarak ülkelerin zamanın ve şartların gereklerine göre esnettikleri bir sistem olduğu üzere günümüzde OECD üyesi ülkelerde pür-saf-tam kapsamlı gelir vergisi sistemi olarak ifade edilebilen sistem yalnızca Yeni Zelanda'da uygulanmaktadır

Bunun yanı sıra; Almanya, Güney Kore, İngiltere, İrlanda, İspanya, Kanada, Lüksemburg ve Türkiye kapsamlı gelir vergisi sistemine çok yakın bir uygulama

[356]Gelir İdaresi Başkanlığı, AB Komisyonu, ss. 18-19.

gerçekleştirmekle beraber, bu ülkeler yarı ikili tasnife uygun olduğu için bu çerçevede ele alınacaktır.

Yeni Zelanda ekonomisinde liberalleşme çalışmaları 1980'li yılların başında yaşanmıştır. 1984 yılında iktidara gelen yeni hükümet ile birlikte piyasa ekonomisindeki rekabetçi modelin kamuya aktarılması yönünde çalışmalar başlatılmış ve performans sözleşmesine dayalı modeli benimsemiş olan Yeni Zelanda'da reformların temel yaklaşımı ise *"bırakınız yöneticiler yönetsin"* ve *"sonuçlar için yönetim"* biçiminde ifade edilmiştir[357]. Yeni Zelanda'da hem makroeokonomik hem de mikroekonomik kapsamda reformlar uygulanmış; maliye ve para politikalarının uygulamaları değiştirilmiştir. Bu reformlar arasında; uluslararası ticaretin serbestleştirilmesi, yerli sanayinin, tarımın, finans ve işgücü piyasalarının deregülasyonu, geniş çaplı kurumsallaştırma ve özelleştirme çalışmaları, sosyal refah reformu ve vergi sistemi reformu sayılabilmektedir. Yeni Zelanda'da uygulanan vergi sistemi reformu; gelir vergisi tabanının genişletilebilmesi açısından gelir vergisinin artan oranlılığında bir azalmayı ve kurumlar vergisi oranlarında bir indirimi kapsamış ve kapsamlı mal ve hizmet vergisi getirilmiştir. Bu tür reformlar Yeni Zelanda'nın OECD içindeki en denetimli ekonomiden en serbest ekonomiye dönüşmesini sağlamıştır[358].

Yeni Zelanda Anayasası'nın 21. md.'si kamu kaynağı'ndan ödenek ayrılmasına ilişkin kanun tasarılarını içermekte ve kamu kaynaklarına yük getirilmesi ya da kamu kaynaklarından ödenek sağlanması, *"Kral tarafından Temsilciler Meclisi'ne sunulmadıkça; kamu kaynağından ödenek ayrılmasını veya kamu gelirlerine mali yük getirilmesini öngören kanun tasarısı Meclis'ten geçemez"* şeklinde ifade edilmektedir. Anayasanın 22. md.'sine göre ise *"Kanun'da öngörülmedikçe; vergi koyma, kredi alma veya bir kimseden borç olarak para alma ve kamu kaynağını harcama işlemlerini Kralın yapması kanuna uygun değildir"*[359].

---

[357]Ahmet Özen, **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/382, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2008, s. 132.

[358]Johannah Branson ve C. A. Knox Lovell, "A Growth Maximising Tax Structure for New Zealand", **International Tax and Public Finance**, Cilt: 8, Sayı: 2, 2001, ss. 129-130.

[359]Hasan Beynam, **OECD Ülkelerinin Anayasalarındaki Mali Hükümler**, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği, Araştırmalar Serisi-1, Ankara, Mart 2008, s. 51.

Yeni Zelanda'da yürürlüğe konulan kanuni düzenlemelerin temel hedefi, örneğin gelecekteki nüfus yaşlanmasına bağlı olarak kamu borçlarındaki potansiyel artışı önlemektir. Aynı şekilde, kamu borcunun GSYİH'ya olan oranlarını içeren kanuni düzenlemelerin bir amacı da, *"nesiller arası borç yükünün ve mali faydaların adil dağılımını"* sağlamaya katkıda bulunmaktır. Vergi hukukuna ilişkin kurallar finansal piyasalarda reel faiz oranlarının uygun bir düzeye çekilmesinin sağlanmasına imkan vermeli ve özel yatırımlar üzerindeki *"dışlama etkisi (crowding-out effect)"*ni ortadan kaldırarak ücretli çalışanlar ile faiz geliri elde edenler arasındaki gelir dağılımı adaletsizliğini azaltmaya olanak sağlamalıdır[360].

Yeni Zelanda vergi sistemi başlangıçta geniş vergi matrahları, düz ve nispeten düşük vergi oranları ile saf kapsamlı bir sistem olarak tasarlanmıştır. Geniş tabanlı ve düşük oranlı bir vergi sisteminin uygulanması ile vergi ayrıcalıklarının kaldırılması suretiyle vergi sisteminde etkinlik-verimlilik ve eşitlik-adalet sağlanmaya çalışılmıştır. Yeni Zelanda'da vergi reformu ile ilgili olarak gerçekleştirilen hususlar şunlardır[361]:

- *"Üst marjinal gelir vergisi oranı 1984 yılında % 66'dan % 33'e düşürülmüş ve 2000 yılında tekrar % 39'a çıkarılmıştır.*
- *Tam mükellef kurumlar açısından kurumlar vergisi oranı % 48'den % 33'e düşürülmüş; dar mükellef kurumlar için % 53 olan kurumlar vergisi oranı önce % 38'e çekilmiş daha sonra % 33'e düşürülmüştür.*
- *Tek oranlı ve geniş tabanlı bir KDV türü olan Mal ve Hizmet Vergisi farklı toptan satış vergilerinin yerine getirilmiş ve 1984 yılında % 10 olarak uygulanan oran 1989 yılında % 12,5'e yükseltilmiştir.*
- *İhracat teşvikleri ve yatırım indirimi de dahil olmak üzere yatırım teşviklerinin büyük bir kısmının uygulamasına son verilerek vergi harcamalarının pek çoğu yürürlükten kaldırılmıştır.*
- *Çalışanlara ayni tazminat sağlayabilmek için işverenler tarafından ödenebilen kapsamlı bir ücret dışı yan ödemeler vergisi getirilmiştir.*
- *Hissedarlara dağıtılan şirketin gelirinin çifte vergilendirilmesini ortadan kaldırmak için kurumsal temettüler açısından emsal değerler getirilmiştir.*
- *İlgili mali düzenleme dönemi boyunca artan oranlı bir vergi matrahına göre vergiye tabi tutulan finansal düzenlemelerin dikkate değer bir vergi ertelemesi olduğu durumda bütün borç ve düzenlemeleri kapsayacak şekilde geniş tanımlı olarak belirlenerek finansal düzenlemeler üzerindeki tüm getirileri kapsayan tahakkuk esasına geçilmiştir.*
- *Kazanılan ve emekli aylıklarından elde edilen gelirler açısından vergi ayrıcalıkları yürürlükten kaldırılmıştır.*

[360]Ayşe Günay, **Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2007/375, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2007, ss. 89-90.

[361]Thomas Dalsgaard, "The Tax System in New Zealand: An Appraisal and Options for Change", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 281, ECO/WKP(2001)7, OECD Publishing, Paris, Ocak 2001, http://dx.doi.org/10.1787/382808014300, (31.10.2008), s. 5.

- *Faizler ve karpayları-temettüler üzerine vergi tevkifatı getirilmiştir.*
- *Yeni Zelanda'daki mukimlerin cari matrahları üzerindeki dış kaynaklı gelirlerin vergilendirilmesine yönelik olarak kurallar getirilmiştir."*

Yeni Zelanda'da 2000-2001 döneminde uygulanan gelir vergisi tarifesi, Yeni Zelanda Doları (NZD) = 2,4705 ABD Doları = 1,4778 TL olmak üzere; 0-9.500 NZD arasındaki gelirler için % 15, 9.501-38.000 NZD arasındaki gelirler için % 21, 38.001-60.000 NZD arasındaki gelirler için % 33 ve 60.000 NZD ve üstü gelirler için % 39 oranı uygulanmıştır. Bu nedenle Yeni Zelanda'da 2000-2001 dönemi açısından marjinal gelir vergisi oranı % 21 olarak gerçekleşmiştir[362].

Yeni Zelanda'da 2006-2007 döneminde uygulanan gelir vergisi sistemi; 2000 yılından bu yana karmaşık politika değişikliklerinin getirilmesine rağmen yine de OECD üyesi ülkeler içinde uygulanması en basit gelir vergisi sistemi olarak ortaya çıkmaktadır. Yeni Zelanda'da 2006-2007 döneminde uygulanan gelir vergisi tarifesi; 0-9.500 NZD arasındaki gelirler için efektif marjinal oran % 15, 9.501-38.000 NZD arasındaki gelirler için efektif marjinal oran % 21 iken, kanuni gelir vergisi oranı % 19,5 ve Yeni Zelanda nüfusunun 18 yaş ve üstü olarak % 75'ine karşılık gelmekte; 38.001-60.000 NZD arasındaki gelirler için hem efektif marjinal oran hem de kanuni gelir vergisi oranı % 33 iken Yeni Zelanda nüfusunun 18 yaş ve üstü olarak % 13'üne karşılık gelmekte ve 60.000 NZD ve üstü gelirler için için hem efektif marjinal oran hem de kanuni gelir vergisi oranı % 39 iken Yeni Zelanda nüfusunun 18 yaş ve üstü olarak % 12'sine karşılık gelmektedir. Yeni Zelanda'da işverenler üzerine yüklenen İşçi Kazaları Tazminat Yükümlülüğü haricinde sosyal güvenlik katkı payları ya da maaş ve ücretlerden kesilen bordro vergileri bulunmamaktadır. Yeni Zelanda'da herhangi türde sermaye kazançları vergisi bulunmamaktadır. Fakat vergi mükelleflerinin mutat faaliyetlerinin bir parçası ise sermaye kazançlarının üzerine gelir vergisi uygulanmaktadır. Örneğin, arazi satışından elde edilen sermaye karının ortaya çıktığı durumlarda gelir vergisine tabi tutulabilmektedir[363].

Yeni Zelanda'da 2008-2009 döneminde uygulanan gelir vergisi sisteminde yine vergi indirimleri gerçekleştirilmiş ve kişisel indirim tutarları düşük gelirli gruplar açısından 2009 yılı için 1.633 NZD, 2010 yılı için 2.440 NZD, 2011 yılı için

[362]Glenn P. Jenkins, "Diagnostic and Proposals for the Reform of the Personal Income Tax System in the TRNC", **Review of Social, Economic and Business Studies**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2001, ss. 70-71.

[363]Annabelle Mourougane, "Toward a More Efficient Taxation System in New Zealand", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 557, ECO/WKP(2007)17, OECD Publishing, Paris, Haziran 2007, http://dx.doi.org/10.1787/176055857625, (15.12.2008), ss. 5-6.

3.351 NZD ve 2012 yılı için 4.152 NZD olarak belirlenmiş; yüksek gelirli gruplar açısından ise 2009 yılı için 211 NZD, 2010 yılı için 818 NZD, 2011 yılı için 702 NZD ve 2012 yılı için 616 NZD olarak tespit edilmiştir[364]. Dünyada yaşanan ekonomik krize paralel olarak yüksek gelirli grupların kişisel vergi indirimi oranlarının düşürülmesi ise göz önüne çıkmaktadır.

Yeni Zelanda'da 2012-2013 döneminde uygulanan gelir vergisi sisteminde; büyük ölçüde aile ve maluliyet yardımları ve son derece artan oranlılığa sahip hanehalkı transferleri ve yaşlılık yardımları sayesinde devletten yapılan nakdi transferlerin önemli düzeyde etkisi bulunmaktadır. Varsayılan fonlara ilişkin yatırım stratejilerinde vergilendirme ünitesinin yaşına uyarlanmış olan *"yaşam-döngüsü (life-cycle)"* yaklaşımına geçilmiştir. Vergiler daha az artan oranlı olsa da, Yeni Zelanda'da büyük boyutuna rağmen gelir vergisinin yeniden dağıtım özelliği hala OECD ortalamasına yakındır. Dolaylı vergiler ile eğitim ve genel sağlık hizmetlerini kapsayan ayni sosyal harcamaların gelir eşitsizliğini gidermede daha etkin şekilde hareket ettiği görülse de geliri yeniden dağıtıcı etkileri zaman içinde azalmaktadır. Diğer yandan, kurumlar vergisi, sermaye vergisi ve üst marjinal gelir vergisi oranlarını yeniden düzenlemek veya sermaye gelir vergisi oranlarını azaltmak açısından 2011 yılından bu yana herhangi bir kanuni düzenleme yapılmamıştır. Aynı zamanda gerçekleşme esasına tabi olan kapsamlı bir sermaye kazançları vergisinin getirilmesi veya faiz gelirinin yalnızca gerçek kısmının vergilendirilmesi sistemine geçilmesi ya da tüm tasarrufların vergiden muaf tutulduğu pür-saf-tam bir harcama vergisi sistemi olan ve şimdiki ile gelecekteki tüketim arasında mali tarafsızlık sağlayabilen muaf-muaf-vergiye tabi (EET) düzenlemesine geçilmesi hususunda 2011 yılından bu yana herhangi bir kanuni düzenleme gerçekleştirilmemiştir[365].

[364]OECD, **Economic Surveys: New Zealand**, Cilt: 2009, Sayı: 4, OECD Publishing, Paris, Nisan 2009, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-nzl-2009-en, (22.04.2009), s. 40.
[365]OECD, **Economic Surveys: New Zealand**, Cilt: 2013, Sayı: 11, OECD Publishing, Paris, Haziran 2013, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-nzl-2013-en, (08.06.2013), ss. 17, 32, 52.

IV. İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI

"İkili gelir vergisi (dual income tax)", 1990'lı yılların başlarında ortaya atılmış ve OECD üyesi İskandinav ülkelerinin pür-saf-tam ikili olarak ifade edilebilen emek ve sermaye gelirlerinin ayrı ayrı ele alınarak vergilendirilmesi sürecidir. Bu çerçevede; Danimarka, Finlandiya, İsveç ve Norveç gelir vergisi sistemlerini pür-saf-tam ikili gelir vergisi sistemi olarak uygulamaktadırlar.

A. Danimarka

Danimarka'da vergi kanunlarında yer alan özellikle kişisel vergilerle ilgili indirim miktarları, istisna hadleri, vergi tarifesinde yer alan gelir dilimlerinin sınırları ve türlü gerekçelerle konulmuş oranlar gibi sayısal büyüklükler genel anlamda her yıl değişen şartlara cevap verilecek biçimde yeniden saptanmaktadır. 1980'li yılların başlarında gerçek kişilere ait gelir vergisi; devlete ödenecek gelir vergisi, belediyelere ödenecek gelir vergisi, kent gelir vergisi ve kilise vergisi şeklinde tasnife tabi tutulmuştur. Örneğin, 1980'li yılların başlarında gelir vergisi tarifesi; ilk 72.000 Danimarka Kronu (DKR) için % 14,4, sonra gelen 56.800 DKR için % 28,8 ve arta kalan miktar için % 39,6 olarak uygulanmıştır. Mükellefler ayrıca vergiye tabi gelirleri üzerinden tam mükellef ya da dar mükellef ayrımı yapılmaksızın % 24, 2 oranında belediyelere gelir vergisi ödemek zorunda kalmışlardır. Bunun yanı sıra, tam mükellefiyete tabi kişiler kent meclisince saptanan ve % 5,7-7,9 arasında değişen oranlarda kent gelir vergisi ödemişlerdir. Kiliseye bağlı olan kişiler açısından ise; belediyeden belediyeye değişmek üzere % 1 dolayında kilise vergisi ödemişlerdir. Diğer yandan, tam mükellefiyete tabi bütün mükellefler açısından ulusal emeklilik fonuna % 1,2, 67 yaşını henüz doldurmamış ve emeklilik hakkını henüz elde etmemiş tam mükellefiyete tabi mükellefler açısından özel emeklilik fonuna % 2 ve tam mükellefiyete tabi bütün mükellefler açısından sağlık fonuna % 1 oranlarında aidat ödemişlerdir[366].

[366]Biltekin Özdemir, **Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1979-205, DSİ Basım ve Foto-Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara, 1980, ss. 5-6.

Danimarka'da vergi oranları yerel ve merkezi yönetim tarafından belirlenmekte ve vergi mükellefleri Danimarka'daki yerleşik kişiler olmaktadır. Harçlar, emekli aylıkları, işsizlik yardımları, sosyal haklar, erken emeklilik, özel emeklilik, diğer kaynaklardan elde edilen ekonomik yardımlar vb. gelir vergisinden indirime tabidir. Vergiye tabi gelir; emek geliri ve sermaye geliri olarak iki kısma bölünmüştür. Sermaye kazançları gelir vergisinin içinde değerlendirilmektedir[367].

1986-2005 yılları arasında Danimarka'da gerçekleştirilen vergi reformları marjinal vergi oranlarını düşürmeye ve vergi tabanını genişletmeye yönelik olarak gerçekleştirilmiştir. 1987 vergi reformu Danimarka vergi sisteminde önemli değişikliklere ilişkin bir başlangıç oluşturmuştur. Bu vergi reformu öncesinde, Danimarka vergi sistemi çok yüksek marjinal vergi oranları bulunan ve dar tabanlı olan bir vergi sistemi olarak ifade edilebilmektedir. 1987, 1994, 1999 ve 2004 yıllarında gerçekleştirilen önemli vergi reformları sayesinde ekonomi üzerinde daha az bozucu etkilere sahip bir vergi sistemi meydana getirilmiştir. 1987, 1994 ve 1999 yıllarında yapılan reformlar hem vergi indirimlerini hem de vergi artışlarını içerirken; 2004 yılındaki vergi reformu *"vergi dondurulması (tax freze)"* nedeniyle yalnızca iki vergi indiriminden meydana gelmiş ve uygulanması oldukça basit bir vergi sistemi reformu olmuştur. 1986 yılından 2002 yılına kadar gelir vergisi üzerindeki ortalama vergi yükü yerel vergi oranlarındaki artışa bağlı olarak yükselmiştir. Tam zamanlı istihdam edilen bireyler açısından ortalama vergi yükü yaklaşık olarak % 4 artmış; diğer yandan 2003-2004 döneminde uygulanan gelir vergisi sisteminde ortalama vergi oranları 2004 vergi reformuyla birlikte düşürülmüştür. Danimarka'da gerçekleştirilen gelir vergisi reformları sonucunda tüm vergi dilimlerindeki vergi oranları azaltılmıştır. 1986 yılında % 73 olan üst gelir vergisi oranı 2005 yılında % 63'e düşürülürken; aynı tarihlerdeki ortalama gelir vergisi oranları % 62'den % 49'a ve en düşük gelir vergisi oranları ise % 48'den % 44'e indirilmiştir. Aynı zamanda, bu dönem boyunca vergi tabanı önemli ölçüde genişletilmiştir. Vergi dondurulmasının olmadığı durumla karşılaştırıldığında; Danimarka'da vergi idarelerinin hesaplamalarına göre, hanehalkları 2005 yılında vergilerini yaklaşık olarak 5,4 milyar DKR (725 milyon Euro) azaltmış ve bu toplam

[367]Aylin Baykul, **Dolaysız Vergilerin AB'de ve Türkiye'de Uyumlaştırılması ve Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008, s. 53.

vergi gelirlerinin % 0,7'sine karşılık gelmektedir. 2003-2010 döneminde ise vergi dondurulması uygulaması GSYİH'nın yaklaşık % 0,4'ü oranında vergi yükünü azaltmıştır[368].

Danimarka'da gerçekleştirilen 2010 vergi reformuna ilişkin çalışmalar 2008 yılının ilk çeyreğinde başlamış ve Şubat 2009'da Vergi Komisyonu tarafından kamuoyuna sunulmuştur. Hükümetin, vergi komisyonunun önerilerini dikkate alarak hazırladığı Vergi Reformu Kanunu 1 Mart 2010'da hayata geçirilmiştir. Vergi reformunun yapılandırılmasında adil ve kabul edilebilir bir vergi reformunun gerçekleştirilebilmesi açısından yetkililer birbirleriyle bağlantılı ve ilişkili olan vergi mükellefi grupları arasında finansmanı ve vergi kesintilerini dengelemeye çalışmıştır. İlk olarak, üst marjinal gelir vergisi oranı % 5,5 puan indirilirken; vergiye tabi gelir dilimi artırılmıştır. Bu önlemler; yıllık olarak vergisi tercih edilen emeklilik tasarrufları için bir sınır getirilmesi, yüksek emeklilik gelirleri için vergi getirilmesi ve ticaret ve sanayi için uygulanan vergi harcamalarının azaltılması suretiyle 50.000 DKR'nu aşan faiz indirimine ilişkin vergi değerinin düşürülmesi ile finanse edilmiştir. İkinci olarak, Danimarka hükümeti en düşük gelir vergisi oranında bir azalma ve standart bir nakit transferi olan *"yeşil çekler (green cheques)"*in uygulamaya konulması ile enerji ve çevre vergilerindeki genel anlamdaki artışları ve *"işçi sendikası ücretleri (labour union fees)"* ve *"işe gidiş-geliş yol masrafları (commuting expenses)"* gibi masraflardaki indirimlerin vergi değerinin düşürülmesinin ilişkilendirilmesi suretiyle benzer bir strateji izlemiştir. Buna göre, vergi kesintileri 2010 yılından itibaren uygulamaya girerken; vergi değerindeki % 33,5'ten % 25,5 oranına azalma 2012-2019 yılları arasında aşamalı olarak gerçekleştirilecektir. İndirim yıllık olarak yalnızca bekar bireyler için 50.000 DKR ve evli çiftler için 100.000 DKR'nu aşan faiz indirimleri için geçerli olmaktadır. Vergiye tabi gelir dilimi nominal olarak sabit tutulduğu için yavaş yavaş reel olarak azalacaktır. Bireylere ilişkin olarak faiz indirimleri ya da diğer kişisel indirimlerin değerinin azaltılması yoluyla ortaya çıkan kayıplar gelir vergisi oranının düşürülmesinden elde edilen kazançtan yüksek olduğu takdirde yaşanan kayıpların telafi edilmesi açısından bir tazminat planı yürürlüğe konulmuştur. Genel anlamda,

[368]OECD, "Tax Policy Reforms in Denmark", **Tax Policy Development in Denmark, Italy, the Slovak Republic and Turkey**, Centre for Tax Policy Administration, 2006, http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/37154664.pdf, (25.11.2008), ss. 4-6.

vergi oranı indirimine ve vergi tabanının genişletilmesine ilişkin olarak Danimarka'da yaşanan vergi reformunun başarısı vergi kesintilerinin ve finansmanının geniş gelir grupları içinde dengelenmesine borçludur. Vergi reformunu destekleyen dağılımsal analize göre, vergi reformunun ani etkilerinden ziyade uzun dönemli dağılım etkilerinin üzerinde durulması; vergi reformuna ilişkin olarak uzun vadede ortaya çıkacak etkinlik-verimlilik kazançlarını da hesaplayabilmeyi sağlamaktadır. Bunun yanı sıra, vergi indirimlerine ilişkin olarak yapılan reformun zamanlamasının uluslararası ekonomik krizin bulunduğu dönemde gerçekleştirilmesi büyük önem arz etmiştir. Danimarka'da özellikle uluslararası ekonomik krizin yankılarının sürdüğü dönemde mali sürdürülebilirlik gelir vergisi reformu sayesinde başarılabilmiştir[369]. Önceki Danimarka hükümeti, vergiye tabi gelir dilimini 2009 yılında uygulanan üst vergi oranlarına yükseltmeyi kararlaştırmış; fakat mali konsolidasyon planı gereğince bu artışları 2013 yılına ertelemiştir. 2012 Bütçe Kanunu'nda gider vergilerinde, alkolsüz içecekler, çikolata ve tatlılar, dondurma ve azot oksitler gibi hava kirliliğine neden olan ürünlerin üzerinden alınan vergilerde artış yapılması, özel sağlık sigortası açısından bulunan vergi istisnalarının kaldırılması ve diğer bazı düzenlemelerin gerçekleştirilmesi ile vergi dondurulması uygulamasına son verileceği açıklanmıştır. Yeni Danimarka hükümeti, aynı zamanda işgücü arzının artırılması açısından emek geliri vergisinde bir indirimi içeren tam finansmanlı bir vergi reformu gerçekleştirileceğini açıklamıştır[370].

B. Finlandiya

Finlandiya GVK'nda dünya genelinde elde edilen tüm gelirler vergiye tabidir. Sınırları belirlenmiş bir gelir tanımlaması yoktur. Para ve para ile temsil edilen her türlü gelirler vergiye tabi tutulmaktadır. Finlandiya'da 1993 yılından itibaren gelirler; emek üzerinden kazanılan gelirler ve sermayeden elde edilen gelirler olmak üzere ikili gelir vergisine tabi olmuştur. Emek üzerinden kazanılan gelirler; ücretler ve emekli gelirleri şeklinde ayrılırken sermayeden elde edilen gelirler ise; değer artış kazançları, faizler, karpayları-temettüler, kira gelirleri ve yaşam sigortası gelirleri

[369]OECD, Economic Growth, ss. 75, 111-113.
[370]OECD, **Economic Surveys: Denmark**, Cilt: 2012, Sayı: 2, OECD Publishing, Paris, Ocak 2012, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-dnk-2012-en, (30.01.2012), ss. 20, 44, 62.

biçiminde sınıflandırmaya tabi tutulmaktadır. Bunun yanı sıra, ticari ve zirai kazançlar ile ortaklık kar payları sermayeden elde edilen gelirler olarak kabul edilmektedir[371].

Finlandiya'nın 1990 yılı sonrası vergi sistemi ele alındığında; vergi yükünün 1990'lı yılların ortalarına kadar giderek arttığı ve uluslararası karşılaştırmalara göre oldukça yüksek düzeyde bulunduğu görülebilmektedir. Vergi/GSYİH oranlarına bakıldığında; 1980'li yıllarda % 36 olan oran 1990'lı yıllarda % 45'e yükselmiştir. İşsizlik ödenekleri ve diğer genişleyen refah programlarındaki ani ve hızlı artışın ortaya çıkardığı fon gereksinimi nedeniyle sosyal güvenlik katkı paylarınını artması vergi yükü artışının en önemli nedeni olmuştur. 1990'lı yılların ortalarından beri Vergi/GSYİH oranının sabit kalması nedeniyle gelir vergisi indirimleri kurumlar vergisi gelirlerindeki artışlar ile telafi edilmiştir. 1990'lı yılların ortalarından bu yana işgücü piyasasına girme teşviklerinin artırılması amacıyla emek gelirleri üzerine bazı vergi indirimleri uygulanmıştır. İşle ilgili harcamalar ve işe gidiş-geliş yol masrafları için standart indirimler yükseltilmiştir. 1997-2001 döneminde emek geliri üzerindeki vergiler kanuni vergi oranlarının indirilmesi suretiyle % 2 civarında düşürülmüştür. Diğer vergi indirimleri ise genellikle düşük ücretli kesimi hedef almıştır. 2001 yılında en düşük vergi dilimi, emek gelirinin vergiye tabi olmadığı gelir diliminin altına getirilerek kaldırılmıştır. Bunun bir sonucu olarak, 1999 yılında % 35 olan, kazanç elde edenler açısından merkezi gelir vergisi muafiyeti 2001 yılında % 42'ye yükselmiştir. 2001 yılında 11.100 Euro'ya kadar marjinal vergi oranı % 0, 11.101-14.296 Euro arası % 14, 14.296-19.678 Euro arası % 18, 19.678-30.947 Euro arası % 24, 30.947-54.661 Euro arası % 30 ve 54.661 Euro'yu aşan kısım için marjinal vergi oranı % 37 olarak uygulanmıştır[372].

Finlandiya vergi sisteminin pek çok açıdan iyi tasarlandığı ifade edilebilmektedir. Kurum kazançları ve sermaye geniş matrahlı biçimde tek oranlı olarak vergiye tabi tutulmaktadır. Bunun yanı sıra, vergi tabanının genişletilmesine olanak olduğu halde tüketim vergileri vergi gelirlerinin önemli bir bileşenini

[371]Maliye Hesap Uzmanları Vakfı (Haz.), **Türk Vergi Sistemi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Yayınları, Doğuşum Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, 2002, s. 185.

[372]Isabelle Joumard ve Wim Suyker, "Options for Reforming the Finnish Tax System", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 319, ECO/WKP(2002)5, OECD Publishing, Paris, Şubat 2002, http://dx.doi.org/10.1787/148170527338, (07.10.2008), ss. 8, 10.

oluşturmuştur. Sosyal güvenlik katkı payları ve gelir vergisi birbirine eklendiğinde, Finlandiya'da emek üzerindeki vergilerin oranı yaklaşık olarak % 60 civarındadır. Finlandiya'da 1993 yılında ikili gelir vergisi sistemine geçilmesiyle birlikte 1990-2004 döneminde üst % 1'lik kesimin gelirleri içindeki sermaye gelirlerinin payı % 14'den % 63'e yükselmiştir. Finlandiya'da ikili gelir vergisi sisteminin uygulanması sermaye geliri üzerinden daha düşük vergi alınmasına imkan sağlarken; emek geliri oldukça yüksek oranda vergiye tabidir. Finlandiya'da 2006-2007 döneminde uygulanan gelir vergisi sisteminde; çocuksuz bekar bir birey açısından ortalama kazancındaki vergi takozu % 44 civarında seyretmiştir. İşverenler tarafından ödenen gelir vergisi ve sosyal güvenlik primlerinin oranı % 25 iken; işçi kesintilerinin payı % 20 civarında gerçekleşmiştir. Çocuksuz bekar bireyler açısından vergi takozunun karşılaştırılmasında OECD üyesi ülkeler içinde en yüksek 9. ülke iken; çocuklu bir evli çift açısından ortalama vergi takozunun oranı yaklaşık olarak % 6 düşmüştür[373].

Finlandiya'da 2010 yılı bütçesinde yerel yönetim gelir vergisi indiriminin sınırı düşürülerek gelir vergisi daha düşük gelirliler açısından indirilmiştir. Temel gıda maddeleri üzerindeki düşük oranla uyum sağlaması açısından hazır yemek ve restoranlar üzerindeki vergi oranı % 13'e düşürülürken, genel KDV oranında % 1'lik bir artış gerçekleştirilmiştir. Tütün ve tütün mamülleri üzerinden alınan tüketim vergisi oranı artırılmıştır. 2010 yılı bütçesi işgücü piyasası harcamaları için ek ödenekleri ve ekonomik kriz boyunca hizmet taahütlerini gerçekleştirebilmek için uğraşan belediyeler için artan transferleri içermiş ve işverenler açısından ulusal emeklilik katkı paylarının tam olarak kaldırılması 2010 yılı bütçe finansmanında yer almıştır[374].

Finlandiya'da 2012-2013 döneminde kazançlar üzerindeki gelir vergileri enflasyon düzeltmesine ve yüksek gelirlilerin durumunu dengelemek açısından ayarlamaya tabi tutulmuştur. Finlandiya hükümeti bu kuralı 4 yıllık yönetim dönemi boyunca uygulayacaktır. 2012 yılında kazanılmış gelir vergisi indirimine ilişkin azami sınır 740 Euro'dan 900 Euro'ya yükseltilmiş ve temel indirimler ise 2.250 Euro'dan 2.850 Euro'ya artırılmıştır. Bunun yanı sıra, kazançlara ilişkin olarak

[373]OECD, **Economic Surveys: Finland**, Cilt: 2008, Sayı: 6, OECD Publishing, Paris, Haziran 2008, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-fin-2008-en, (05.04.2009), ss. 11, 38, 60, 62.
[374]OECD, **Economic Surveys: Finland**, Cilt: 2010, Sayı: 4, OECD Publishing, Paris, Nisan 2010, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-fin-2010-en, (13.04.2010), s. 37.

ortalama vergi oranı merkezi pazarlık çerçevesindeki anlaşmaya bağlı olarak 2012 yılında % 0,2 oranında azaltılmıştır. Yüksek kalifiye ve nitelik gerektiren işlere yönlenilmesi ve gelirin yeniden sınıflandırılması için teşvikleri azaltmak amacıyla öncelikli olarak emek üzerindeki üst marjinal vergi oranlarının düşürülmesiyle emeğin vergilendirilmesinin azaltılmasına devam edilmiştir. Yüksek kazanç elde edenler açısından emek gelirini sermaye geliri olarak yeniden sınıflandıran ikili gelir vergisi sisteminin sunduğu fırsatlar ortadan kaldırılmıştır. Küçük bir kısmı halka açık şirketler açısından karpayları-temettülerin vergilendirilmesinde vergiye tabi gelir dilimi indirilmiştir. 2012 yılında 50.000 Euro'luk vergiye tabi gelir diliminin % 32 oranında vergiye tabi tutulmasıyla birlikte sermaye geliri vergisi oranı % 28'den % 30'a yükselmiştir. Küçük bir kısmı halka açık şirketler açısından karpayları-temettüler için azami istisna sınırı 90.000 Euro'dan 60.000 Euro'ya düşürülmüştür[375].

C. İsveç

İsveç'te ekonomik alanda gerçekleştirilen çarpıcı gelişmelerden biri 1990'lı yıllarla birlikte vergisel anlamda değişiklikler yapılmasıdır. İsveç'te 1991 yılında gerçekleştirilen vergi reformu ile vergi mükellefleri açısından önemli kolaylıklar getirilmiş ve gelir vergisinin en yüksek marjinal vergi oranı % 80'den % 50'ye indirilerek; sermaye gelirlerine % 30 vergi oranı uygulanması kararlaştırılmış ve kurumlar vergisi oranı da % 30 düzeyinde düşürülerek vergi harcamaları uygulamasına son verilmiştir. Yapılan bu değişiklikler başlangıçta vergi hasılatını azaltıcı etki yaptığı için bütçe açıkları verilmiş; ancak sosyal refah devleti olması gereği sosyal refah harcamalarında bir indirim söz konusu olmamıştır. İsveç'te vergilerin yüksek düzeyde seyretmesi ve sosyal refah devleti gereği kamu harcamalarının payının yüksek olması ile bütçe fazlaları verilerek; verilen bu bütçe fazlalarının hükümetin vergi indirimlerinde kullanması yerine devlet borçlarının

[375]OECD, **Economic Surveys: Finland**, Cilt: 2012, Sayı: 3, OECD Publishing, Paris, Şubat 2012, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-fin-2012-en, (15.02.2012), s. 35.

ödenmesinde ve aile ve çocuk yardımlarının artırılmasında kullanılması gerektiği İsveç halkının da aynı görüşü paylaşmasının bir sonucudur[376].

İsveç'te yerel vergilerin vergi oranları yerel yönetimler tarafından belirlenmesine karşın vergi matrahlarını merkezi idare tespit etmektedir. Bu husus, İsveç'te vergilendirme açısından yerel idarelere ikinci dereceden bir mali özerklik tanısa da; üniter yapıya sahip ülkelerle kıyaslandığında İsveç'te yerel yönetimlerin çok geniş kapsamlı bir mali özerkliği elinde bulundurduğu vergi gelirlerinden anlaşılabilmektedir. Gelirlerin tahsisatı bakımından İsveç'te yerel yönetimlerin gelirleri arasında vergi gelirlerinin % 75 düzeylerinde olması ve diğer gelirlerde bu oranın % 25 olması nedeniyle yerel yönetimlerin harcama konusunda kapsamlı yetkilerinin bulunduğunu göstermektedir[377].

D. Norveç

Norveç vergi sistemi, diğer OECD üyesi ülkelerle karşılaştırıldığında gelirin yeniden dağılımı üzerindeki güçlü vurgusu, daha geniş bir sosyal güvenlik ağı ve sosyal hizmetlerin daha geniş tedariki açısından diğer İskandinav ülkelerindeki vergi sistemine benzer bir yapıya sahiptir. Norveç vergi sisteminin tasarımı açısından önemli bir husus uzak bölgelerde genel olarak çok düşük nüfus yoğunluğu rağmen, nüfusun kalabalık hale getirilmesi öncelikli hedeftir. Yerleşim düzeninin korunabilmesi açısından hükümet uzak bölgelerdeki istihdamı sürdürmeyi amaçlamakta ve kamu hizmetlerinin yüksek ulusal standartlara göre sunulmasını sağlamaktadır. Bu durum, kamusal fonların bölgeler arasında önemli şekilde yeniden dağıtımını gerektirmekte, yerel vergi gelirlerinin büyük ölçüde yatay transferlerini içermekte ve işveren sosyal güvenlik primleri açısından bölgesel olarak farklılaşan oranlar gibi farklı vergi uygulamalarının çeşitli biçimlerini kapsamaktadır. Norveç ekonomisinin bu özellikleri, özel sektör veya bölgelerin tercihli vergi uygulamaları gerçekleştirebilmeleri açısından elverişli hale getirmiş ve Norveç vergi sistemi 1980'li yılların sonlarında özel istisna ve indirimlerin çok sayıda bulunması ile karmaşık bir vergi sistemi haline gelmiştir. Diğer OECD üyesi ülkelerde yaşanan

[376]Şahin Akkaya, "Küreselleşme ve Vergi Politikası", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 42. Seri, Yıl: 2002, İstanbul Üniversitesi Basım ve Yayınevi Müdürlüğü, İstanbul, 2003, ss. 12-13.

[377]İbrahim Atilla Acar ve İsmail Kitapçı, "Bir Mali Yerelleşme Deneyimi Olarak İsveç", **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz-Aralık 2009, s. 95.

gelişmeler ışığında Norveç, vergi sisteminde 1990'lı yılların başlarında çok geniş kapsamlı bir vergi tabanını genişletici ve vergi oranını düşürücü reform gerçekleştirmiştir. Özel bölgesel çıkarların hakim olduğu bölgeler yeniden meydana gelse de gerçekleştirilen bu reformdan oldukça sade ve rasyonel bir vergi sistemi ortaya çıkmıştır. 1992 yılında gerçekleştirilen vergi reformunun merkezinde, bireysel vergi mükellefleri düzeyinde emek ve sermaye gelirlerinin vergilendirilmesini birbirinden kesin olarak ayıran pür-saf-tam ikili gelir vergisi sistemine geçiş yer almıştır. Pür-saf-tam ikili gelir vergisi sistemi, sermaye gelirinin sürekli olarak düşük ve düz oranlı vergiye tabi tutulmasını sağlarken; emek gelirini daha yüksek artan oranlı vergilere tabi tutmuştur. Aynı zamanda, hem sermaye hem de emek gelirleri üzerindeki kanuni vergi oranları düşürülmüş, vergi tabanları genişletilmiş ve efektif vergi oranları vergi tarafsızlığının geliştirilmesi amacıyla sermaye gelirinin kaynakları arasında uyumu sağlamıştır. OECD üyesi ülkeler arasında Norveç pür-saf-tam ikili gelir vergisi sistemini benimseyen tek ülke olarak belirtilebilmektedir[378].

V. YARI KAPSAMLI GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI

Yarı kapsamlı gelir vergisi sistemi; üniter ve sedüler gelir vergisindeki karma sistem gibi *"vergi karması (tax mix)"* şeklinde uygulanabilen bir sistemdir. Yarı kapsamlı sistemin özelliği; kapsamlı gelir vergisi sistemine daha yakın olması ve niteliklerinin kapsamlı gelir vergisi sistemiyle uyuşmasıdır Günümüzde vergi karması açısından yarı kapsamlı gelir vergisi sistemini uygulayan iki ülke örneği verilebilmektedir. ABD ve İsviçre, OECD üyesi ülkeler içinde yarı kapsamlı gelir vergisi sistemine sahiptirler.

[378]Paul van den Noord, "The Tax System in Norway: Past Reforms and Future Challenges", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 244, ECO/WKP(2000)17, OECD Publishing, Paris, Mayıs 2000, http://dx.doi.org/10.1787/630052088314, (31.10.2008), ss. 4-6.

A. ABD

ABD vergi sistemi federal, eyalet ve yerel hükümetler tarafından uygulanan gelir, kurumlar, emlak, gümrük, miras ve gider vb. vergilerden meydana gelmektedir. *"Dahili Gelir Kanunu (Internal Revenue Code)"*; gelir unsurlarının vergilendirilmesi, vergilendirme yöntemleri ile fatura ve kayıt düzenine ilişkin olarak hükümler üzerinde durmaktadır. Dahili Gelir Kanunu uygulamada federal kanunlar olarak bilinen çeşitli kanunlardan meydana gelen bir bölümdür. Kanun içinde sırası ile gelir vergisi, emlak ve hediye vergisi, federal işsizlik vergisi, gider vergileri, alkol, tütün ve diğer gider vergileri ile idare ve uygulama esasları yer almaktadır. Dahili Gelir Kanunu beyan esasını kabul etmiştir. ABD'de 1980'li yıllarda gelir vergisi sisteminin görünümüne bakıldığında; gerçek kişi ve tüzel kişi vergi mükellefleri elde ettikleri gelir ve kazançları beyan etmek ve vergilerini ya stopaja tabi tutmak ya da yıl boyunca tahmini vergi ödemeleri yapmak suretiyle ödemişlerdir. Kanunun öngördüğü ayrıcalıklı hükümlerden yararlanan mükelleflerin vergi ödemelerini sağlamak için hem bireyler hem de işletmeler açısından minimum vergi uygulanmıştır. Çalışanlara kişisel hizmet karşılığında yapılan tüm ödemelerin gayrisafi gelire dahil edilmesi gerekmiştir. Ücret dışı yan ödemeler olarak ifade edilen bu ödemeler; ücretler, maaşlar, komisyonlar, bahşişler ve hizmet bedelleridir. Çalışma bedeli olarak elde edilen mal ve hizmetlerin rayiç değeri gelir olarak kabul edilmiştir. Ödemelerden kesilen gelir ve sosyal güvenlik katkı payları ile tasarruf bonosu miktarı kesinti yapılanlarca elde edilmiş sayılmıştır. Bu kesintilerin, kesintinin yapıldığı yıl gelirine dahil edilmesi gerekmiştir[379].

ABD'de halen eyaletlerin büyük bir kısmı, eyalette mukim veya eyalet kapsamında gelir elde eden kişilerden federal gelir vergisinden ayrı bir gelir vergisi almaktadır. Eyalet gelir vergisi sisteminde uygulanan usuller, esas itibariyle federal gelir vergisi matrahı dikkate alınmak suretiyle hesaplanarak alındığı için federal gelir vergisi ile benzerlik göstermektedir. ABD eyaletlerinde, eyaletin tahsil ettiği gelir vergisine ek olarak, yerel idareler de eyalet gelir vergisi matrahı üzerinden düşük oranlı gelir vergisi almaktadır. Eyalet gelir vergisinde federal gelir vergisi sistemine

[379]Toper Çağlayan, **A.B.D. Vergi Sisteminde Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesi, Vergilendirme Yöntemleri, Fatura ve Kayıt Düzeni**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayını: 1985/271, DSİ Basım ve Foto-Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara, 1985, ss. 7, 10.

benzer şekilde mükellefiyetin kapsamında ikamet durumu esas alınmakta ve eyalette ikamet edenler ya da bir yıl içinde 6 aydan fazla süreyle oturanlar ülkedeki tüm gelirleri üzerinden, mukim olmayan fakat o yerdeki ücret vb. gelirlerden elde edenler veya stopaj suretiyle kesintiye tabi tutulanlar federal gelirinin o eyalete ilişkin payı üzerinden eyalet ve yerel yönetim gelir vergisi ödemektedirler. Eyalet vergilerinin hesabına genel olarak federal yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen *"toplam gelir (gross income)"* esas alınmaktadır[380].

ABD'de gelir vergisi mükellefleri beyan açısından dört ayrı kategoriye ayrılmakta ve beyan mükellefiyeti; yaşa, medeni hale ve kişisel özelliklere göre değişmektedir. ABD GVK'na göre vergiye tabi gelir belirlenirken; öncelikle hangi gelirlerin vergiye tabi olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Gelir vergisi mükellefleri, vergiye tabi gelirlerini beyan ederlerken öncelikle ayarlanmış toplam gelirlerinden kişisel muafiyet tutarını indirmektedirler. Bu tutar ayarlanmış toplam gelirin belirli bir miktarın üzerinde olması durumunda aşamalı şekilde azaltılmakta ve sıfırlanmaktadır. Kişisel muafiyet tutarı, mükellefin bekar olması durumunda kendisi için; evli ve ortak beyanda kendisi ve eşi için; bakmakla yükümlü olduğu kişiler olduğu durumda ise bunlardan kanunda belirtilen özellikleri taşıyanların herbiri açısından ayrı ayrı hesaplanmaktadır. ABD gelir vergisi sisteminde alternatif minimum gelir vergisinin de önemli bir yeri bulunmaktadır. 1969 yılında yürürlüğe konulan bu uygulamayla yüksek gelirli mükelleflerin gelirlerinin tamamını ya da önemli bir kısmını gelir vergisinden kaçırmalarının önüne geçilmesi hedeflenmiştir. Mükellefler alternatif minimum gelir vergisi ve indirim ve istisnalara göre ödemeleri gereken vergiyi ayrı ayrı hesaplayarak, bunlardan yüksek olanına göre vergi ödemekle yükümlüdürler[381].

ABD vergi sistemindeki değişim süreci, 1975-1976 döneminde vergi istisna ve indirimlerinin kısıtlanması ve vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle vergilendirmede eşitlik ve adaleti hedefleyen kapsamlı bir vergi reformu ile başlamıştır. Özellikle 1981 yılında Ronald Reagan yönetimi tarafından en yüksek vergi oranı % 50 olacak biçimde vergi oranları düşürülerek enflasyonun daha yüksek

[380]Erdoğan Öner, **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)-Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/366, Ankara, Ocak 2005, ss. 93-94.

[381]Ersan Öz ve Tekin Akdemir, "ABD Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 168, 2002, ss. 88-89.

bir vergi yüküne sebep olmaması açısından endeksleme uygulaması getirilmiş ve önemli yatırım teşvikleri uygulanmıştır. 1982-1984 döneminde bütçe performansının iyileştirilebilmesi açısından çeşitli indirimler daraltılarak ya da kaldırılarak vergiler artırılmıştır. ABD'de 1986 yılında gerçekleştirilen kapsamlı vergi reformu; vergi tarifesindeki dilim sayısının 14'den 2'ye, yüksek gelir gruplarına dahil mükelleflere uygulanan gelir vergisi oranının % 50'den % 28'e ve kurumlar vergisinin oranının % 46'dan % 34'e düşürülmesi suretiyle vergi oranı indirimine gidilmesi ve özellikle eyalet satış vergileri ile faizlerin indirim konusunun kaldırılması ve bazı zararların indirimi konusunda getirilen sınırlamalar vasıtasıyla vergi tabanının genişletilmesi olarak ifade edilebilmektedir. ABD'de 1998 yılı bütçe tasarısında vergi reformu tekrar gündeme getirilerek o dönemde ABD Başkanı olan Bill Clinton'ın 1998-2002 yıllarını kapsayan bir bütçe tasarısı getirmesine neden olmuştur. 1998-2002 bütçe tasarısı; 5 yıllık dönemde 97 milyar dolarlık, 10 yıllık dönemde ise 224 milyar dolarlık bir vergi indirimini öngörmüş ve bütçe dengesinin sağlanabilmesi açısından vergi muafiyeti ile istisnaların kısılması suretiyle 73,3 milyar dolarlık bir vergi artışını içermiştir[382].

ABD'de 28 Mayıs 2003 tarihinde Başkan George W. Bush tarafından imzalanarak yürürlüğe giren 2003 İstihdam ve Büyüme Vergi Kolaylıkları Uzlaşma Kanunu genel anlamda 2001 Vergi İndirimi Kanunu'nun düzeltilmesi biçiminde ele alınmıştır. ABD'deki 2003 GVK; 2001 GVK'ndaki hükümleri daha etkin bir hale getirme gayesiyle kademeli olarak artan ve eski GVK'na göre 2006 yılından sonra en yüksek düzeye ulaşabilecek olan vergi oranı indirimleri ve teşvik miktarları 2003 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yeniden düzenlenmiş ve öne alınmıştır[383].

[382]Ercan Türkan, **Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD'de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkartılabilecek Dersler**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Başkanlığı Yayın No: DPT: 2474, Ankara, Haziran 1997, ss. 3-6.

[383]Nazan Susam ve Mustafa Susam, "A.B.D.'de 2001 ve 2003 Vergi İndirimi Tedbirleri ve Bu Tedbirlerin Ekonomiye Etkileri", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 54, Sayı: 2, 2004, s. 146.

B. İsviçre

İsviçre Anayasası'nın 21. md.'sinde federasyon harcamalarının ve gelirlerinin uzun dönemde dengede tutulacağı ve toplam harcama tahminlerinin bütçedeki azami miktarının, ekonomik koşullar dikkate alınarak ve gelir tahminlerine dayanılarak belirleneceği belirtilmektedir. Ayrıca 127. md.'si vergilendirme ilkeleri ile ilgili olup; *"vergilerin, vergi vermekle yükümlü kişilerin, verginin amacının ve vergi matrahının kanunla belirleneceği, verginin doğasının elverdiği ölçüde, ekonomik kapasiteye göre vergilendirme ilkesinin yanı sıra vergilendirmenin genelliği ve eşitliğine ilişkin ilkelerin de dikkate alınacağı ve Kantonların arasında çifte vergilendirmenin yasak olduğu ve bu hususta Federasyon'un gerekli tedbirleri alacağı"* ifade edilmektedir. Anayasanın 128. md.'si dolaysız vergileri ele almakta ve Federasyonun gerçek kişilerin gelirlerine en fazla % 11,5, tüzel kişilerin net hasılatlarına en fazla % 9,8, tüzel kişilerin sermayelerinin ve yedek akçelerinin 1/10'una en fazla % 0,825 oranlarında dolaysız vergi koyabileceği belirtilmektedir. Bunun yanı sıra, Federasyonun vergi düzeylerini belirlerken Kantonların ve belediyelerin doğrudan vergi yükünü dikkate alması gerektiği, gerçek kişilerin, yüksek enflasyon nedeniyle nominal olarak bir üst vergi dilimine kaymalarından dolayı maruz kaldıkları reel gelir kaybının zaman içinde dengelenmesi gerektiği ve vergilerin Kantonlar tarafından tayin edilip toplanacağını ve brüt vergi gelirlerinin 3/10'unun Kantonlara verileceği, bu söz konusu payın en az 1/6'sının Kantonlar arasında mali dengeyi sağlamak için kullanılacağı hükmolunmuştur[384].

VI. YARI İKİLİ GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI

Günümüzde vergi karması açısından yarı ikili gelir vergisi sistemini uygulayan OECD üyesi ülkelerin bu şekilde tanımlanması, diğer OECD üyesi ülkelerin vergi sistemlerine benzemelerinden kaynaklanmaktadır. Açık bir ifadeyle, Avusturya, Fransa, İtalya ve Portekiz vergi yapısı ve vergi sistemi İsveç'e benzediği için yarı ikili gelir vergisi sistemine dahil edilmektedir. Benzer şekilde, Meksika

[384]Beynam, ss. 44-45.

vergi yapısı Danimarka'ya benzediği için yarı ikili sistem olarak tasniflenmektedir. İzlanda vergi yapısı ve vergi sistemi Norveç'e benzediği için yarı ikili olarak alınmıştır. Bunun dışında; Belçika, Çek Cumhuriyeti, Japonya, Macaristan, Türkiye ve Yunanistan vergi karması açısından bazı gelir unsurları ve istisna ile muafiyetler açısından yarı ikili sisteme dahil edilebilmektedir. Ancak zaman zaman da yapılan mevzuat düzenlemeleri sonucunda bu ülkeler yarı kapsamlı sisteme yakın hale de gelebilmektedirler[385].

A. Almanya

Almanya'da kanuni ikametgahı bulunan veya orada oturan gerçek kişiler tam mükellef olarak vergiye tabi tutulmaktadır. İkametgahı bulunmamakla beraber Almanya'da oturmayanlar da eğer Almanya içinde gelir elde etmişler ise dar mükellef olarak gelir vergisine tabidirler. Bunun yanı sıra, kanuni ikametgahı Almanya'da bulunmayan ve Almanya dışında yerleşmiş olan Alman vatandaşları da herhangi bir kamu idaresiyle hizmet ilişkisi içine girdiklerinde gelir vergisi mükellefi sayılmaktadır. Almanya GVK'nda vergiye tabi gelir unsurları; ziraat ve orman gelirleri, ticari gelirler, serbest meslek kazançları, ücretler, sermaye gelirleri, taşınabilir ve taşınamaz varlıklar ve gayrimaddi hakların kiralanması ile spekülatif kazançlar, tekrarlanan özellikteki nafaka ve idame ödemeleri vb. gelirler ile diğer gelirler olarak sayılmıştır. Sağlık sigortaları ve kasa tazminatları, işsizlik sigortası ödemeleri, çocuk yardımları, eğitim ve sanatsal amaçlı burslar istisna kapsamındadır[386].

Federal Almanya vergi sisteminin meydana getirilmesi ile ilgili olarak, 1995 yılında Federal Maliye Bakanlığı organizasyon yapısında gerçekleştirilmeye başlayan değişiklikler 2000'li yıllarda vergi sistemindeki reformlarla devam etmiş ve 2001 yılının sonunda eyaletlerin orta düzeyli yönetimlerinin başına atamalarla ilişkili olarak Anayasa değişikliği de bu kapsamda gerçekleştirilmiştir. *"Çağdaş Devlet-Çağdaş Yönetim"* programına paralel şekilde, *"geleceğin güvence altına alınması için değişim"* olarak ifade edilen reform çalışmaları kapsamında Temmuz 2000'de

[385]OECD, Personal, ss. 73-74, 81.
[386]Cemil Rakıcı, **Vergi Adaleti Açısından Türk Gelir Vergisi'nin Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Temmuz 2002, ss. 79-80.

kabul edilmiş *"Vergi Reformu 2000"* ile 2005 yılına kadar vergi mükellefleri üzerindeki vergi yükü kademeli şekilde indirilmiştir. Vergi reform paketi ile istihdamın sürekliliği ve artırılması amaçlanmış; ayrıca vergi mükelleflerinin vergiye gönüllü uyumlarının sağlanması hedeflenmiştir. Almanya, reel GSYİH açısından İngiltere ve Fransa ile karşılaştırıldığında 1998-2005 yılları arasında en düşük gelişmeyi gösterdiği için Almanya'daki olumsuz gelişmeler açısından *"Gündem 2010"* reform paketi yürürlüğe konularak; çalışanlar ve iş yerleri üzerindeki vergi yükünün sağlanan vergi indirimleri vasıtasıyla sağlanması ve vergi kaçıranlarla vergi ahlakı arasında bir illiyet bağı kurulması ile hem vergi indirimlerinin hem de ekonomik büyümenin birlikte sağlanabileceği ifade edilmiştir[387]. Almanya federal gelir idaresi, bölge gelir idareleri ile işbirliği içinde olan vergilendirme süreçlerini ve prosedürlerini tespit etmekte ve bu süreçleri uyumlaştırmaktadır[388].

B. Avusturya

Avusturya GVK'nda gelir unsurları; tarım ve ormancılık gelirleri, serbest meslek gelirleri, ticari kazançlar, ücretler, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer belirlenmemiş gelirler olmak üzere 7 başlıkta toplanmıştır. Sayılan bu gelir unsurlarının içine girmeyen gelir vergiye tabi değildir[389].

Avusturya'da uygulanan gelir vergisi sisteminde 1989 yılına kadar marjinal ve ortalama gelir vergisi oranları giderek artmış ve karmaşık ve düzgün olmayan bir vergi yapısı ile birlikte vergide artan oranlılığın önemli düzeye gelmesine yol açmıştır. 1988 vergi reformu, 1966 yılından beri yönetimde bulunan ilk Büyük Koalisyon tarafından tasarlanmış ve 1989 yılında yürürlüğe girmiş ve tüm gelir grupları açısından ortalama ve marjinal vergi oranlarında önemli bir düşüş meydana getirmiştir. 1989 yılından beri Avusturya'da ortalama ve marjinal vergi oranları sabit bir düzeyde seyretmiş, marjinal ve ortalama vergi oranları arasındaki boşlukların daralması nedeniyle vergi sistemi daha az artan oranlı hale gelmiştir. 1989 yılındaki

[387]İsmail Can, "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, ss. 81-83.
[388]Keramettin Tezcan, Adnan Gerçek ve Mustafa Ali Sarılı, "OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, 2006, s. 106.
[389]Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, s. 187.

gelişmelere paralel şekilde ücret vergisinin kapsamlı bir gelir vergisi olduğunun varsayılması nedeniyle Avusturya'da 1999 yılından sonra vergi gelirlerinde ve vergi oranlarında önemli ölçüde düşüş yaşanmıştır. 1993 yılında Avusturya gelir vergisi sisteminde önemli bir yapısal reform gerçekleştirilmiş ve Avusturya ikili gelir vergisi sistemine geçmiştir. Bunun sonucu olarak, 1993-1994 döneminden bu yana banka mevduatlarından elde edilen faiz gelirleri ile bireylere ve tüzel kişiliği haiz olmayan adi ortaklıklara ödenen karpayları-temettüler başlangıçta % 22 olarak belirlenen 1997 yılında ise % 25 olarak tespit edilen nispi olarak nihai bir stopaja tabi tutulmaktadır. 1994 yılında nihai stopajın kapsamı yerli şirketlerin hisse senetlerinin dağıtılan karlarını içerecek şekilde genişletilmiş ve bu gelir vergisi yükümlülüğünün yerini almıştır. 2005 yılında kurumlar vergisi oranı % 34'ten % 25'e düşürüldüğü için dağıtılmış kar payları üzerindeki efektif vergi oranının miktarı yaklaşık olarak % 44'tür[390].

C. Belçika

Belçika'da Anayasa'nın 170. md.'si vergiler ile ilgilidir. Madde kapsamında; devlet yararına alınan vergilerin ancak kanunla konulacağı, toplulukların ve bölgelerin yararına alınan vergilerin ancak bir kararnameyle konulacağı, bir eyaletin sadece Eyalet Konseyi'nin kararıyla vergi veya harç koyabileceği ve kentsel bölgelerin, topluluk federasyonunun ve toplulukların, Konsey kararı olmaksızın vergi koyamayacağı veya mali yükümlülük getiremeyeceği hükme bağlanmıştır. 171. md.'sinde ise; devlet, topluluk ya da bölge yararına konulan vergilerin yıllık olarak onaylanacağı ve söz konusu onayın her yıl yenilenmediği takdirde, vergileri belirleyen kuralların bir yıl yürürlükte kalacağı belirtilmiştir. Anayasanın 172. md.'si imtiyazları düzenlemiş ve vergilendirme hususunda imtiyaz tanınamayacağı hükmolunmuştur. Belçika Anayasası, 173. md.'de vergilendirmenin amacının; *"şehirlerin, denizden kazanılmış arazilerin, kanalizasyon sistemlerinin haricinde ve kanunlarla hariç tutulan durumlarda; sadece devletin, topluluğun ve bölgenin*

[390]Margit Schratzenstaller ve Andreas Wagener, "The Austrian Income Tax Tariff, 1955-2006", **Empirica**, Cilt: 36, Sayı: 3, 2009, ss. 310-312.

kentsel bölge ve topluluk federasyonuna ya da topluluk yararına kullanılmak üzere vatandaşlardan vergi alınabileceği" düzenlenmiştir[391].

Belçika GVK'nda gelir unsurları; menkul mal gelirleri, gayrimenkul mal gelirleri, ticari kar, serbest meslek kazancı, ücret ve emeklilik gelirinde meydana gelen kazanılmış gelirler ve diğer gelirler şeklinde sıralanmıştır[392].

D. Çek Cumhuriyeti

1992 yılında kabul edilen Çek Cumhuriyeti Anayasası'nın 3. md.'sinde *"Temel Haklar ve Özgürlükler Sözleşmesi Çek Cumhuriyeti Anayasal düzeninin bir parçasıdır"* denilerek vergi ve harçların yalnızca kanuna dayalı olarak toplanacağı düzenlenmiştir[393].

1993 yılında Çekoslovakya üniter devleti bölünmeden önce Çek ekonomisi planlı ekonomi sisteminden piyasa ekonomisine geçişini gerçekleştirmiştir. Çek Cumhuriyeti'nde mali reformlar 1993 yılında başlamış ve yeni vergi sistemi AB modeline yakın şekilde tasarlanmıştır. Çek vergi sistemi, ağırlıklı olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, özel tüketim vergisi, emlak vergisi, yol vergisi, veraset ve intikal vergisi ile diğer küçük çaplı vergilerden meydana gelmektedir. 1993 yılını izleyen yıllarda vergi sistemi tekrar tekrar düzenlemeye tabi olmuş; ancak dolaysız vergilendirme ve KDV alanlarında büyük bir gelişme yaşanmamıştır. Toplam gelirdeki paylaşımda en büyük paya sahip unsur 1998-2005 döneminde % 44 civarında seyreden sosyal güvenlik katkı paylarıdır. Çek vergi sisteminde, sosyal güvenlik katkı payları bireyler ve kurumlar üzerine uygulanan en önemli vergi yükümlülüğüdür. Çek Cumhuriyeti'nde uygulanan sosyal güvenlik katkı payları hem OECD üyesi ülkeler arasında hem de dünyada en yüksek konumdadır. Gelir vergisine sosyal güvenlik katkı payları eklendiğinde emek gelirleri üzerinde çok yüksek vergi oranlarının ortaya çıkmasına neden olan olumsuz sonuçlar meydana gelmektedir. Bu durum işgücü piyasasında bozulmalar meydana getirmekte, kayıtdışı

[391]Beynam, ss. 52-53.
[392]Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, s. 187.
[393]TBMM, **Bazı Ülke Anayasalarındaki Ekonomik ve Mali Hükümler**, Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Merkezi, Kasım 2011, https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/anayasada_ekonomik_ve_mali_hukumler.pdf, (16.05.2013), s. 26.

ekonomi açısından fırsatlar doğurmakta ve özellikle yeni AB ülkeleri gibi ülkelerle karşılaştırıldığında rekabet dezavantajı meydana getirmektedir. Çek Cumhuriyeti'nin gelir vergisi dört vergi dilimine ve bazı indirimlere sahip artan oranlı bir yapısı bulunan bir gelir vergisi sistemidir. Gelir vergisi oranları % 15 ila % 32 arasında değişmekte; fakat gelir vergisi mükelleflerinin yarıdan fazlası düşük vergi indirimlerine girdikleri için ortalama efektif vergi oranı % 10'dan yüksek değildir. Enflasyonun son 20 yıl içinde oldukça yüksek düzeylerde seyretmesine rağmen gelir vergisi yapısı *"mali sürüklenme (fiscal drag)"* için tam olarak dengelenmemiştir. Çek kurumlar vergisi 1993 yılında yürürlüğe konulmuş ve AB modeline yakın şekilde tasarlanmıştır. 1998 yılında kurumlar vergisinden elde edilen gelirler GSYİH'nın % 3,7'si ve toplam vergi gelirlerinin % 17'si olarak gerçekleştirilmiştir. 1999 yılına kadar kurumlar vergisi oranı % 35 olarak uygulanmış; 2000 yılından başlayarak ise % 31 düz bir oran uygulanmıştır. Diğer yandan, Çek Cumhuriyeti'nde son yıllarda düşük vergi oranları uygulayan diğer yeni AB üyesi ülkeler ile daha iyi rekabet edilebilmesi için 2004 yılında kurumlar vergisi oranı % 28'e, 2006'da ise % 24'e indirilmiştir[394].

E. Fransa

Fransa GVK'nda vergiye tabi gelirin tanımı yapılmamış ve gayrimenkul sermaye iratları, ticari ve sınai kazançlar, serbest meslek kazançları ve diğer gelir unsurlarına girmeyen ticari olmayan faaliyet kazançları, zirai kazançlar, ücretler, aile şirketi yöneticilerinin gelirleri, menkul sermaye iratları ve belirli sermaye kazançları şeklinde 8 ayrı gelir unsuru sayılmıştır[395].

Fransa'da 1990'lı yılların başlarında vergi istisnası ya da vergi oranı indirimi ve hızlandırıcı amortisman vasıtasıyla yatırımlar teşvik edilmiştir. Fransa'da hızlandırılmış amortismanın bir şekli olan beklenen amortisman sisteminin uygulanması 1983 yılında başlamıştır[396].

---

[394]Simone Pellegrino, "The Czech Republic", **Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members**, (Ed. Luigi Bernardi, Mark W. S. Chandler ve Luca Gandullia), 1. Edition, Routledge Studies in the Modern World Economy No: 51, Routledge: Taylor and Francis Group, New York: USA, 2005, ss. 101-102.

[395]Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, s. 188.

[396]Ziyaettin Bildirici, **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1989, s. 52.

Fransa, oldukça yüksek vergi oranlarıyla OECD ülkeleri grubuna dahil bir ülkedir. Son dönemde Fransız hükümetleri, vergi sisteminin büyüme, istihdam ve ekonomik bozucu etkilerini azaltan bazı vergi reformları üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğunu fark etmişlerdir. Buna göre uygulanacak bir gelir vergisi reformu ilk olarak ücretlerdeki sapmaları azaltmaya çalışmalı ve ayrıca sosyal güvenlik uygulamalarını da gözden geçirmelidir. 1990'lı yılların sonlarından itibaren, birçok AB üyesi ülke vergi oranlarını indirmek, istihdam teşvikleri ile fırsatlarını artırmak ve verimliliği yükseltmek açısından yükselme eğilimindeki gelirlerden yararlanmışlardır. Örneğin, sosyal güvenlik payları ve kişisel gelir vergisi açısından kesintiler için Fransa başlıca adaylardandır. Bu durum her ne kadar dar gelirlilerin üzerinde belirgin bir etki meydana getirse de emek üzerindeki vergi baskısında daha az miktarda bir azalışa karşılık gelmiştir. Nüfusun yaşlanması, vergi reformlarının yokluğunda ileri yaştakilerin emekli aylıkları ve sağlık üzerine yapılan harcamalarını yükseltecektir. Örneğin, Fransa'da 2050 yılına kadar % 4'ün üzerinde artması düşünülen emekli aylığı harcamasının GSYİH'ya oranı göz önüne alındığında AB ülkeleri için bunun mali sonuçları önem arz edebilecektir. Kazanılmış gelir vergisi indirimi ya da çocuk bakım harcamaları açısından gerçekleştirilen bir vergi indirimi Fransa'da uygulamaya konulmuş ve bu alanda uygulamalar artırılmıştır. Fransa, son yıllarda genel gelir vergisi indirimini yükseltmiş ve bu şekilde en düşük nitelikli çalışanların gelirlerini vergiden muaf tutmuştur. Bunun yanı sıra, işsizliği azaltmak için iş haricinde elde edilen faydalara sağlanan vergi imtiyazlarının bir kısmını yürürlükten kaldırmış ve işsizlik sigortası olmayanlara yapılan yardımlar ya da vergi indirimleri için bir artan oranlı devre-dışı plan başlatmıştır. Fransa'da 1999'dan bu yana temel gelir desteğine hak kazanan bireylere bir iş buluncaya kadar kirada oturdukları dairelerin üzerine konulan vergiler için geçici muafiyet sağlanmıştır. 2001'de uygulamasına başlanan ve vergi sistemi yoluyla sağlanan istihdam ödülünün 10 milyon kadar kişiye fayda sağlayabildiği ifade edilmektedir[397].

[397]Ahmet Tekin, "OECD Ülkelerinde Vergi Reformu Çalışmaları (ABD ve Fransa Karşılaştırması)", **Mali Pusula**, Yıl: 4, Sayı: 45, 2008, ss. 35-36.

F. Güney Kore

Güney Kore'de vergi sistemi OECD üyesi ülkeler arasında vergi baskısının en az hissedildiği bir sistem olma özelliği taşımaktadır. Toplam vergi gelirlerinin GSYİH'daki oranı % 27 civarındadır. Güney Kore'de düşük vergi yükü nispeten küçük bir kamu sektörünü yansıtmakta ve aynı zamanda birçok OECD üyesi ülkede mevcut olan sosyal güvenlik ağının eksikliğini göstermektedir. Bununla birlikte, diğer düşük gelirli OECD üyesi ülkelerle karşılaştırıldığında Güney Kore'deki vergi yükü ortalama civarında çıkmaktadır. Güney Kore'de vergi/GSYİH oranı son 30 yıl içinde yavaş bir şekilde artmıştır. Vergi yükündeki artışın büyük kısmı 1990'lı yıllar boyunca meydana gelmiş ve sosyal güvenlik katkı payları ile emlak vergilerinin artırılmasıyla kişisel gelirlerdeki yüksek büyüme oranlarını yansıtmıştır. Son 30 yılda, Güney Kore'de vergi sistemi diğer OECD ülkelerine benzer doğrultuda gelişmiştir. Özellikle, vergi tabanlarının genişletilmesi ve vergi oranlarının düşürülmesi suretiyle vergilendirmenin saptırıcı etkilerinin azaltılması sağlanmıştır. Fakat yine de bazı koşullar hala, eşitliğin-adaletin, etkinliğin-verimliliğin ve yeniden dağıtımın gerçekleşmesini engellemeye devam etmekte ve ayrıca sistemi oldukça karmaşık hale getirmektedir[398].

G. Japonya

Japonya'da gelir vergisi yalnızca şahsi geliri vergilendirmekte, kurumlar vergisi ise kurum kazançlarından alınmaktadır. Japon gelir vergisinde 1 Ocak-31 Aralık arasındaki dönem takvim yılı olarak kabul edilirken; Japonya'da mali yıl yani bütçe yılı ise 1 Nisan-31 Mart arasındaki dönemdir. Gelir vergisi prensip olarak beyanname usulüne dayanmakta ise de, stopaj usulü kolaylığından ötürü benimsenmiştir. Gerçekte, stopaj usulünden elde edilen hasılat, beyanname usulünden elde edilen hasılatı oldukça aşmaktadır. Japonya'da gelir vergisi ilke olarak gerçek kişilerden alınmakta ve vergi mükellefleri; mukim, geçici mukim ve gayrimukim olmak üzere 3 kategoriye ayrılmışlardır. Mukim, bir yıldan fazla bir süre

[398]Lidia Ceriani, "South Korea", **Tax Systems and Tax Reforms in South and East Asia**, (Ed. Luigi Bernardi, Angela Fraschini ve Parthasarathi Shome), 1. Edition, Routledge International Studies in Money and Banking No: 34, Routledge: Taylor and Francis Group, New York: USA, 2006, s. 236.

Japonya'da ikamet eden kişi olarak tanımlanırken; geçici mukim, Japonya'da devamlı oturmaya niyeti olmayan ve beş yıldan fazla bir müddet Japonya'da ikamet etmemiş olan gerçek kişi olarak ifade edilmekte; gayrimukim ise, Japonya'da ikamet edinmemiş kişileri belirtmektedir. Mukim vergi mükellefi, herhangi bir ülkede, herhangi bir kaynaktan elde ettiği bütün gelirleri itibariyle; geçici mukim ise, Japonya dahilinde elde ettiği ve Japonya haricinde kazanılıp Japonya'da ödenen ya da Japonya'ya transfer edilen gelirlerinden sorumludur. Japonya'da ikamet etmemekle birlikte daimi bir tesise sahip olanlar Japonya dahilinde elde ettikleri gelirlerin tümünden *"üniter gelir vergisine"* tabi iken; Japonya'da oturmayan ve devamlı bir tesise sahip olmayanlar ise ticari faaliyet veya mülk edinmelerinden ötürü *"üniter gelir vergisine"*, Japonya dahilinde diğer gelir çeşitlerini elde etmekten ötürü ise *"sedüler gelir vergisine"* tabidirler[399].

Japonya'da bir bireyin vergiye tabi geliri; kabul edilen indirimler yapıldıktan sonra vergilendirilen gelir olarak tanımlanmakta ve faiz gelirleri, karpayları-temettü gelirleri, gayrimenkul gelirleri, ticari gelirler, maaşlar ve ücretler gibi emek gelirleri, kira gelirleri, emeklilik gelirleri, sermaye gelirleri, kereste gelirleri, arızi gelirler ve diğer gelirler vb. unsurlardan meydana gelmektedir. Vergiye tabi gelirin ana unsuru ücret geliridir. Ücret geliri ise; maaş, prim, ikramiye, en az geçim indirimi, denizaşırı ikramiyeler veya hizmetçi tahsisi, çocuk eğitimi tahsisi, hizmet tahsisi, tıbbi tahsisat, döviz tahsisi, hisse senedi opsiyonları ve diğer ekonomik çıkarlardan meydana gelmektedir. Ücret geliri aslen nakit ödemelerden meydana gelse de, vergiye tabi gelire mevzuat gereği muaf tutulmadıkça, para ile temsil edilebilen menfaatler de girebilmektedir[400].

H. İngiltere

İngiltere GVK'na göre toplam gelir vergiye tabi tutulmaktadır. Toplam gelir, yabancı ülkeler dahil tüm kaynaklardan elde edilen ve ilgili bulunan vergi kanunu ile vergiye tabi tutulan gelirlerin toplamıdır. İngiltere'de de diğer OECD üyesi ülkelerde olduğu gibi, tam mükellefiyete tabi kişilerin bütün gelirleri vergilendirilmektedir.

[399]Ayşe Günay, "Japonya'nın Genel Ekonomik Yapısı ve Japon Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 162, 2002, s. 139.
[400]Zeynep Arıkan, "Japon Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 211, 2006, ss. 106-107.

Vergilendirilebilir gelirler; İngiltere'deki gayrimenkullerden elde edilen kira ve diğer gelirler, İngiltere, İrlanda ve diğer devletler tarafından çıkartılan menkul kıymetlerin İngiltere'de ödenen faizleri, faiz dahil diğer yatırım gelirleri ve ticari kazançlar, ücret ve emekli gelirleri ile İngiltere'de mukim olan şirketlerin dağıttıkları karpayları-temettülerden meydana gelmektedir[401].

İ. İrlanda

İrlanda GVK'nda vergiye tabi gelir; ticari faaliyetlerden, bir işverene tabi olarak çalışmadan ve yatırımlardan elde edilen gelirlerden meydana gelmektedir. Bahis ve oyun gelirleri, burslar, tazminatlar ve sosyal güvenlik kurumlarından elde edilen faydalar vb. bazı gelir unsurları ise vergilendirme kapsamı dışında tutulmuştur[402].

J. İspanya

İspanya'da 1990'lı yılların başlarında gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yeni aldığı arazi dışındaki sabit kıymetlerin % 15'i mükelleflerin gelir veya kurumlar vergileri vasıtasıyla kredilendirilmiştir[403]. İspanya'da gelir vergisi tarifesi artan oranlıdır. Hesaplanan toplam safi gelire değişen bir artan oranlı tarife uygulanmaktadır[404].

2011 Kasım ayında seçilen İspanyol Hükümeti kamu açığını giderebilmek için bütçeyle ilgili vergisel ve finansal acil önlemler almıştır. Bu yeni kemer sıkma önlemleri ile 1 Ocak 2012 tarihinden geçerli olmak üzere vergi oranları arttırılmıştır. 2012 ve 2013 yılları için kişisel gelir vergisine ek bir vergi kabul edilerek ek verginin oranı ilk gelir diliminde % 0,75 olmak üzere, gelir düzeyi 300.000,20 Euro ve üstü için % 7 olacak şekilde değişmiştir. Tasarruflar için ek bir vergi getirilerek İspanya

[401]Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, s. 186.
[402]Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, s. 184.
[403]Bildirici, s. 53.
[404]Sacit Önen, "Gelişmekte Olan Ülkelerde KOBİ'lerin Vergilendirilmesi Sorunu-II", **Yaklaşım**, Sayı: 89, 2000, ss. 18, 20.

mukimi vergi mükellefleri için bu oran % 19'dan % 21'e çıkarılmıştır. Diğer stopaj vergi oranları değiştirilerek mutat mesken iktisabında indirim yapılmıştır[405].

K. İtalya

İtalya'da vergi sistemi oldukça karmaşık bir yapıdadır. Vergi sistemini meydana getiren çok sayıda farklı vergi, resim ve harçlar bulunmaktadır. Vergi kanunlarının birçoğu kararnamelerle getirilen hükümlerden oluşmaktadır. İtalya vergi sistemi içinde yer alan dolaylı ve dolaysız vergiler; ulusal düzeyde uygulanan, bölgesel düzeyde uygulanan ve yerel düzeyde uygulanan dolaylı ve dolaysız vergiler olmak üzere 3 şekilde ele alınmaktadır. Ulusal vergilerin kapsamında; gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, tescil harcı, veraset ve intikal vergisi, damga vergisi, tapu harcı ve taşımacılık vergisi ifade edilebilmektedir. Bölgesel vergilerin kapsamına; üretim faktörleri üzerinden alınan bölgesel vergi, sigorta primi ve yerel gelir vergisi dahil edilmektedir. Yerel vergilerin kapsamında ise; emlak vergisi, eğlence vergisi, işgaliye harcı ve park vergisi ele alınabilmektedir[406].

L. İzlanda

İzlanda'da Anayasa vergilendirmenin sınırlarını çizmiştir. Buna göre; İzlanda Anayasa'sının 40. md.'sinde *"kanun haricinde; vergi konulamaz, değiştirilemez ve kaldırılamaz"* denilmektedir. Kanunla yetki verilmedikçe; devlet borçlandırılamaz, devlete ait herhangi bir gayrimenkul satılamaz, kullanılamaz ve herhangi bir şekilde elden çıkarılamaz. Aynı şekilde 41. md.'de, *"bütçede ya da ek bütçede yer almadıkça hiçbir harcamanın yapılamayacağı"*; 42. md.'de ise, *"devletin gelir ve giderlerine ilişkin bir raporu da içeren izleyen mali yıla ait bütçe kanun tasarısının Meclis'in her olağan oturumuna sunulacağı"* ifade edilmektedir. Anayasanın 43. ve 44. md.'leri ise, *"kamu kurumlarının ve idari organlarının mali hesaplarının,*

[405]Gelir İdaresi Başkanlığı, "Dolaysız Vergiler: İspanya Kamu Açığının Üstesinden Gelmek İçin Vergi Önlemleri Alıyor", **Vergilendirme/Taxation Bülteni**, Sayı: 2012/2, Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, 2012, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation2.pdf, (10.03.2013), ss. 17-18.

[406]İbrahim Organ, **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar/Çözüm Önerileri**, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.: Baran Ofset, Ankara, Ocak 2008, s. 77.

kanunda belirtildiği gibi Meclis tarafından ya da Meclis'in gözetimi altında gerçekleştirilen denetime tabi olduğu ve Mecliste üç okuma aşaması tamamlanana kadar kanun tasarısının Meclisten geçirilemeyeceği" belirtilmektedir[407].

M. Lüksemburg

Lüksemburg GVK'na göre vergiye tabi gelir; ticari kazançlar, zirai ve orman kazançları, serbest meslek kazançları, bir işverene tabi çalışarak elde edilen gelirler, emeklilik gelirleri, sermayeden elde edilen gelirler, kira ve leasing gelirleri ile arızi kazançlar ve özel nitelikli değer artış kazançları vb. çeşitli gelirlerden meydana gelmektedir[408].

N. Macaristan

Macaristan GVK'nda gelir; bir gerçek kişinin her ne şekilde olursa olsun kazanç ve iratları şeklinde tanımlanmıştır. Farklı gelir unsurları açısından farklı matrah hesaplama usulleri bulunmakta ve gelir unsurları; serbest meslek kazançları, ücretler, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer gelirler olarak sıralanmıştır[409].

O. Meksika

Meksika'da vergi sistemi uzun ve tamamlanmamış bir reform sürecinin sonucunu göstermektedir. Son 35 yıl içinde, Meksika, ekonomisinin gelişmesine ve uluslararası ekonomik düzenlemeler ile uyumlu olan vergi sisteminin etkinlik-verimlilik, tarafsızlık, rekabet ve eşitlik-adalet hedeflerine uyumu sağlamaya yönelik önemli düzenlemelere maruz kalmıştır. Bu hedeflerin bazıları başarılı olsa da, vergi oranı hala sosyal ve altyapı ihtiyaçlarını karşılamak için yeterli değildir. Meksika'da genel vergi sistemi tam mükellef bireyler açısından global ve dünya çapında gelir matrahı uygulamaktadır. Bu nedenle, vergiye tabi gelir her türden gerçekleşmiş

[407]Beynam, s.22.
[408]Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, ss. 184-185.
[409]Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, s. 188.

gelirler, nakdi ya da ayni gelirler, maaş ve ücretlerden tahakkuk eden gelirler, ortaklıklar veya şahıs işletmesi yoluyla elde edilen ticari kazançlar, sermaye kazançları, faizler, döviz kuru dalgalanma kazançları, kiralar, karpayları-temmettüler ve diğer gelir kaynakları olmak üzere oldukça çeşitli gelir unsurlarını içermektedir[410].

P. Portekiz

Portekiz GVK'nda; bir kişinin bir yıl içinde elde ettiği gelirlerinin tamamı mali anlamda gelir olarak sayılmıştır. Gelir unsurları ise; işverene tabi ücret gelirleri, kendi kendine ücret gelirleri, ticari kazançlar, zirai kazançlar, yatırım gelirleri, gayrimenkul gelirleri, emeklilik gelirleri, sermaye kazançları ile spor karşılaşmalarında elde edilen ödüller, piyango ve oyun kazançları ve diğer bazı karşılaşmalardan elde edilen gelirler vb. diğer gelirler olarak 9 çeşit sayılmıştır[411].

Q. Türkiye

Türkiye'de 2000 yılı öncesinde GVK'nda yapılan en kapsamlı değişiklik 4369 sayılı Kanun'la 1998 yılında gerçekleştirilmiştir. 4369 sayılı Kanun'un kapsamı genel hatlarıyla[412]:

- *"VUK'nda vergi cezalarına ilişkin hükümlerin tamamen değiştirilmesi,*
- *Kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları ile kaçakçılığa teşebbüs cezalarının kaldırılması ve yerine vergi ziyaı cezasının getirilmesi,*
- *Hürriyeti bağlayıcı cezayı getiren fiillerin "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlıklı maddede yeniden tanımlanması,*
- *Vergi kanunlarında ilk kez sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgenin tanımının yapılması,*
- *Vergi mükellefine iade edilmesi gereken vergilerin, belirli şartlar altında üç ay içinde iadesi gerçekleşmezse tecil faizi oranında faizi ile birlikte red ve iade edilmesi,*
- *GVK'nda gelirin tanımının değiştirilmesi,*
- *Bu değişikliği müteakiben vatandaşların bir yıl içindeki harcamaları ile tasarruflarının tamamı GVK'nda sayılan 6 gelir unsuru ile ilişkilendirilemediği, kanunlarda istisna edilmediği, veraset ve intikal*

[410]Daniel Alvarez, "Mexico", **Tax Systems and Tax Reforms in Latin America**, (Ed. Luigi Bernardi, Alberto Barreix, Anna Marenzi ve Paola Profeta), 1. Edition, Routledge International Studies in Money and Banking No: 45, Routledge: Taylor and Francis Group, New York: USA, 2008, ss. 244, 249.

[411]Maliye Hesap Uzmanları Vakfı, s. 183.

[412]Genç Osman Yaraşlı, **Türkiye'de Vergi Reformu**, 1. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, Ankara, Mayıs 2005, ss. 29-30.

vergisinin kapsamına girmediği ve belirli bir tutarı aştığı takdirde kaynağına ve konusuna bakılmaksızın vergiye tabi diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilmesi,

- *GVK'nda gelirin tespitinde kaynak teorisinden safi-net artış kuramına geçilmesi,*
- *Vergi oranlarının indirilmesi,*
- *Ticari, zirai ve serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde götürü usulünün kaldırılarak, yerine ticari ve mesleki kazançlarda basit usulde vergilendirme esasının getirilmesi,*
- *Zirai kazançlarda hem küçük çiftçi muaflığının hem de götürü gider usulünün kaldırılması,*
- *Zirai kazançlarda, GVK'nda belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşmayan vergi mükelleflerinin zirai kazançlarının vergi tevkifatı suretiyle vergilendirilmesi,*
- *Zirai kazançlarda, GVK'nda belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerini aşan vergi mükelleflerinin zirai kazançlarının gerçek usulde vergiye tabi tutulması,*
- *Aile reisi beyanının kaldırılması,*
- *Vergi güvenlik önlemlerinden asgari zirai vergi, asgari zirai kazanç ve hayat standardı esasının kaldırılması,*
- *Vergi beyannamesi verme ve ödeme zamanlarının kazanç türleri itibarıyla farklılaştırılması,*
- *Faiz ve faiz benzeri iratların vergiye tabi tutulmasında geçici maddeler vasıtasıyla düzenlenmekte olan endeksleme yönteminin sürekli hale getirilmesi."*

4369 sayılı Kanun'un başta gelirin geniş anlamda tanımlanmasına ilişkin maddeleri ile diğer birçok maddesinin yürürlüğü 11.08.1999 tarih ve 4444 sayılı Kanun'la 2003 yılına ertelenmiş ve daha sonra bu maddeler uygulamaya girmeden yürürlükten kaldırılmıştır[413].

Türkiye'de vergi sisteminin daha etkin hale getirilmesi ve basitleştirilebilmesi amacıyla gelir ve kurumlar vergisi oranları indirilmiş, istisna ve muafiyetlerin kapsamı daraltılmış, özel tüketim vergisi uygulamaya konulmuş, yatırım araçları üzerindeki farklı vergilendirme uygulamaları ortadan kaldırılmış, kamu maliyesindeki gelişmelerden de faydalanılarak gelir vergisinde ve bazı sektörlerde KDV'nde indirim gerçekleştirilmiş ve mali kesim üzerindeki aracılık maliyetleri azaltılmış ve bunun yanı sıra, gelir idaresinin yeniden yapılandırılması gerçekleştirilmiştir[414].

[413]Yaraşlı, s. 30.
[414]Resmi Gazete, "Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)", Sayı: 26215, Mükerrer, 1 Temmuz 2006, s. 18.

R. Yunanistan

Yunanistan'da 1990'lı yılların başlarında uygulanan vergiler, hasılattan fayda sağlayan idareler açısından; hasılatı devlete ait olan vergi ve resimler ile hasılatı mahalli idarelere ve bazı kurumlara ait olan vergi, resim ve paylar olmak üzere iki grupta ele alınmıştır. Gelir vergisinde verginin konusu; bir önceki vergilendirme döneminde tüm kaynaklardan elde edilen gelirlerden, bunların gerçekleştirilmesi için yapılan giderlerin düşülmesinden sonra kalan toplam safi geliri oluşturmuştur. Tabiyeti ve ikametgahı veya oturma yeri ne olursa olsun, Yunanistan'da gelir elde eden tüm gerçek kişiler gelir vergisine tabi tutulmuştur. İkametgahı Yunanistan'da olan tüm gerçek kişiler yabancı ülkelerde elde ettikleri gelirler üzerinden aynı biçimde vergiye tabi olmuştur. Yabancı ülkelerde yerleşmiş olanlar ise Yunanistan'da elde ettikleri gelir üzerinden yerleşik kişilere benzer şekilde vergiye tabi olmuşlardır. Aile gelirinin beyanında eşler, her biri kendi gelirine karşılık gelen vergiyi ödemekten sorumlu olup üzerinde vergileri ayrı ayrı hesaplanan müşterek beyanname vererek beyanda bulunmuşlardır. Ekonomik olarak kocaya bağlı bir teşebbüsten doğmuş ya da eşler arasındaki bir şahıs ortaklığından kaynaklanmış gelir, kocanın gelirine eklenmiş ve 18 yaşından küçük çocukların geliri, babanın gelirine, baba yoksa annenin gelirine ilave edilmiştir[415].

Yunanistan vergi sisteminde vergiler gelir, tüketim ve servet üzerinden alınan vergiler olmak üzere üçlü tasnife tabi tutulmaktadır. Yunanistan'da gelir vergisi, geliri net olarak tanımlamamıştır. Bu yüzden elde edilen gelirlerin tümü istisnalar haricinde ilke olarak gelir vergisinin konusuna girmektedir. Bir takvim yılı içinde elde edilen gelirlerin farklı ölçülerde vergiye tabi tutulabilmesi için 6 gelir unsuru sayılmıştır. Bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kaynaklardan sağlanan gelirlerdir. Yunanistan'da gelir vergisi artan oranlı bir vergidir[416].

[415]Metin Ergin, "Yunan Vergi Uygulaması", **Maliye Dergisi**, Sayı: 94, Mayıs-Haziran 1989, ss. 4-5.
[416]Ahmet Karaaslan ve Abdullah Burhan Bahçe, "Yunanistan'ın Ekonomik, Hukuki, Siyasi Yapısı ve Yunanistan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 19, 2007, s. 14.

VII. KUTU GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI: Hollanda Örneği

Sedüler ve ikili gelir vergisi sisteminin farklı bir uygulama türü olan kutu gelir vergisi sistemini uygulayan tek ülke olarak Hollanda bulunmaktadır.

Hollanda'da uygulama alanı bulan *"kutu sistemi (box system)"*, 2001 GVK ile uygulamaya konulmuş ve OECD ülkeleri arasında Finlandiya, Norveç ve İsveç'in haricinde tam ikili gelir vergisi sistemine en yakın sistemdir. Kutu sisteminin amaçları; vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi matrahlarının genişletilmesidir[417]. Tablo 14'deki kutu sistemine göre; 1 no'lu kutuda serbest meslek sahiplerinin emek ve sermaye gelirleri birlikte vergiye tabi tutularak aynı ticari kazançlarda olduğu gibi gelir vergisine tabidirler. Bunun yanı sıra, bir hissedar (aynı zamanda ilişkili kişiler) küçük bir kısmı halka açık şirketlerin ödenmiş hisselerinin en az % 5'ini elinde bulunduruyor ise hakim hissedar olarak kabul edilmektedir. 2 no'lu kutuya göre nominal vergi oranı % 25'tir; ancak % 35 oranındaki kurumlar vergisinin kümülasyonu ile birlikte karların dağıtılacağı zamana bağlı olarak efektif vergi oranları artmaktadır. 3 no'lu kutuda ise 17.600 Euro (çiftler için 35.200 Euro)'luk temel servet muafiyetinin hesaba katılması ile efektif vergi oranları daha düşük hale gelmektedir. 4 no'lu kutuda oran % 35 olarak belirtilmiş iken 22,686 Euro'ya kadar olan karlar için oran % 30 olarak uygulanmaktadır. Diğer yandan 4 ve 5 no'lu kutulara Hollanda GVK'nda değinilmemiştir[418].

[417]OECD, Personal, s. 81.
[418]Sijbren Cnossen ve Lans Bovenberg, "Fundamental Tax Reform in the Netherlands", **International Tax and Public Finance**, Cilt: 8, Sayı: 4, 2001, s. 473.

Tablo 14: Hollanda'da Uygulanan Kutu Sistemi

Kutular/Vergi Oranları	Emek Geliri	Sermaye Geliri
Kutu 1 (Gerçek Kişiler)		
• % 32,35, % 37,6, % 42, % 52 • 1576 Euro Genel Vergi Kredisi • 803 Euro'ya Kadar Kazanılmış Gelir Vergisi İndirimi • Çocuklar, Çocuğu Yalnız Başına Büyüten Ebeveynler ve Yaşlılar İçin Sağlanan Diğer Vergi Kredileri	• Ücretler, Maaşlar • Serbest Meslek Erbabının Emek Gelirleri • Küçük Bir Kısmı Halka Açık Şirketlerde Yönetici-Hissedarların Karineler Yoluyla Belirlenen Gelirleri • Emekli Aylıkları, Sosyal Güvenlik Yardımları • Diğer Emek Gelirleri	• Serbest Meslek Erbabının Sermaye Getirisi • Sahibi Tarafından Kullanılan Konut Üzerine Uygulanan Emsal Kira Bedeli Eksi İpotek Faizi • Hakim Hissedarlar Tarafından Konulan ve Küçük Bir Kısmı Halka Açık Şirketlerin Emrine Hazır Bulundurulan Varlıklar Üzerindeki Faiz, Kira Geliri ve Sermaye Kazançları
Kutu 2 (Hakim Hissedarlar)		
• % 25	• Küçük Bir Kısmı Halka Açık Şirketlerde Yönetici-Hissedarların Karineler Yoluyla Belirlenen Gelirlerini Aşan Miktardaki Emek Gelirleri	• Hakim Holding Görünümünde Olan Küçük Bir Kısmı Halka Açık Şirketlerde Dağıtılan Karlar ve Hisse Senetleri Üzerindeki Sermaye Kazançları
Kutu 3 (Kişisel Servet)		
• % 30		• Mevduat, Hisse Senedi, Tahvil ve Gayrimenkul Değerleri Üzerinden Karineler Yoluyla Belirlenen % 4'lük Getiri
Kutu 4 (Küçük Bir Kısmı Halka Açık Şirketler ve Halka Açık Anonim Ortaklıklar)		
• % 35	• Küçük Bir Kısmı Halka Açık Şirketlerde Yönetici-Hissedarların Karineler Yoluyla Belirlenen Gelirlerini Aşan Miktardaki Emek Gelirleri	• Karlar
Kutu 5 (Vergi-Dışı Tutulan Öğeler)		
• Muafiyet		• Emeklilik Fonlarının Sermaye Geliri

Kaynak: Cnossen ve Bovenberg, s. 473

VIII. TEK ORANLI GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİ UYGULAYAN ÜLKELERDE GELİR VERGİSİ REFORMLARI VE SONUÇLARI

Bu zamana kadar gerçekleştirilen değişiklikler, düzenlemeler ve reformlar neticesinde muafiyet, istisna ve indirimlerin yoğun bir biçimde uygulandığı mevcut vergi sistemi son derece karmaşık ve uygulama yönünden bozuk bir yapıya sahip iken; tek oranlı vergi sistemi ile vergi sisteminde basitlik sağlanmaktadır. Kişinin kazancına, faaliyet alanına ve işletme türüne önem verilmeksizin aynı gelire sahip tüm vergi mükelleflerine aynı oranda vergi uygulanarak eşit muamele edilirken; herhangi ekonomik, politik ve sosyal amaçlı muafiyet, istisna ve indirimlere izin verilmeyerek belirlenmiş bir kesimin faydalanabileceği özel boşluklar yok edilmekte ve bu açıdan tek oranlı vergi sistemi ile vergilendirmede eşitlik ve adalet gerçekleştirilmektedir. Çalışmayı, tasarrufu ve yatırım yapmayı destekleyerek büyümeyi ve kişi başına düşen gelirin artmasını sağladığı için tek oranlı vergi sistemi ekonomik gelişmeyi de teşvik etmektedir. Aynı zamanda açık, anlaşılabilir, uyum maliyetleri son derece düşük ve kolay uygulanabilir bir vergilendirme sistemidir[419].

Tablo 15'te tek oranlı vergi uygulayan ülkelerin uygulamaya başlama yılları ve vergi oranları gösterilmektedir. Buna göre, *"tek oranlı gelir vergisi (flat income tax)"* sistemi basitlik ve kolaylık ilkelerinden ve ihtiyaçlardan hareketle genellikle *"geçiş (transition)"* ekonomilerinde kullanım alanı bulmuş ve eski Sovyet, Çekoslovakya ve Yugoslavya ülkelerinin sıfırdan uygulama alanı buldukları için kolaylıkla adapte olup olumlu sonuçlar aldıkları bir gelir vergisi sistemidir. Estonya, Polonya, Slovak Cumhuriyeti ve Slovenya OECD üyesi ülke olarak Rusya ise OECD dışı ülke olarak tek oranlı gelir vergisi sistemini uygulamaktadırlar. Bu sistemin bir diğer özelliği; yalnızca gelir vergisi açısından değil tüm vergi sistemlerinin bu sistemde belirlendiği ve tek orana dönüldüğü bir uygulamadır. Ayrıca Polonya'nın vergi yapısı ve sistemi İsveç vergi sistemine benzer özellik gösterdiği için gereken durumlarda ikili/tek oran değişimi vergi sisteminin rahatlatılabilmesi açısından önemli avantaj sağlamaktadır.

[419]Adnan Gerçek, "ABD'de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 1999, ss. 128-131.

Tablo 15: Tek Oranlı Vergi Uygulayan Ülkeler, Uygulamaya Başlama Yılları ve Vergi Oranları

Tek Oranlı Vergilendirme Yetkisi			
Ülkeler	**Yetkinin Verildiği Yıl**	**Gelir Vergisi Oranı (%)**	**Kurumlar Vergisi Oranı (%)**
New Jersey	**1940**	**20**	**20**
Hong Kong	**1947**	**16**	**17,5**
Guernsey	**1960**	**20**	**0**
Jamaika	**1986**	**25**	**33,3**
Tuvalu Ada Cum.	**1992**	**30**	**30**
Estonya	**1994**	**21**	**0**
Litvanya	**1994**	**15**	**15**
Grenada	**1994**	**30**	**30**
Letonya	**1995**	**26**	**15**
Rusya	**2001**	**13**	**24**
Sırbistan	**2003**	**12**	**10**
Irak	**2004**	**15**	**15**
Slovakya	**2004**	**19**	**19**
Ukrayna	**2004**	**15**	**25**
Gürcistan	**2005**	**20**	**20**
Romanya	**2005**	**16**	**16**
Türkmenistan	**2005**	**10**	**20**
Trinidad ve Tobago	**2006**	**25**	**25**
Kırgızistan	**2006**	**10**	**10**
Arnavutluk	**2007**	**10**	**10**
Makedonya	**2007**	**10**	**10**
Moğolistan	**2007**	**10**	**10,25**
Karadağ	**2007**	**9**	**9**
Kazakistan	**2007**	**10**	**15**
Pridnestrovie	**2007**	**10**	**0**
Mauritius	**2007**	**15**	**15**
Bulgaristan	**2008**	**10**	**10**
Çek Cumhuriyeti	**2008**	**15**	**19**
Timor Leste	**2008**	**10**	**10**
Bosna Hersek	**2009**	**10**	**10**
Beyaz Rusya	**2009**	**12**	**24**
Belize	**2009**	**25**	**25**
Dağlık Karabağ	**..**	**5**	**5**
Seyşeller	**2010**	**15**	**35**
Paraguay	**2010**	**10**	**10**
Macaristan	**2011**	**16**	**10**
Abhazya	**..**	**10**	**18**
(..) Yetkinin verildiği yıl bulunamamıştır.			

Kaynak: Alvin Rabushka, "Flat Tax Countries and Jurisdictions September 2010", **Flat Tax**, Eylül 2010, http://flattaxes.blogspot.com/2010/09/flat-tax-countries-and-jurisdictions.html, (02.04.2013).

A. Estonya

Estonya'da piyasa ekonomisine geçişte mali alanda reform önceliği, yeni bir vergi sisteminin meydana getirilmesi olmuştur. Sovyet dönemi vergi gelirlerinin kaynağı önemli ölçüde devlet teşebbüslerinin kontrolündeydi. Yeni bir vergi sisteminin oluşturulması nitelikli ve eğitimli personel ve iyi tanımlanmış ve tasarlanmış vergi ile ilgili hukuki altyapının oluşturulmasına ihtiyaç duymuştur. Halkın yeni vergilere karşı gönüllü uyumunun bulunması ve politik istikrarın yeni düzenlenen vergi yönetiminin etkinliğine-verimliliğine ilişkin olarak; Estonya, geçiş ekonomileri arasında vergi reformu açısından başarılı olabilmiş bir ülkedir[420].

B. Polonya

Polonya Anayasası'nın 216. md.'si; *"kamusal amaçlara tahsis edilmiş mali kaynakların kanunla belirtildiği gibi toplanıp harcanacağı, Hazine, Polonya Ulusal Bankası veya diğer kamu tüzel kişileri tarafından mal ve hisse senetlerinin alımı, satımı ve ipotek edilmesinin; ayrıca piyasaya tahvil ve bono sürülmesinin kanunda belirtilen ilke ve usullere uygun olarak yapılması gerektiği, tekellerin kanunla kurulacağı, borçlanma sözleşmesinin, devlet tarafından verilen garanti ve mali kefaletlerin kanunda belirtilen ilkeler ve usuller çerçevesinde yapılması zorunluluğu, ulusal kamu borcunun, GSYİH'nın beşte üçünü aşmasına neden olacak borçlanma sözleşmelerine, garantilere ve mali kefaletlere izin verilmediği ve yıllık GSYİH'nın ve ulusal kamu borcunun değerinin hesaplanmasında kullanılacak yöntemlerin kanunla belirlenmesi gerektiği"* hükme bağlanmıştır. Anayasa'nın 217. md.'sine göre; *"vergi ve diğer mali yükümlülüklerin konulması, vergiye tabi kişi ve konuların, vergilendirme oranlarının belirlenmesi, vergi indirimleri ve affına ilişkin ilkeler ile vergiden muaf mükellef kategorilerinin belirlenmesinin kanunla gerçekleşeceği"* belirtilmiştir[421].

[420]Süreyya Sakınç, **Geçiş Ekonomileri ve Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinde Ekonomik Reformlar**, Emek Matbaacılık ve Yayıncılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Manisa, Nisan 2005, ss. 82-83

[421]Beynam, s. 33.

C. Slovak Cumhuriyeti

Slovakya'da ücretli çalışanlar, serbest çalışanlar ve sermaye sahipleri vb. şahsi mükellefler gelir vergisi ödemekle sorumlu tutulmuştur. İkametgahı Slovak Cumhuriyeti'nde olanlar hem Slovakya'da hem de yurtdışında elde etmiş oldukları gelirler üzerinden vergi vermek durumundadırlar. İkametgahı Slovakya'da bulunmayan; ancak burada gelir elde edenler de mükellef olarak belirlenmiştir. Sosyal güvenlik katkı payları, hükümetin yapmış olduğu sosyal yardımlar ve emeklilik tasarrufları vergiye tabi gelirden indirilebilmektedir. Slovakya'da gelir vergisi oranı % 19'dur. Slovakya'da vergi tevkifatı gelir vergisinin bir parçası olarak; faiz, kazanç ve yatırımlardan elde edilen diğer gelirler, faiz, ikramiye ve diğer şekillerde tahvil ile benzeri menkul kıymetlerden gelen kazançlar, şans oyunları vb. oyunlardan nakit olarak kazanılan ödüller, ek emeklilik tasarruf planından kazanılan gelirler, belirli bir yaşa ulaşıldığı için sigorta poliçesinin ödemesi vb. Slovak Cumhuriyeti toprakları üzerindeki kaynaklardan elde edilen gelirler üzerinden vergi tevkifatı yapılmaktadır[422].

D. Slovenya

Slovenya'da gelir vergisi, vatandaşlarının tüm dünyada elde ettikleri gelirler üzerinden alınmaktadır. Slovenya vatandaşı olmayan; ancak Slovenya'da gelir elde edenler de vergi mükellefidir. Slovenya GVK'nda şu gelir unsurları vergiden muaf tutulmuştur[423]:

- *"Askeri yardımlar, maluliyet yardımları, sosyal yardımlar, giderlerin ödenmesi ve eğitim yardımları vb. yerel bütçeden veya devlet bütçesinden ödenen belirli yan ödemeler,*
- *Slovenya'da belirli basamakta bulunan asgari ücrete kadar olan burslar,*
- *Hasar tazminatları,*
- *AB kuruluşlarında çalışan mukimlerin gelirleri,*
- *Slovenya'da çalışan yerleşik olmayan diplomatların gelirleri,*
- *Gayrimukimlerin sermaye kazançları,*
- *Belirli tarımsal ve çevresel yardımlar,*
- *Belirli zararların işçilere geri ödenmesi, sivil toplum örgütleri için çalışan gönüllüler ve bazı diğer şahıslar."*

[422]Baykul, s. 109.
[423]Baykul, ss. 111-112.

Slovenya'da emeklilik ve maluliyet sigortası fonu tarafından ödenen emeklilik maaşları ve diğer ödemeler için vergi kredisi alınan emeklilik maaşının % 13'üne eşittir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİ VE REFORMUNUN OECD ÜYESİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRILMASI VE GELİR VERGİSİ SİSTEMİNE İLİŞKİN SİMÜLASYON ANALİZİ

Gelir vergisi sistemi ve reformu açısından değişen ulusal veya uluslararası, ekonomik ya da siyasal nedenler büyük öneme sahiptir. Değişen şartlara uyum sağlayabilen bir gelir vergisi sistemi tasarlanması vergi mükellefinden, vergi idaresine, politik karar alıcıdan parlamentoya kadar tüm kesimler tarafından genel kabul gören bir yaklaşımdır.

Bu çerçevede çalışmanın bu bölümünde öncelikle Türkiye ve OECD verileri karşılaştırılacak ve ortak veya zıt yönler; eksik ya da fazla uygulamalar ortaya konulmaya çalışılacaktır.

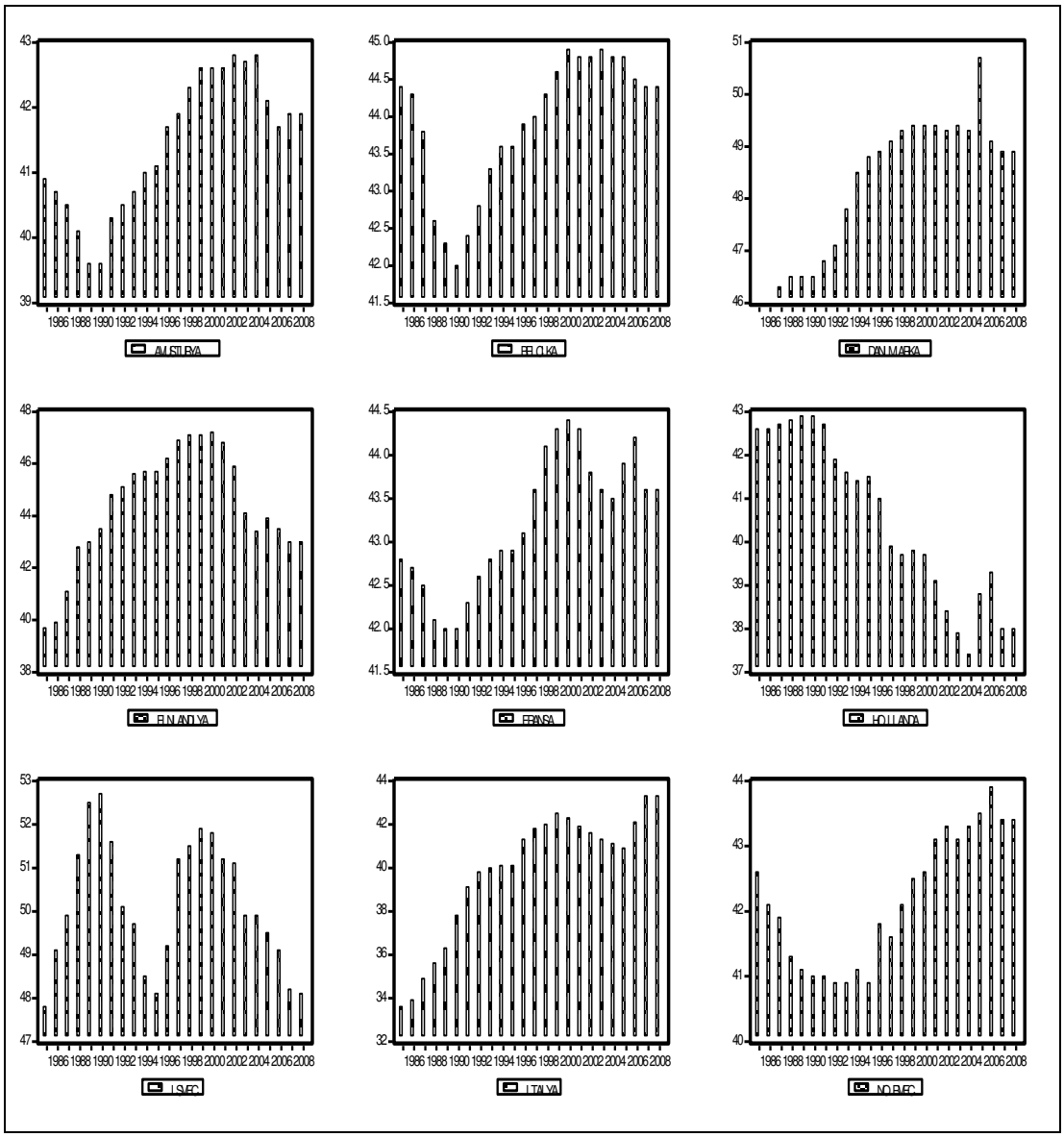
I. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİ VE OECD ÜYESİ ÜLKELERLE KARŞILAŞTIRMA

Şekil 17-20, 1985-2010 dönemine ilişkin olarak; OECD üyesi ülkelerin GSYİH'ya oranla toplam vergi gelirlerinin düzeyini göstermektedir. Veri seti; OECD Gelir İstatistikleri 1965-2009'dan elde edilen toplam vergi gelirlerinden, gelir ve kazançlar üzerinden alınan vergilerden elde edilen gelirlerden ve mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerden elde edilen gelirlerden oluşmaktadır. Bu oranlar; vergi gelirlerinin piyasa fiyatlarıyla GSYİH'ya oranla belirtilmesi suretiyle hesaplanmıştır. Vergi oranları, ülkeler arasında epeyce çeşitlilik göstermektedir. Bunun en önemli nedeni, ülkelerin zaman sürecinde gösterdikleri gelişmeler ve dönüşümlerden kaynaklanmaktadır.

Şekil 17'de yer alan ülkeler sırasıyla Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İsveç, İtalya ve Norveç'tir. Bu ülkelerin ortak özelliği 1985-2010 yılları arasında toplam vergi hasılatlarının GSYİH'ya oranla % 40-55 arası olmasıdır. 2007 yılında, AB üyesi olan Danimarka ve İsveç'in vergi oranları GSYİH'ya oranla % 45 olarak gerçekleşmiştir. 1985-2010 ortalamaları ise Avusturya (% 41,5), Belçika (% 43,9), Danimarka (% 48,3), Finlandiya (% 43,4), Fransa

(% 43,2), Hollanda (% 40,5), İsveç (% 50,2), İtalya (% 39,9) ve Norveç (% 42,2) olarak gerçekleşmiştir.

Şekil 17: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 40-55)

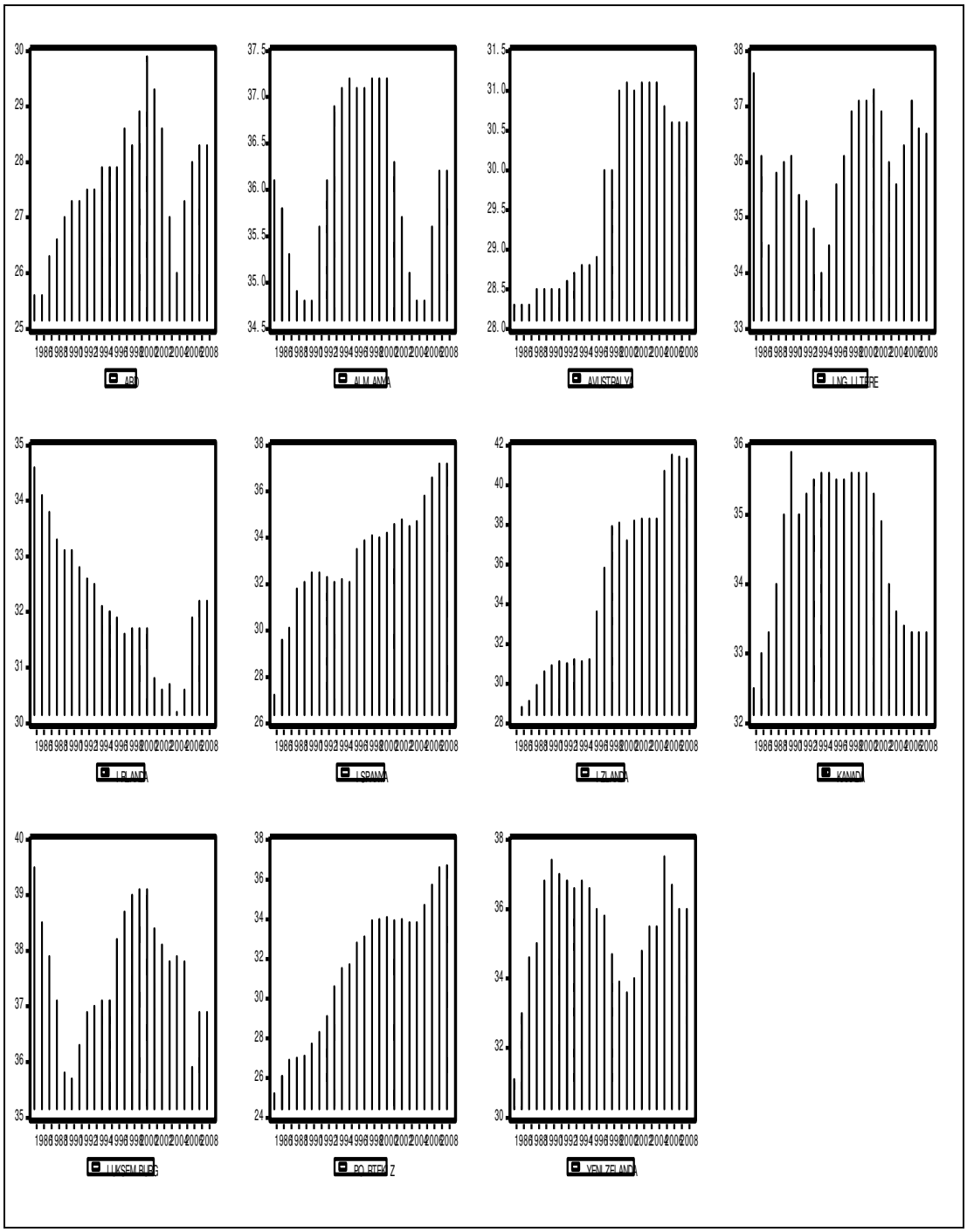


Kaynak: OECD, **Revenue Statistics 2010,** OECD Publishing, Paris, Aralık 2010, http://dx.doi.org/10.1787/rev_stats-2010-en-fr, (21.12.2011)'deki bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 18'de yer alan ülkeler sırasıyla ABD, Almanya, Avustralya, İngiltere, İrlanda, İspanya, İzlanda, Kanada, Lüksemburg, Portekiz ve Yeni Zelanda'dır. Bu ülkelerin ortak özelliği ise; 1985-2010 yılları arasında toplam vergi hasılatlarının

GSYİH'ya oranla % 25-40 arasında olmasıdır. Bu ülkelere ilişkin vergi oranları ortalamaları ABD (% 27,6), Almanya (% 36), Avustralya (% 29,7), İngiltere (% 36,1), İrlanda (% 32,2), İspanya (% 33,3), Kanada (% 34,6), Lüksemburg (% 37,6), Portekiz (% 31,6) ve Yeni Zelanda (% 35,5) olarak gerçekleşmiştir.

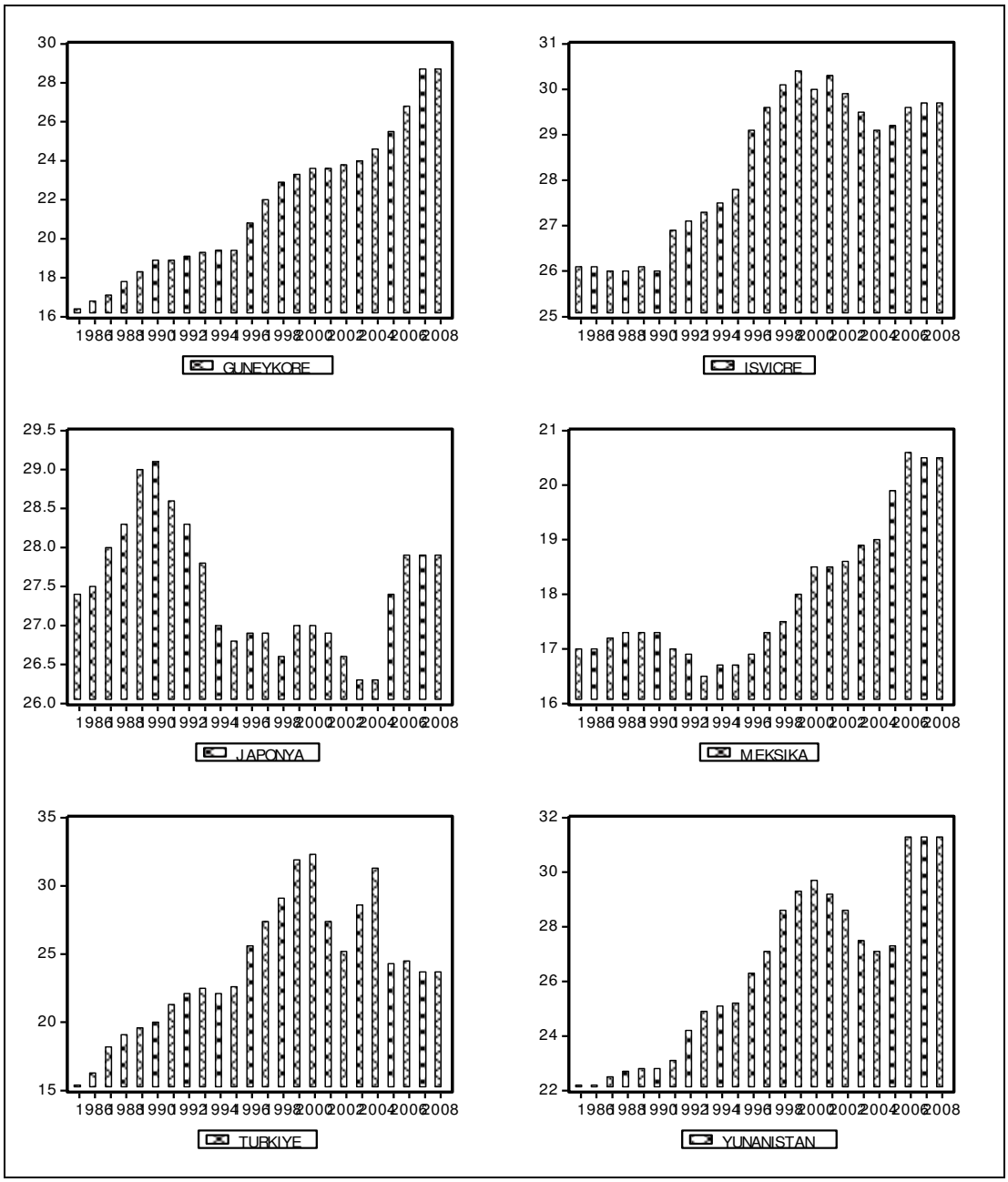
Şekil 18: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 25-40)



Kaynak: OECD, Revenue Statistics 2010'daki bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

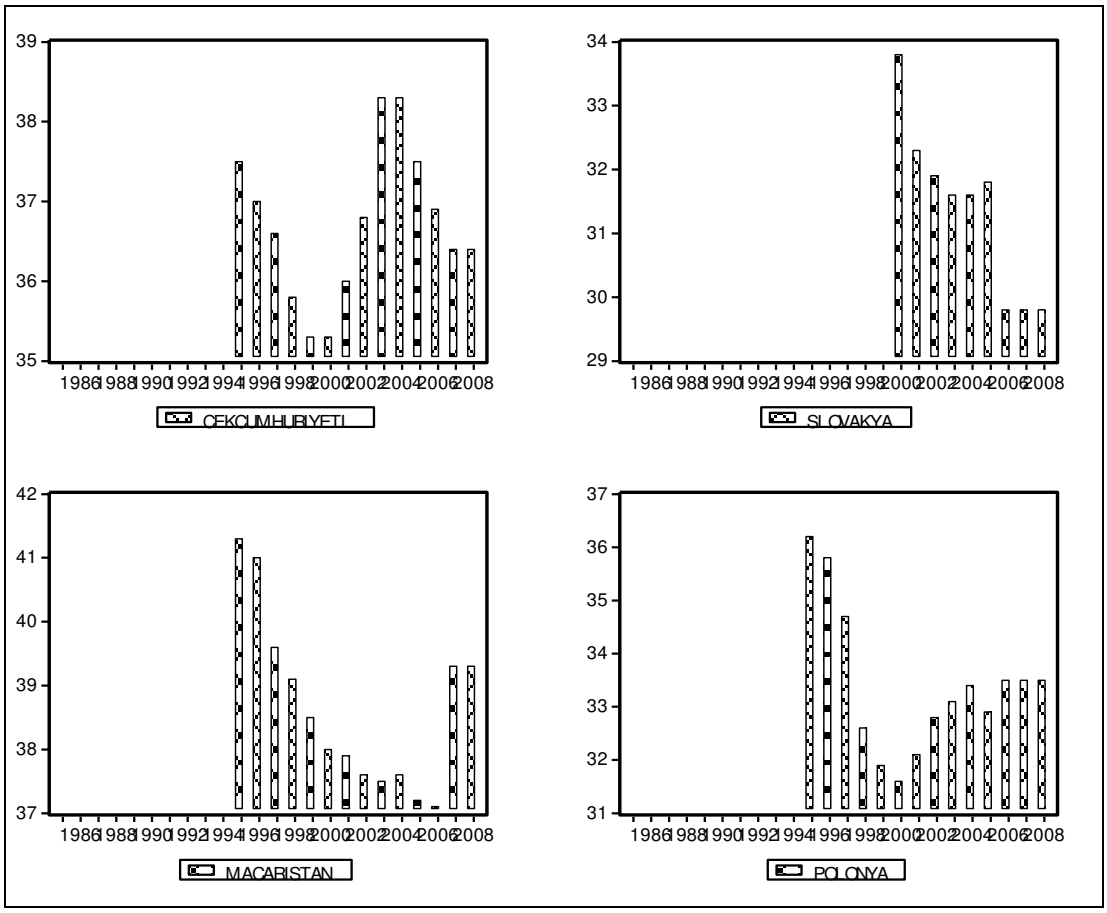
Şekil 19'da yer alan ülkeler sırasıyla Güney Kore, İsviçre, Japonya, Meksika, Türkiye ve Yunanistan'dır. Bu ülkelerin ortak özelliği ise; 1985-2010 yılları arasında toplam vergi hasılatlarının GSYİH'ya oranla % 15-30 arasında olmasıdır. 1985-2010 ortalaması Güney Kore (% 21,7), İsviçre (% 28,2), Japonya (% 27,5), Meksika (% 18), Türkiye (% 23,9) ve Yunanistan (% 26,3) olarak gerçekleşmiştir.

Şekil 19: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 15-30)



Kaynak: OECD, Revenue Statistics 2010'daki bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 20: OECD Üyesi Ülkelerde Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'ya oranla % 30-40)



Kaynak: OECD, Revenue Statistics 2010'daki bilgilerden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 20'de yer alan ülkeler sırasıyla Çek Cumhuriyeti, Slovakya, Macaristan ve Polonya'dır. Bu ülkeler geçiş ekonomileri oldukları için mevcut verileri Çek Cumhuriyeti, Macaristan ve Polonya için 1995 yılı sonrasına ait olup Slovakya için ise 2000 yılı sonrasına aittir. Bu ülkelerin ortak özelliği ise; 1995-2010 yılları arasında toplam vergi hasılatlarının GSYİH'ya oranla % 30-40 arasında olmasıdır. 2007 yılına ilişkin olarak, vergi oranlarındaki azalışlar, % 1-2 oranında gerçekleşirken; vergi oranının % 2 ile en azaldığı ülke Slovakya olmuştur. 1995-2010 ortalamaları Çek Cumhuriyeti (% 36,7), Macaristan (% 38,6), Polonya (% 33,4) ve Slovakya (% 31,4) olarak gerçekleşmiştir.

II. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ SİSTEMİNİN GEREKSİNİMLERİ

Türkiye'de çağdaş anlamda Gelir Vergisi uygulaması 1949 vergi reformu ile başlamıştır. Bu reformdan sonra 1960 yılında, 1980-1982 döneminde ve daha sonra 1998-1999 yıllarında 4369 sayılı Kanun ile 13 vergi kanununda değişiklik yapılmıştır. Ancak yapılan değişiklikler ve eklerle vergi kanunları yamalı bohça gibi günü kurtarmaya yönelik olmuştur. Vergi kanunları; Gelir, Kurumlar, Vergi Usul Kanunları olarak birbirini destekleyen ve çelişkiler içermeyen Ticaret Kanunu ile Borçlar Kanunu'na paralel içerikli çağdaş vergi düzeni içinde olmalıdır. GVK'nun hızla gelişen ve küreselleşen dünyanın ekonomik, ticari, endüstriyel, sosyal şartlarına ve uluslararası vergi prensiplerine uygun olarak hazırlanması gerekmektedir[424].

Tablo 16: Türkiye'de 1950-2013 Yılları Arasında Uygulanan Gelir Vergisi Tarifeleri

Yıllar	Gelir Vergisi Dilim Sayıları	Gelir Vergisi Minimum Vergi Oranları	Gelir Vergisi Üst Marjinal Vergi Oranları
1950-1957	7	15	45
1958-1961	10	15	60
1962	7	10	70
1963-1980	10	10	68
1981-1985	6	40	75
1986-1993	6	25	50
1994-1998	7	25	55
1999-2004	6	20	45
2005	5	20	40
2006-2013	4	15	35

Kaynak: Çelikkaya, Dual, s. 53.

Tablo 16, Türkiye'de 1950-2013 yılları arasında uygulanan gelir vergisi tarifelerine ilişkin olarak karşılaştırma imkanı sunmaktadır. Tablo'da yer alan veriler ücret ve maaşlar dışında tutulan tarifeyi içermektedir. Buna göre, özellikle 1980 yılından itibaren vergi oranlarının düşürülmesiyle birlikte vergi dilimlerinin sayısı da miktar olarak azalmıştır. 1980 yılında 10 dilim mevcut iken 2013 yılında 4 gelir vergisi dilimi kullanılmaktadır. 1994-1998 uygulamasında 01.07.1998-31.12.1998

[424]Fikret Balaban, "T.B.M.M. Komisyonlarından Geçen Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Neden 2008 Yılına Ertelendi?", 09.06.2007, http://www.portorama.net/content/view/46/98/, (11.03.2008).

tarihleri arasında ücretler ve maaşlar ilk oran % 20 ve son oran % 45 olmak üzere ayrı bir vergi tarifesine tabi tutulmuştur. Bu kural 1999-2005 yılları arasında devam ettirilmiş ve nominal tarife oranları % 5 oranında azaltılmıştır. Ücret ve maaşların ayrı vergiye tabi tutulması uygulamasına 2006 yılında son verilmiştir. 2006 yılından bu yana üçüncü ve dördüncü gelir diliminde % 7 ve % 8'lik bir artış gerçekleşmiştir[425].

Türkiye'de 2005 yılında dolaysız vergilerin toplam vergi içindeki payı azalırken; dolaylı vergilerin toplam vergi içindeki payı % 70'lere kadar çıkmıştır. İşsizlik oranının yüksek olduğu durumda, ekonomi açısından dolaysız vergiler daha uygunken; mükelleflerin ödeme gücünü dikkate almadığı için dolaylı vergiler adil görülmemekte ve yüksek dolaylı vergilerin vergi kaçakçılığını teşvik ettiği ifade edilmektedir. Diğer yandan, kayıtdışı ekonominin büyüklüğü nedeniyle dolaylı vergilerin takibi daha kolaydır ve uluslararası rekabette dolaylı vergiler daha üstün duruma gelmektedir. Dolaylı vergi-dolaysız vergi dengesinin dolaylı vergilerin lehine bozulması Türk vergi sisteminin önemli sorunlarından biri olarak görülmektedir[426].

Türkiye'de genel olarak bakıldığında yapılan vergi indirimlerinin ticari manada olumlu yansımalarının olduğu algısı, toplum içinde yaygın şekilde ifade edilmektedir. Ancak yapılan vergi sistemi değişikliklerinde vatandaşların hiç görüşünün alınmadığı, özellikle politikacıların, büyük firmaların ve baskı grupları ile medyanın etkisinin ve baskısının olduğu hususunda toplumda yaygın bir kanı oluşmuştur. Toplumun büyük bir kesimi vergi bilincini arttırıcı çalışmaları yetersiz ve etkinsiz bulmaktadır. Toplum içinde vergi bilincini etkileyen faktörlerin başında adil bir vergi reformu olduğu görülmektedir. Bu faktörü ise, toplumun eğitim düzeyinin yükseltilmesi, daha şeffaf ve hesap verebilir bir devlet yönetimi ile toplumun gelir seviyesinin artırılması izlemektedir[427].

---

[425]Çelikkaya, Dual, s. 53.

[426]Nurettin Bilici, "Dolaylı-Dolaysız Vergiler Dengesi (Veya Dengesizliği)", **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, (Ed. Nihat Falay, Mehmet Şahin ve Ahmet Kesik), 1. Baskı, Ekonomi Kitapları Dizisi: 23, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Sözkesen Matbaacılık, Ankara, Şubat 2006, ss. 195, 204-206.

[427]E. Figen Altuğ ve diğerleri, **Türkiye'de Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması**, İstanbul Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi Proje No: 3709, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 134, Tor Ofset San. ve Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 2010, ss. 76-77.

Türkiye'nin vergi sistemi değerlendirmeye tabi tutulduğunda; mükelleflerin vergiye yönelik olarak gönüllü uyumlarının düşük olduğu ve kayıtdışı ekonominin boyutlarının giderek arttığı gözlemlenmektedir. Bu çerçevede, vergi gelirlerini artırmak açısından mevcut vergi mükelleflerine ek vergi yükü getirmeden vergi gelirlerini artırmanın yolunu bulmak gerekmektedir. Bu hususta verilebilecek öneriler; vergi mükellefi tabanının genişletilmesi, mükelleflerin vergilerin kullanıldıkları alanlar hakkında bilgilendirilmesi, meydana getirilecek olan tanıtım kampanyaları vasıtasıyla vergi mükelleflerinin vergiye bakış açısının değiştirilmesi, bireylere küçük yaşlardan itibaren verilecek eğitimler suretiyle vergi ödemenin öneminin mükelleflere benimsetilmesi, etkin bir denetim mekanizmasının oluşturulması ve hem önleyici hem de caydırıcı bir ödüllendirme ve cezalandırma mekanizmasının oluşturulması biçiminde sıralanabilmektedir[428].

Türk vergi sistemi temel politika ve hedeflere uygun olarak yeniden yapılanma sürecinde olup, bu süreç bir strateji çerçevesinde ve belirli ilkeler doğrultusunda sürdürülmektedir. Vergi sisteminin yeniden yapılandırılmasında; ekonomik ve sosyal politikalarla ve piyasa mekanizması ile uyumlu olması, vergi güvenliğini güçlendirmek suretiyle ekonominin kayıtlılık düzeyinin artırılmasına hizmet etmesi, verginin tabana yayılması suretiyle vergi oranlarının zamanla düşürülmesine imkan sağlaması, uluslararası eğilimlere uygun olarak günümüz ihtiyaçlarına cevap verebilmesi ve vergilendirmede adalet ve eşitliğe uygun olması gerekmektedir. Türk gelir vergisi sistemi beyan esasına dayanmakta olup, bu durum mükellefler tarafından beyan edilen gelirlerin gerçeğe uygunluğunun kontrolünü gerektirmektedir. Ancak tüm mükelleflerin hesaplarının sıkça incelenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, vergileme tekniği gereği bir takım vergi güvenlik müesseselerine başvurulması, beyan esasına dayanan vergi sistemlerinin temel özelliğini teşkil etmektedir[429].

[428]Gelir İdaresi Başkanlığı, **Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması: Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı** (Elif Tuay ve İnci Güvenç tarafından Doç. Dr. Reyhan Bilgiç ve Doç. Dr. H. Canan Sümer'e ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Yüksek Lisans Programı Stajı kapsamında teslim edilmiştir), Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Ankara, Kasım 2007, s. 143.

[429]TÜRMOB, http://www.turmob.org.tr/mevzuat/tasari/101-1339.doc, (02.05.2007), s. 4.

III. TÜRK GELİR VERGİSİ İÇİN YAPILAN SİMÜLASYON ANALİZİNİN FAYDALARI

Bir modelin esası ya bazı gerçek nesnelerin basitleştirilmiş bir temsili olmakta ya da belirli ve muhtemelen kısıtlı bir amaca hizmet eden fiziksel bir durum olmaktadır. Davranışları yöneten pek çok etkileşim unsurları ile ilişkili fiziksel sistemler oldukça karmaşıktır. Tam sistem davranışının anlaşılabilmesi sistemin kurulabilmesine ve üzerinde kontrollü deneyler yapılabilmesine bağlı bulunmaktadır. Bu şekilde, sistem parametreleri tarafından etkilenen davranış yöntemi ile ampirik yaklaşım elde edilebilmekte ve bu deneysel yöntemin temeli haline gelmektedir. Bununla birlikte, doğrusal olmayan bir sistemde ise *"birlikte yapılan iki değişikliğin etkisi ayrı ayrı yapılan değişikliklerin toplamından oldukça farklı çıkmaktadır."* Böylece parametrelerin tam olası aralığı üzerinde güvenilir davranış tahminlerinin sağlanabilmesi yoluyla yeterli bilgi elde edilebilmesi mümkün olabilmektedir. Bu nedenle deneysel yaklaşıma alternatif olarak matematiksel bir modelin kurulması daha cazip hale gelebilmekte ve daha elzem olabilmektedir[430].

A. Modelleme ve Simülasyon Kavramları

Modelleme faaliyetleri iki ana sınıfa ayrılabilmektedir: İlki fiziğin en iyi kavranmasını sağlayan ve sayıların sonlu hassas temsil sayılarının tam değerini sayısal yöntemlerle hesaplamaya çalışan fiziksel ve kimyasal modellemedir. İkincisi ise, etkilerin boyutlarını ve çıktıların özelliklerini hesaplamak için ayrıntılı ve kesin doğruluk yerine gerçeğin benzetimi yöntemiyle gerçek ve hassas dinamiklerin basit ilişkiler vasıtasıyla tahmini modellemesidir. Modelleme ve programlama arasındaki fark; simülasyonun hem stokastik-olasılıksal hem de evrimsel unsurlar içerebilmesi ve simülasyonların bünyesinde ayrılmaz bir parça olarak *"kısmi diferensiyel denklem (partial differential equation)"* işlem motoru bulunmasıdır. Yine de genellikle simülasyon programları kullanıcı tanımlı programlama içermektedir[431].

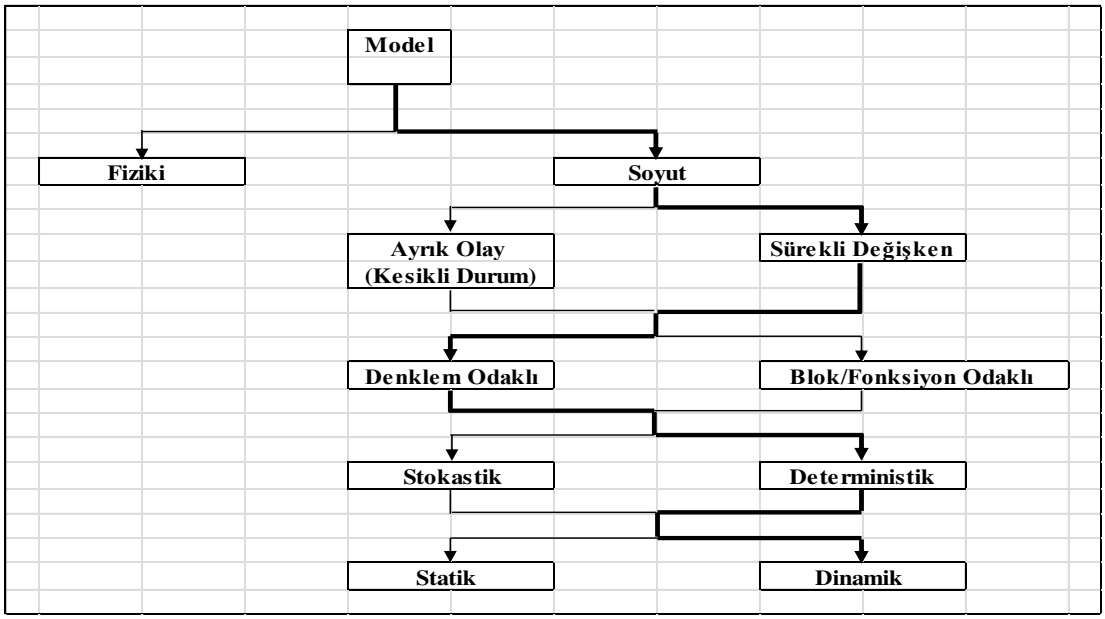
---

[430]Michael M. Woolfson ve Geoffrey J. Pert, **An Introduction to Computer Simulation**, 1. Edition, Oxford University Press, New York: USA, 1999, ss. 1-3.

[431]William B. J. Zimmerman, "Introduction to FEMLAB", **Process Modelling and Simulation with Finite Element Methods**, (Ed. Ardeshir Guran, Michael J. Cloud ve William B. J. Zimmerman),

Şekil 21'de model yapısına ilişkin hiyerarşi ifade edilmektedir. Buna göre, en geniş anlamıyla modellerin fiziki ve soyut olmak üzere iki türü bulunmaktadır. Fiziki modeller; *"görüntüsel (iconic)"* veya *"çoğaltma-yineleme modeli (replica model)"* olarak da ifade edilebilmekte ve geliştirme çalışmaları vb. birçok sanayinin belirli ve özel amaçlar için çoğaltma modellerinin yapımını ve testini gerçekleştirdikleri görülmektedir. Diğer yandan bir sistemin kavramsal yada matematiksel modeli gerçekliğin tasvir edilmesi için bir soyutlamadır. Gerçek bir sistemin davranışı hakkında modelleyicinin fikrini kelimelere dökebilmek, matematiksel ilişkiler ya da başka bir soyut tür açısından soyut modeller kullanılabilmektedir. Bu nedenle genel amaçlı bir simülasyon modeli açısından soyut modeller daha uygundur. Yani, gerçek bir sistem hakkında daha fazla bilgi edinilmesi beklenen simülasyon tasarımı matematiksel modellemedir. Bu çalışmada yapılan simülasyon açısından fiziksel modelleme hiç yer almamaktadır[432].

Şekil 21: Model Yapısının Hiyerarşisi



Kaynak: Bennett, s. 3.

Series on Stability, Vibration and Control of Systems, Series A, Cilt: 15, World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd., Singapore, 2004, s. 3.

[432]Örneğin rüzgar tüneline ulaşım için uçağın tek ulaşım aracı olduğu durumun tasarımı ve test edilmesi açısından bu tür modeller kullanılabilmektedir. Diğer bir deyişle, uçak gövdesi tasarım sürecinin bir parçası olarak uçuş ekonomisi çoğaltma modellerinin rüzgar tüneli testlerini zorunlu hale getirmektedir. Aynı zamanda kimyasal süreç endüstrilerinin de yeni bir süreç için tasarım testi yapabilmek açısından pilot bir tesis inşa etmesi gerekebilmektedir. Brian S. Bennett, **Simulation Fundamentals**, 1. Edition, Prentice Hall International Ltd., Prenctice Hall International Series in Systems and Control Engineering, Hertfordshire: U.K., 1995, ss. 2-3.

Simülasyon amaçları için soyut modellemenin iki önemli türü bulunmakta ve model davranışlarının sürekli değiştiği ve böyle bir model davranışına ilişkin özelliklere her zaman erişilebildiği durumda *"sürekli değişken (continuous variable)"* söz konusu olmaktadır. Değişikliklerin yalnızca belirli bir zaman periyodunda gerçekleştiği ve bu dönem haricindeki noktalarda modelin özelliklerinin sabit kaldığı durumda *"ayrık olay-kesikli durum (discrete event)"* meydana gelmektedir. İki tür arasındaki fark, uygulanan matematiksel modele göre belirlenmekte ve modelin niteliğini etkileyebilmektedir. Bunun yanı sıra, simülasyon alanında yapılan ilk çalışmaların hemen hemen hepsi model davranışına ilişkin beklenen kalıpları tanımlayan matematiksel ilişkileri çözmek için analog bilgisayarlar kullanan mühendislik sistem tasarımı için yapılmıştır. Analog bir bilgisayar, model formülasyonunun analog bileşenleri ile uyumlu blok odaklı bir biçimde olmasını gerektirmekte ve dijital işlemcilerin simülasyon çalışmaları için ilk kez kullanıldığı zamanlarda modelleme giriş-çıkış bağlantıları ile fonksiyonel bloklar tarafından ifade edilmekteydi. Gerçekten de, blok veya fonksiyon odaklı modelleme günümüzde hala pek çok simülasyon programı paketinde kullanılmaktadır. Tamamen fonksiyon tabanlı bir modelleme yaklaşımının dezavantajı; tipik bir tek satır matematiksel ilişki içinde bile mevcut karmaşıklığın temsili açısından çok fazla fonksiyona ihtiyaç duymasıdır. Modern ve yüksek düzeyde bilgisayar programlama dillerinin kullanımı ile kolay hale getirilmiş olan *"denklem odaklı modelleme (equation-oriented modelling)"* biçimi ise; usul kodlama tablolarında somutlaşan matematiksel ilişkilerin özdeşliklerini koruyabilmekte ve kodun tek bir satırında oldukça karmaşık bir modelleme yer alabilmektedir. Genel amaçlı simülasyon yazılımlarının pek çoğu sistematiktir ve bu nedenle denklem odaklıdır; ancak olasılıksal fonksiyonlar ve belirli doğrusal olmayan-nonlineer durumlar için blok tabanlı modelleme de kullanılabilmektedir. Modele, model yapısından farklı sistemler dahil edildiğinde çeşitli şekillerde belirsizlik ortaya çıkabilmektedir. Modelin yapısına ait belirsizliklerin ve veri özdeşleştirilmesinin göz ardı edildiği durumda deterministik yaklaşım ifade edilmektedir[433]. Belirsizliklerin modelin genel

[433]Yaklaşık olarak dört yy. önce, Isaac Newton ve diğer bilim adamları tarafından gerçek dünyanın matematiksel olarak temsilinde *"determinizm (determinism)"* tasarımı ortaya atılmıştır. Bunun bir sonucu olarak, gelecekteki olayların tabiatı gereği geçmiş bilgilerin kullanılması yoluyla açıklanabileceği ifade edilmiştir. Bilinen veya bilimsel topluluk tarafından keşfedilen matematik ve/veya fizik kanunlarına göre yıldız cisimlerinin hareketlerinin önceden belirlenmiş yörüngeler

dinamik davranışı ile karşılaştırıldığında az öneme sahip olduğu durumda alınan kararlar geçerli iken; belirsizliklerin modelin dinamiklerini etkileyecek kadar önemli durumda olmaları halinde ise göz ardı edilemeyecekleri ifade edilmektedir[434].

Simülasyon kavramının genellikle sistemlerin ve süreçlerin modellemesinde *"durağan durum (steady state)"* veya *"kararlı denge (stable equilibrium)"* koşulunu kapsayacak şekilde olması gerektiği ifade edilmektedir. Gerçekte ise, dinamik sistem modellemesinin gereken koşullarda modelleme sürecinden elde edilebilen statik ilişkileri içerebildiğidir[435].

Simülasyonlar; kullanıcıların gerçek veya varsayımsal durumları ya da doğal olayları parametreler vasıtasıyla yönlendirmesine veyahut da değiştirmesine olanak sağlayarak bu parametrelerin sistem içindeki etkilerinin hesaplandığı modellerdir. Simülasyonlar, kullanıcıların gözlem yapmasına imkan vererek başka türlü görünmez olacak süreçlerin üniteleri ile etkileşim yapmalarını sağlamaktadır. Bu tür özellikler; mali piyasalardan, nüfus artışına, siyasi karar almadan, vergi politikalarına kadar çeşitli olayların davranışlarını anlayabilmek ve tahminler yapabilmek açısından simülasyonları değerli hale getirmektedir[436].

---

izlediği varsayılmıştır. Determinizm teorisi, aynı zamanda felsefe ve diğer bilimsel alanlardan da teorik alanda destek görmüştür. Ancak, genel anlamda determinizmin doğadaki tüm sorunları çözebileceğini ifade etmek güçtür. Gerçek dünyanın tanımlanmasının basitleştirilmesi ve bu şekilde temel sorunların çözümlenmesi *"belirsizlik (uncertainty)"* ve Kaos teorisine göre konuların açıklanmasına göre daha fazla tercih edilebilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Christos H. Skiadas ve Charilaos Skiadas, **Chaotic Modelling and Simulation: Analysis of Chaotic Models, Attractors and Forms**, Chapman and Hall/CRC Press, Taylor and Francis Group LLC., Florida: USA, 2009, s. 1.

[434]Ayrık olay-kesikli durum modelleri ise insan faktörünün sistemle etkileşimini yansıtabilmektedir. Bireyler etkileşim halinde bulundukları herhangi bir sistem davranışına büyük ölçüde belirsizlik taşımaktadırlar. Bu nedenle simülasyon sistemlerinde stokastik ve deterministik etkilerin doğru bir karışımını elde edebilmek açısından insan faktörü katılımının dikkatli bir şekilde modele dahil edilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, ayrık olay-kesikli durum modellerinde meydana gelen en büyük belirsizlikler; *"gelişler-varışlar (arrivals)"*ın rastgele olduğu, işlem sürelerinin değişken olduğu ve kaynakların kullanımı için sonuçların öngörülemediği *"kuyruk-diziliş-sıralama (queuing)"* durumlarında meydana gelmektedir. Bu takdirde, stokastik veya olasılıksal modelleme unsurlarının değişkenliğin hesaba katılması gereken her noktada modele dahil edilmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Bennett, ss. 4-5.

[435]Bennett, s. 5.

[436]National Research Council, "Introduction", **Learning Science Through Computer Games and Simulations**, (Ed. Margaret A. Honey ve Margaret I. Hilton), Committee on Science Learning: Computer Games, Simulations, and Education, Board on Science Education, Division of Behavioral and Social Sciences and Education, The National Academies Press, Washington, D.C.: USA, 2011, s. 9.

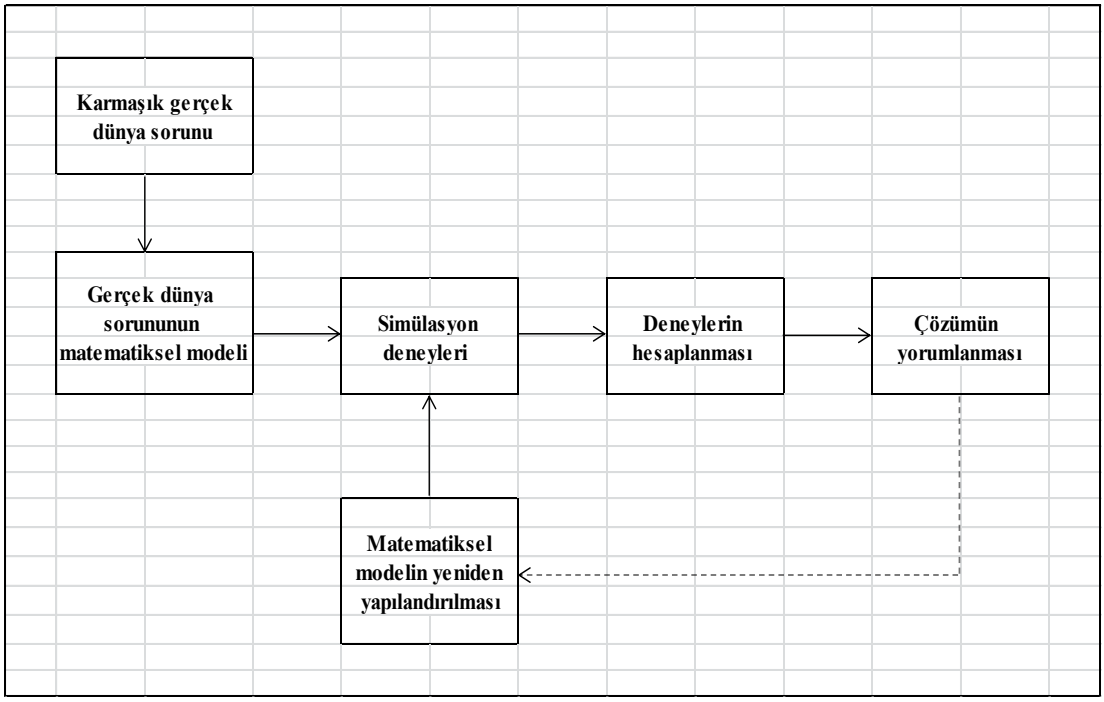
Aynı zamanda simülasyonlar; bilgisayar programı yardımı ile dinamik bir sistemin özelliklerini veren ve sonuçlarını sayısal olarak değerlendiren tekniklerdir. Bu teknikler sayesinde elde edilen sonuçlar aranan modelin karakteristiklerine ait birer tahmin olmaktadır. Simülasyon; bir yandan *"sistem üzerinde denemeler vasıtasıyla veya sistemle ilgili bir sorunun analitik çözümünü bulmak yerine sistemin modelini kurup denemelere girişmek"* manasında ifade edilebilirken diğer yandan *"sistem çekirdeği ya da gerçeğe ulaşmadan sistem faaliyetlerinin bir tasarımı"* biçiminde de tanımlanabilmektedir. Tarihsel gelişim içinde simülasyon kavramı; model örneklemesi, şans oyunu, Monte Carlo vb. çok sayıda kombinasyonları olan birden fazla kavramla aynı anlamda ifade edilmiştir[437].

Analitik yaklaşımların aksine simülasyon modelleri karmaşık sorunların modellenmesi vasıtasıyla çözümünde daha başarılı olabilmektedir. Çünkü değişkenler arasındaki etkileşim simülasyon modellerinde daha iyi gözlenmekte; fakat simülasyon tasarımı yoğun bilgisayar kullanımını gerektirmektedir. Simülasyon analizinde öncelikle ortaya atılan senaryolar ile gerçek sistemden elde edilen bilgilerin bilgisayarda geliştirilen modellere uygulanması suretiyle sayısal sonuçlara varılması amaçlanmakta; daha sonra ise yorumlama aracılığıyla sistem performansının etkinliğine ilişkin tahminlerde bulunulmaktadır[438]. Simülasyon tasarımının kavramsal yaklaşımı şekil 22'de gösterilmiştir.

[437]Tarihi simülasyon yöntemi parametrik olmayan bir yöntemdir ve geçmiş verilere dayanılması suretiyle senaryolar üretilerek oluşabilecek değişimler simüle edilmektedir. Parametrik olmayan diğer bir yöntem olan Monte Carlo simülasyon yönteminin tarihi simulasyon yönteminden farkı, senaryoların geçmiş verilere bağlı olarak değil, belli bir dağılımdan türetilmesidir. Konu ile ilgili olarak bkz. Oktay Taş ve Zeynep İltüzer, "Monte Carlo Simulasyon Yöntemi İle Riske Maruz Değerin İMKB30 Endeksi ve DİBS Portföyü Üzerinde Bir Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 2008, s. 72.

[438]H. Ahmet Akdeniz ve Bülent Tatar, "Havalimanında Kuyruk Simülasyonu: İzmir-Gaziemir Adnan Menderes Havalimanı Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 3, 2010, ss. 5-6.

Şekil 22: Simülasyon Tasarımına Kavramsal Yaklaşım



Kaynak: Akdeniz ve Tatar, s. 6.

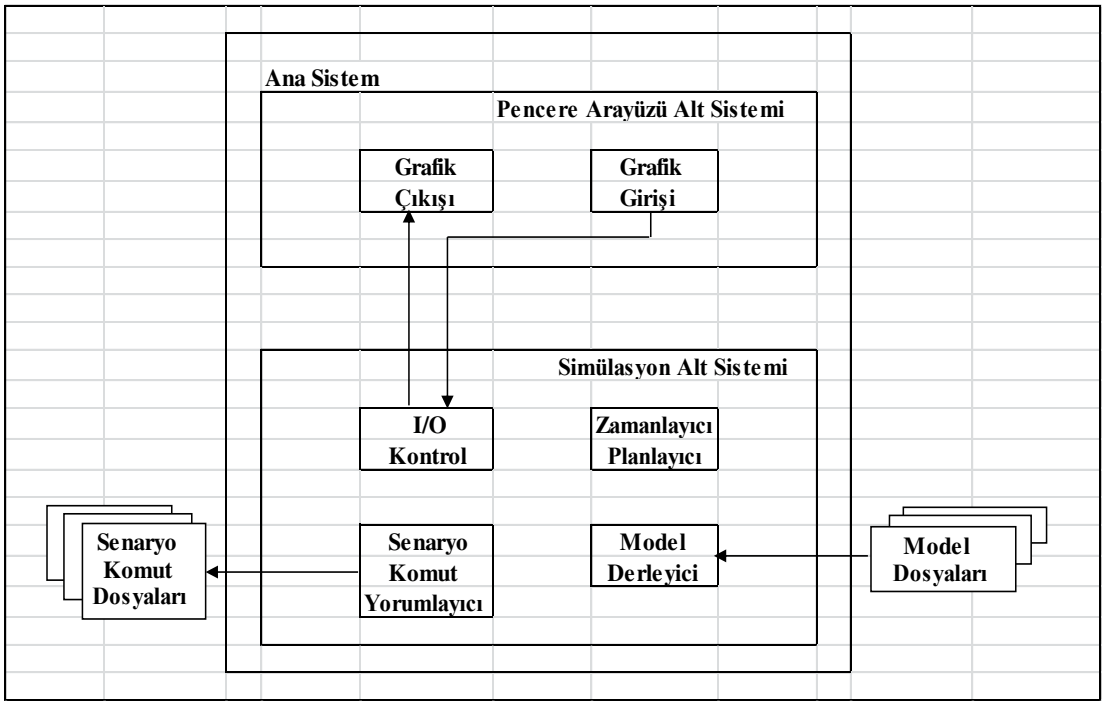
Ayrıca gerçek dünya ya da sanal sistemlerdeki bireylerin etkileşimlerini temsil eden denkleme dayalı modellerle kıyaslandığında simülasyon ilgi çekici bir alternatif sunmaktadır. Bunun yanı sıra, bilgisayar simülasyonu hem teorilere ilişkin hem de gerçek dünya sistemlerine ilişkin tasarımın, hipotez kurmanın ve analiz yapmanın temel bir yoludur. Bu açılardan bakıldığında simülasyon; "*ya sistemin davranışını anlamak amacı ile ya da sistemin çalışması için bir tasarım kriteri veya kriterler kümesi tarafından izin verilen sınırlar dahilinde çeşitli stratejilerin değerlendirilmesi açısından gerçek bir sisteme ilişkin model tasarımı ve bu modelle deneyler yapma süreci"* olarak ifade edilebilmektedir. Bu tanım ile ilgili olarak, simülasyon böylece birbirini dışlamayan; (a) gerçek bir sistemi anlama ve (b) gerçek bir işletim sisteminin geliştirilmesi vb. iki büyük motivasyona ulaşabilmek açısından kullanılan hesaplama aracı olarak ele alınabilmektedir[439].

Simülasyon sistemine ilişkin alt sistemler; model etkileşimlerinin ve süreçlerin gerçekleştiği *"Simülasyon Alt Sistemi (Simulation Subsystem)"* ile tüm

[439]Fabien Michel, Jacques Ferber ve Alexis Drogoul, "Multi-Agent Systems and Simulation: A Survey from the Agent Community's Perspective", **Multi-Agent Systems: Simulation and Applications**, (Ed. Adelinde M. Uhrmacher ve Danny Weyns), Computational Analysis, Synthesis, and Design of Dynamic Models Series, Sayı: 4, CRC Press, Taylor and Francis Group LLC., Florida: USA, 2009, s. 4.

grafik etkileşimlerinin gerçekleştiği *"Pencere Arayüzü Alt Sistemi (Window Interface Subsystem"*nden meydana gelmekte ve simülasyonun dışsal yönünün *"Senaryo-Komut Yorumlayıcı (Script Interpreter)"* ve Pencere Arayüzü tarafından kontrol altına alındığı I/O Control sistemi, belirli bir sırayla model ve modülleri yürüten *"Zamanlayıcı-Planlayıcı (Scheduler)"* sistem, simülasyon dili kodunun derlenerek yürütülebilir bir dosya oluşturulmasını sağlayan "*Model Derleyici (Model Compiler)"* sistem, parametrelerin belirlenebilmesi için ve simülasyonun kontrol edilebilmesi için kullanılabilen senaryo-komut yorumlayıcı sistemlerdir. Pencere arayüzü sisteminin alt sistemleri ise; ekran resimlerini ve simülasyon grafik örneklerini somutlaştıran Grafik Çıkışı sistemi ve simülasyonla etkileşim halinde olunabilmesi ve yürütüm ile parametrelerin kontrol edilebilmesi açısından Grafik Girişi sistemleridir[440]. Şekil 23, simülasyon sistemini ve sistemi meydana getiren alt sistemleri göstermektedir.

Şekil 23: Simülasyon Sistemi ve Alt Sistemleri



Kaynak: Weitzenfeld, Arbib ve Alexander, s. 10.

[440]Alfredo Weitzenfeld, Michael Arbib ve Amanda Alexander, **The Neural Simulation Language: A System for Brain Modeling**, The Massachusetts Institute of Technology (MIT) Press, Cambridge, Massachusetts: USA, 2002, ss. 9-10.

B. Simülasyonun Amaçları ve Faydaları

Simülasyon; gerçek bir sisteme ilişkin modelin tasarımı süreci ve bu model ile deneyler yapma işlemi biçiminde ele alındığında simülasyonun amaçları şu şekilde ifade edilebilmektedir[441]: (1) Ele alınan sistemin işleyişini kavramak; bazı sistemler dinamik bir modelleme kurulmaksızın sistem içindeki etkileşimlerin ve sürecin anlaşılamayacağı kadar karmaşıktır. (2) Sistem performansının artırılması açısından işletim politikasının ve kaynak politikasının geliştirilmesi; varolan sistemin anlaşılabilir olduğu ve geliştirilmesi gereken durumda ya işletim politikalarındaki değişiklikler iş düzenleri açısından farklı *"zamanlama-programlama-planlama (scheduling)"* öncelikleri içerebilmekte ya da kaynak politikalarındaki değişiklikler düzeylerin seçimini veya programlamanın sona erdirilmesini kapsayabilmektedir. (3) Uygulamadan önce yeni kavramlar ve/veya sistemlerin test edilmesi; mevcut bir sistem olmadığı veya yeni bir sistemin elde edileceği durumlarda bir simülasyon modeli önerilen sistemin nasıl işleyeceği hakkında fikir sahibi olunmasına imkan sağlayabilmektedir. Yeni bir sisteme ilişkin modelleme maliyeti önemli bir üretim-imalat sürecindeki sermaye yatırımı ile karşılaştırıldığında çok küçük kalabilmektedir. Bu sayede üretim-imalat sürecindeki farklı düzeylerin etkileri ile ekipmanların maliyetleri değerlendirmeye tabi tutulabilmektedir. Buna ek olarak, uygulamadan önce bir simülasyon modelinin kullanılması ekipmanların konfigürasyonunun geliştirilmesine yardımcı olabilemektedir. (4) Gerçek sistemi bozmadan bilgi edinilmesi; bazı sistemler sistemin analiz edilebilmesi açısından işletim veya kaynak politikası değişikliklerinden herhangi birisinin yapılmayacağı kadar kritik ve hassas olduğu için simülasyon modelleri muhtemelen onları bozmadan sistemlerle deneyler yapabilen tek yöntemdir. Bunun yanı sıra, simülasyon modeli uygulamanın avantajları şu şekilde sıralanabilmektedir[442]:

- *Yeni donanım tasarımları, fiziksel düzenlemeler, yazılım programları ve ulaşım sistemleri vb. ek kaynağa ihtiyaç duymaksızın elde etme ve/veya uygulama için önerilen değişikliklerin her yönüyle test edilmesi vasıtasıyla doğruyu seçebilme olanağı,*

[441]Christopher A. Chung (Ed.), "Introduction", **Simulation Modeling Handbook: A Practical Approach**, Industrial and Manufacturing Engineering Series, CRC Press LLC, Florida: USA, Temmuz 2003, ss. 3-4.

[442]Catherine M. Banks, "What Is Modeling and Simulation?", **Principles of Modeling and Simulation: A Multidisciplinary Approach**, (Ed. John A. Sokolowski ve Catherine M. Banks), John Wiley and Sons, Inc., New Jersey: USA, 2009, ss. 21-22.

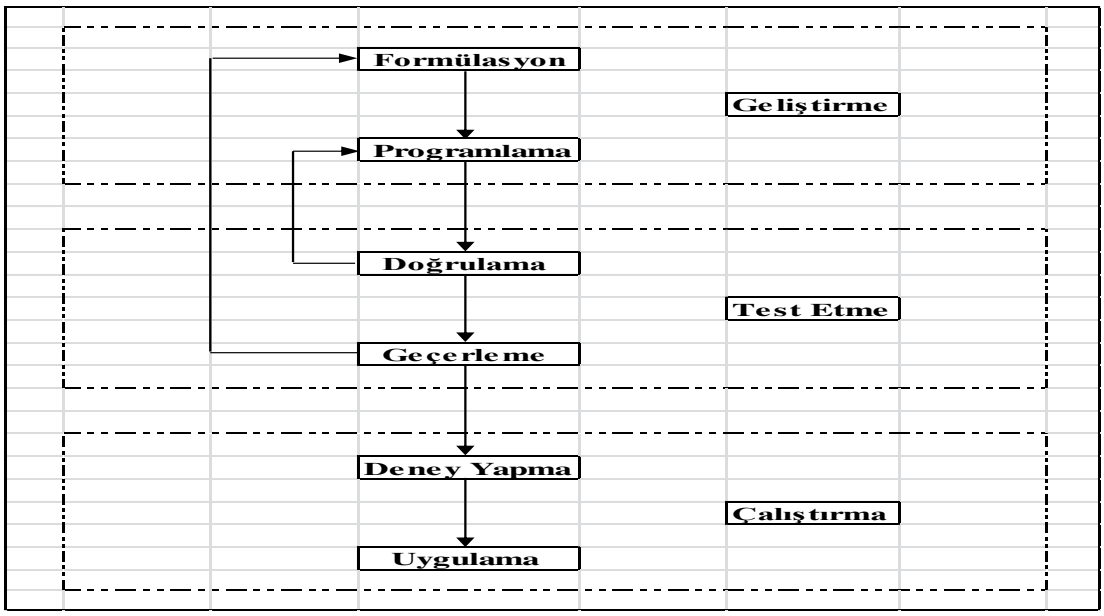
- *Derinlemesine araştırma yapmanın kolaylaştırılması açısından kullanıcının davranışları veya olayları hızlandırmasına ya da yavaşlatmasına imkan sağlayan zamanın daraltılabilmesi ya da genişletilebilmesi,*
- *Senaryoların yeniden oluşturulmasıyla sistemin nasıl işlediğinin kavranabilmesi ve sistemin denetlenmesi yoluyla senaryoların ayrıntılı bir şekilde incelenebilmesi,*
- *Gerçek veya asıl sistemi bozmadan yeni politikalar, işletim usulleri, karar alma kuralları, organizasyon yapıları, bilgi akışları ve yöntemler çerçevesinde olasılıkların araştırılabilmesi,*
- *Karmaşık sistemleri oluşturan değişkenler arasındaki etkileşimin anlaşılması suretiyle sorunların ortaya konulabilmesi,*
- *Kısıtlamanın neden mi ya da sonuç mu olup olmadığının tespit edilebilmesi açısından süreç, bilgi ve materyal üzerindeki gecikmelerin gözden geçirilerek kısıtlamaların belirlenebilmesi,*
- *Bir sistemin nasıl işleyeceği hakkında tahminlerde bulunulması yerine sistemin nasıl çalıştığının gözlemlenmesi anlayışının geliştirilebilmesi,*
- *Sistemin veya organizasyonun fiilen ve gerçekte nasıl işlediğinin gözlemlenmesi için animasyon kullanımı ile planın görsel hale getirilebilmesi*
- *Simülasyonun çıkarımlarından uzaklaşabilmek açısından objektif bir fikir birliği için uzlaşı oluşturulabilmesi,*
- *Sistemin tasarımında veya değiştirilmesinde olması gerekenin ne olduğunun yanıtlanması suretiyle değişikliğe hazır olunması,*
- *Simüle edilmiş maliyetler, bir sistemin değiştirilmesinden ya da modifiye edilmesinden daha az maliyetli olacağı için akıllıca yatırım yapılabilmesine olanak sağlaması,*
- *Simülasyon vasıtasıyla hizmet içi eğitimden daha iyi eğitimin daha ucuza yapılabilmesi ve eğitim nedeniyle hizmetin aksamaması,*
- *İstenilen hedefe ulaşmak açısından değiştirilebilir bir sistem tasarımı için gereksinimlerin belirlenebilmesi,*
- *Belirli olayların neden ve nasıl meydana geldiği hususundaki varsayımların geçerliliğinin test edilebilmesi,*
- *Malzemelerdeki darboğazların, bilgi ve ürün akışlarının tespit edilebilmesi.*

Diğer yandan, simülasyon modeli uygulamanın dezavantajları ise şu şekilde sıralanabilmektedir[443]:

- *Model kurmanın özel eğitim gerektirmesi nedeniyle analizin kalitesinin modelin kalitesi ile simülasyonu geliştiren kişinin becerisine bağlı olması,*
- *Analitik çözümün en iyi uygulama olduğu durumda simülasyonun kullanımının gereksiz olabilmesi,*
- *Yapılan gözlemin karşılıklı sistem ilişkilerinde ya da "rastlantısallık (randomness)"tan kaynaklanması durumunda simülasyon sonuçlarının yorumlanmasının güç olabilmesi,*
- *Simülasyon analizinin zaman alıcı ve masraflı olabilmesi.*

[443]Somasundaram Gopalakrishnan, "Modeling and Analysis of Commercial Aircraft Passenger Loading Sequencing", **Simulation Modeling Handbook: A Practical Approach**, (Ed. Christopher A. Chung), Industrial and Manufacturing Engineering Series, CRC Press LLC, Florida: USA, Temmuz 2003, s. 362.

Şekil 24: Simülasyon Analizinin Aşamaları



Kaynak: Bennett, s. 18.

Şekil 24, simülasyon analizinin aşamalarını göstermektedir. Bir simülasyon modelinde ilk olarak *"model belirleme (model spesification)"* olarak ifade edilen formülasyon kurularak simülasyon analizinin başlaması; matematiksel modelin bilgisayara uygulanmasında modellenen gerçek dünya sistemi davranışından neler beklendiği tasarımının ortaya konulmasıdır. Kullanılan bilgisayar tarafından bu formülasyon işlenmekte ve sistemin işlemesi gerektiği şekilde varsayım kurulmaktadır. Modelin formülasyonu gerçekleştirildikten sonra, bilgisayar programı açısından tanımlanması gerekmektedir. Modelin geliştirilmesi aşaması olarak ifade edilen modelde kodlu işletim ifadeleri veya modelin kurulum süreçleri; programın kullanıcı ile bilgisayar arasında iletişim kurmasını sağlamakta ve programın uygulanması ile modelin test edilmesi aşamaları başlamaktadır. Bu anlamda simülasyon modeli gerçek sistemin bir temsilidir. Model tarafından hesaplanan çıktı değerleri *"kabul edilebilir doğruluk sınırları (acceptable accuracy*[444] *limits)"* içinde simüle edilen-benzetilen model ile hesaplanmış aynı miktarlarla tutarlı olmalıdır. Bu

[444] *"Doğruluk (Accuracy)"*, hatadan uzaklık derecesi, doğruluk derecesi olarak ifade edilmekte ve kesinlik, duyarlılık, hassasiyet, hatasızlık ve güvenilirlik anlamlarında da kullanılabilmektedir. Doğruluk derecesi kavramı genellikle herhangi bir ölçme işleminde *"hassasiyet-kesinlik (precision)"* kavramı ile karıştırılmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı, **İstatistik Terimleri Sözlüğü**, 2008, http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/FileUpload/yayinlar/ISTATISTIK-SOZLUGU.pdf, (20.03.2013), ss. 3, 70.

nedenle modelin test edilmesi, doğrulanması ve geçerlenmesi büyük öneme sahiptir[445].

Bir simülasyon tasarımında doğrulama ve geçerleme modelin ve modele ilişkin sonuçların inandırıcılığını ve güvenilirliğini ortaya koyan iki önemli aşamadır. Kurallara uygun bir şekilde yürütülen simülasyon tasarımında simülasyonun ve simülasyon tabanlı uygulanan modelin doğruluğu; doğrulama ve geçerleme aşamaları vasıtasıyla tahmin edilmekte, hesaplanmakta ve kurulmaktadır. Doğrulama ve geçerleme, modele uygun yöntemler kullanılarak gerçekleştirilen ve modellerin uygun bir ölçüde doğruluğunu ölçmek açısından uygulanan aşamalardır[446]. Simülasyon modelinde doğrulama aşaması; uygulanan bir modelin özellikleri ile tutarlı olup olmadığını belirleme süreci olarak tanımlanabilmektedir. Doğrulama aynı zamanda, tasarlanan modelin uygulama gereksinimlerini karşılayıp karşılamadığı ile ilgilidir. Doğrulama; modelin gereksinimlerini kavramsal modele dönüştüren ve kavramsal bir modeli yürütülebilir bir modele dönüştüren *"dönüşümsel doğruluk (transformational accuracy)"* ile ilintilidir. Simülasyon modelinde geçerleme aşaması; hangi modelin simülasyonun doğru bir temsili olduğunun derecesinin belirlenmesi süreci olarak ifade edilebilmektedir. Geçerleme; kavramsal modelde simülasyonu temsil eden ve yürütülebilir model tarafından üretilen sonuçları temsil eden *"temsili doğruluk (representational accuracy)"* ile ilintilidir. Geçerleme süreci, modelin doğruluğunu değerlendirmektedir. Doğrulama gereksinimi, modelin kullanım amaçları ile birlikte ele alınmalıdır ve gerekli doğruluğun farklılaşan dereceleri geçerleme için kullanılan yöntemlere yansıyabilmektedir[447].

---

[445]Woolfson ve Pert, s. 30; Bennett, ss. 18-19.

[446]*"Doğrulama (verification)"* aşaması, simülasyon programının araştırmacının beklediği şekilde çalışıp çalışmadığı ile ilgilenirken; *"geçerleme (validation)"* aşaması ise, simülasyonun iyi bir model hedefi olup olmadığı ile ilgilidir. Konu ile ilgili olarak bkz. Bennett, s. 19.

[447]Doğrulama ve geçerleme aşamaları informal, statik, formal ve dinamik olabilmektedir. Buna göre; informal doğrulama ve geçerleme yöntemleri, nicel olmaktan ziyade daha niteldir ve genellikle detaylı matematiksel analiz yerine subjektif kişi değerlendirmelerine dayanmaktadır. Statik doğrulama ve geçerleme aşamaları, modelin doğruluğunu modelin özelliklerine göre değerlendirmekte ve yürütülebilir model simülasyon uygulaması yapılmadan belirlenebilmektedir. Statik aşamanın veri analizi ve neden-sonuç grafiği şeklinde iki türü bulunmaktadır. Dinamik doğrulama ve geçerleme aşamaları, modelin doğruluğunu yürütülebilir modelin uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesi yoluyla belirlemektedir. Bu aşamada değerlendirme; davranışı veya simülasyonu ya da sonuçları tanımlayan veri ile diğer modellerin sonuçlarını karşılaştırabilmektedir. Dinamik aşamanın *"duyarlılık analizi (sensitivity analysis)"* ve *"tahmini-kestirimsel geçerleme (predictive validation)"* biçiminde iki türü bulunmaktadır. Duyarlılık analizi; simülasyon davranışındaki büyüklük ve değişkenliği model sonuçlarındaki büyüklük ve değişkenlikle karşılaştıran bir geçerleme yöntemidir. Duyarlılık analizi model sonuçlarında aralığın ve

Tablo 17'ye göre sosyal bilimler açısından uygulanan simülasyon türleri ve teknikleri; *"sistem dinamikleri (system dynamics)"*, *"mikrosimülasyon (microsimulation)"*, *"kuyruk-diziliş-sıralama modelleri (queuing models)"*, *"çok düzeyli simülasyon (multilevel simulation)"*, *"hücresel otomasyon (cellular automata)"*, *"ajan-temelli veya çoklu etmen modelleri (multi-agent models)"*, *"öğrenme modelleri (learning models)"* vb. şeklinde ifade edilebilmektedir. Sistem dinamikleri; sistemin kendisinin tek ajan-birim olarak simüle edildiği ve tüm sistemdeki modellerin geliştirilmesine yönelik bir tekniktir[448].

Tablo 17: Sosyal Bilimlerde Uygulanan Simülasyon Tekniklerinin Karşılaştırılması

Teknikler	Düzey Sayıları	Ajanlar-Üniteler Arasındaki Etkileşim	Ajanların-Ünitelerin Karmaşıklığı	Ajanların-Ünitelerin Sayıları
Sistem Dinamikleri	1	Etkileşim Yok	Düşük Karmaşıklık	1
Mikrosimülasyon	2	Etkileşim Yok	Yüksek Karmaşıklık	Çok Sayıda
Kuyruk-Diziliş-Sıralama Modelleri	1	Etkileşim Yok	Düşük Karmaşıklık	Çok Sayıda
Çok Düzeyli Simülasyon	2+	Etkileşim Olabilir	Düşük Karmaşıklık	Çok Sayıda
Hücresel Otomasyon	2	Etkileşim Var	Düşük Karmaşıklık	Çok Sayıda
Ajan-Temelli veya Çoklu Etmen Modelleri	2+	Etkileşim Var	Yüksek Karmaşıklık	Az Sayıda
Öğrenme Modelleri	2+	Etkileşim Olabilir	Yüksek Karmaşıklık	Çok Sayıda

Kaynak: Gilbert ve Troitzsch, s. 13.

değişkenliğin bir analizidir. Model girdilerinin izin verilen aralıkta değişmesine neden olacak kadar modele ilişkin bir test denemesi yapılmasını içermektedir. Elde edilen sonuçların büyüklüğü ve değişkenliği, girdi değerlerine ilişkin aynı aralıkta bulunan simülasyon davranışlarının büyüklüğü ve değişkenliği ile ölçülmekte ve karşılaştırılmaktadır. Tahmini-kestirimsel geçerleme; simülasyon davranışındaki spesifik çıktıların model sonuçlarındaki bunlara karşılık gelen çıktılarla karşılaştırıldığı geçerleme yöntemidir. Tahmini-kestirimsel geçerleme, iyi oluşturulmuş koşullar altında simülasyonun nasıl davrandığını gösteren varolan tarihsel veya deneye dayalı verilerle simülasyon davranışı ile ilgili mevcut bilgilerin ilgili girdi ve çıktı değerlerini içermesi halinde kullanılabilmektedir. Formal doğrulama ve geçerleme aşamaları ise, modelin özelliklerini kurabilmek açısından doğruluğu matematiksel ispatlar vasıtasıyla belirlemektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Mikel D. Petty, "Verification and Validation", **Principles of Modeling and Simulation: A Multidisciplinary Approach**, (Ed. John A. Sokolowski ve Catherine M. Banks), John Wiley and Sons, Inc., New Jersey: USA, 2009, ss. 121-122, 126, 130-133.

[448]Sosyal bilimlere ilişkin simülasyon analizinin ilk örnekleri 1700'lü yıllarda diferansiyel denklemlerin kullanılmaya başlanması olarak verilebilmektedir. Ancak sosyal bilimlerde bilgisayar simülasyonlarının ilk kez kullanımı 1960'lı yıllarda üniversite araştırma bilgisayarlarının kullanımı ile ortaya çıkmıştır. Bu yaklaşımlar genel anlamda ya ayrık olay-kesikli durum simülasyonlarını ya da sistem dinamiklerini kapsamaktaydı. Sistem dinamikleri yaklaşımı; değişkenlerin zaman içinde izledikleri yolların diyagramını oluşturmak için *"fark denklemleri (difference equations)"*ne ilişkin büyük sistemleri kullanmaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Nigel Gilbert ve Klaus G. Troitzsch, **Simulation for the Social Scientist**, 2. Edition, McGraw-Hill Education, Open University Press, Glasgow: U.K., 2005, ss. 6-7, 13.

Mikrosimülasyon teknikleri; simülasyon sonuçlarına göre devletin sosyal güvenlik katkı payları, emekli aylıkları ve artan oranlı vergilendirme gibi pek çok vergi ve harcama politikasının belirlendiği özellikle ABD, Almanya, Avustralya ve Kanada vb. ülkelerde etkin bir şekilde yapılandırılmıştır[449]. Mikrosimülasyonun, diğer simülasyon yaklaşımları ile karşılaştırıldığında öğretici bazı özelliklere sahip olduğu ifade edilmektedir: İlk olarak, hiçbir açıklama iddiasına gerek duyulmadan sadece gelecek mali dağılımları tahmin eden bir tekniktir. İkinci olarak, kişi, hanehalkı veya firma olarak her üniteye bireysel muamele etmekte ve üniteler arasında model etkileşimleri açısından bir girişimde bulunmamaktadır. Üçüncü olarak ise, birimlerin motivasyonları veya niyetleri göz ardı edilmekte ve her ünite *"rastgele sayı dizisi (random number generator)"* vasıtasıyla yıldan yıla gelişmektedir. 1980'li yıllarda simülasyon teknikleri mikrosimülasyon haricinde az bilinmekteydi. Bununla birlikte, 1990'lı yılların başlarında birbirlerinden bağımsız bireylerin ve bireyler arasındaki etkileşimlerin simüle edildiği ajan-temelli veya çoklu etmen modellerinin geliştirilmesi ile birlikte durum tamamen değişmiştir[450].

Yapay zeka; insan zekası simülasyonlarının geliştirilmesi ve akıllı davranış özellikleri gösteren bazı yapı araçları ile ilgili bilgisayar bilimi alanıdır. Yapay zeka araştırmacıları aynı zamanda son 25 yıldır bilgisayar programlarının hem bilgilerinden hem de deneyimlerinden yararlanarak süreç becerilerini artırmalarına

[449]Yaklaşık olarak 30 yıl önce politik meseleler nedeniyle ortaya atılan ve *"makro"* hedefli bir yaklaşım iken yanıltıcı bir şekilde *"mikro"* olarak ifade edilen diğer bir yaklaşım ise mikrosimülasyondur. Mikrosimülasyon bireyler, hanehalkı veya firmalardan oluşan bir nüfusun büyük rastgele bir örneklemine dayanmaktadır. Ünitenin bir yıl geçişi sırasında bazı değişimlere uğrayabileceği olasılığını belirleyen geçiş olasılıkları kümesinin kullanılması (örneğin, belirli bir yaş aralığı içindeki bir kadının çocuk doğurma olasılığı) suretiyle her ünite, *"yaşlanmış (aged)"* olarak ifade edilmektedir. Her ünite bir yıl yaşlandırıldıktan sonra, süreç bir sonraki yıl için tekrarlanmakta ve böylece simüle edilmiş zaman içinde örneklem gelişmektedir. Nüfusun gelecekteki niteliklerinin tahmini olarak toplam istatistikler hesaplanabilmekte ve kullanılabilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Gilbert ve Troitzsch, s. 8.

[450]Bu tür olanaklar 1990'lı yıllarda özellikle doğrusal olmayan-nonlineer dinamiklerin ve *"yapay zeka (artificial intelligence)"* araştırmalarının ortaya çıkmasıyla yaşanmıştır. Ayrıca matematikçiler ve fizikçiler büyük ölçekteki maddelerin özelliklerini anlamak amacıyla hücresel otomasyon modellerini geliştirmişlerdir. Bu modeller manyetik malzemelerin özelliklerini, sıvılardaki türbülanslı akımları, kristal büyümesini, toprak erozyonunu ve bilimin diğer birçok alanlarını açıklamak için uygulanmıştır. Bütün bu durumlarda, bir bütün olarak, maddelerin özellikleri bileşen birimleri (moleküller, toprak parçacıkları vb.) arasındaki etkileşimler simülasyon vasıtası ile modellenebilmektedir. Hücresel otomasyon bir düzenleme yoluyla büyük bir hücre sistemine dönüşmektedir. Sosyal bilimler açısından her bir hücre ayrı birer devlet olarak ifade edilirse; bu devletlerdeki değişiklikler yalnızca devletin yakın komşularına bağlı olan kurallara göre gerçekleşmektedir. Çok düzeyli simülasyon ise aslında yoğun madde fiziğinin uygulanması için geliştirilmiş işbirliği yapan ya da birlikte çalışan anlamlarına gelen Synergetics teorisi gibi fizikteki yaklaşımlardan etkilenmiştir. Konu ile ilgili olarak bkz. Gilbert ve Troitzsch, ss. 8-9.

olanak sağlayan makine öğrenme tekniklerine yönelmişlerdir. Öğrenme yeteneğine sahip sanal ve çok yönlü makineler bireylerin bilişsel süreçlerinin simülayonu ve yeni koşullara zaman içinde uyum sağlayan toplumların modellenmesi açısından oldukça yararlı olabilmektedir[451].

Simülasyon tabanlı bir çalışmanın, ekonometrik ya da istatistiksel çalışmalara göre üstünlüğü, kurulan yapay sistemin dinamik ve canlı olmasından kaynaklanmaktadır. İlgili emsal değer ile genişletilmiş simülasyon tabanlı temel bir program, tahmini davranış modellerinin ifade edildiği çerçeveyi sunmaktadır. Çalışmada yer alan model ekonometrik bir araştırma ile de açıklanabilmektedir. Ancak en iyi şekilde yapılacak bir ekonometrik araştırma bile parametre tahminlerinin gerçekliğin önemli şekilde basitleştirilmesini temsil eden modelin belirlenmesi koşullarına bağlı olduğu için büyük ölçüde belirsizlik taşıyabilmektedir. Tüm ekonometrik belirlemeler bu anlamda belirsizlik özelliği gösterdiği için farklı parametre değerleri ve model belirlemeleri ile belirli bir vergi değişikliğine ilişkin olarak simülasyon analizinin yapılması istenilen sonucu elde etmede belirsizlik ve güven aralığına ilişkin faydalı bir gösterge sağlayabilmektedir. Bu tür simülasyonlar aynı zamanda sonuçların en hassas olduğu parametreleri gösterebileceği için buna ek olarak ekonometrik araştırmaların da yapılması belirsizliğin minimuma indirilmesinde en iyi sonucun alınabilmesine imkan tanıyacaktır[452].

Bu çerçevede ele alınan gelişmiş ülkelerde uygulamaya konulup işlerlik kazandırılmış ve Türkiye'ye uyarlanması düşünülen vergisel düzenlemelere ilişkin reform konularında simülasyon yöntemi kullanılarak bilgisayar ortamında üç boyutlu olarak sistem ağları kurulmuş ve aksaklıklar bilgisayar ortamında görülmeye çalışılmıştır. Aksaklıkların ortaya konulması ve çözüm önerileri yine bilgisayar ortamından elde edilen üç boyutlu verilerle sağlanmıştır. Bu çerçevede yapılacak her vergisel düzenlemeye ilişkin girdi-çıktı sonuçları arasına karar ağaçları konularak, her ağaca belirli sinyaller yerleştirilmiştir. Bu sinyaller sayesinde karar alındıktan sonraki aşamada ortaya çıkacak çeşitli aksaklıklar (kayıt dışı ekonominin artması, vergi yükünün bazı yükümlüler aleyhine değişmesi, vergiden kaçınma ya da kanuni

[451]Neill Graham, **Introduction to Computer Science: A Structured Approach**, 2. Edition, West Publishing Company, Minnesota: USA, 1982, ss. 62-64.

[452]Martin Feldstein (Ed.), "Introduction", **Behavioral Simulation Methods in Tax Policy Analysis**, A National Bureau of Economic Research Project Reports, The University of Chicago Press, Chicago: USA, 1983, s. 3.

aksaklıkların ortaya çıkması vb.) ağaçlara konulacak sinyaller tarafından gösterilecek ve her aşamada yenilemeye gitme şansı doğacaktır. Parlamento'nun her karar alışında ya da politikacıların her vergisel düzenlemesinde bu sistem işlerliğe girecek ve boşluk bırakmaksızın aksaklıkları bilgisayar ortamında üç boyutlu olarak gösterecektir.

IV. VARSAYIMLAR

Çalışmada kurulan varsayım; vergi hukukuna ilişkin kuralların kişisel tasarruflar üzerindeki etkilerinin belirlenmeye çalışıldığı teorik bir simülasyon analizi sağlamaktadır. Simülasyon analizi; bireylerin her yıl, faiz oranları ve vergi oranlarının yapısı ile ifade edilen *"zamanlararası bütçe kısıtı (intertemporal budget constraint)"*na bağlı olan *"toplam yaşam boyu tüketim (total lifetime utility)"*in miktarını maksimize eden tasarruf oranını seçebildiği bir *"yaşam-boyu/yaşam-döngüsü (life-cycle)"* modeli kullanmaktadır. Yaşam-döngüsü varsayımı; herhangi bir dönemdeki tasarruf oranlarının yalnızca cari vergi hukuku kurallarına bağlı olmadığını aynı zamanda geçmişteki vergi hukuku kurallarına ve gelecekte çıkması beklenen vergi hukuku kurallarına bağlı olduğunu vurgulamaktadır[453]. Yaşam-döngüsü varsayımı; bir hanehalkının herhangi bir zamanda kendisinin aldığı tüketim ve tasarruf kararlarını hanehalkının kendi yaşam boyu kaynaklarını temel alarak belirleyebildiğini ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, tüketiciler yaşam boyu kaynaklarının kısıtlamasına tabi olan faydalarını maksimize etmek için her bir dönemde kendi tüketim düzeylerini seçebilmektedirler. Yaşam-döngüsü varsayımı; tüketicilerin, zaman içinde istikrarlı bir tüketim modeli tercih ettiği hipotezinin yanı sıra hanehalklarının emeklilik sonrasında tüketebilmek için üretken yıllarında tasarruf yapmak zorunda olduklarını ortaya koymaktadır. Buna göre, yaşam-döngüsü yaklaşımı cebirsel olarak aşağıdaki şekilde ifade edilebilmektedir[454]:

[453]Feldstein, s. 5.

[454]Yaşam-döngüsü varsayımı, İtalyan asıllı Amerikalı iktisatçı Franco Modigliani ve Richard Brumberg ile onların görüşlerini savunanlar tarafından 1950'li ve 1960'lı yıllarda geliştirilmiş özel tüketim ve tasarruf teorisidir. Yaşam-döngüsü varsayımı; bireylerin zaman içinde istikrarlı bir tüketim düzeyini sağlayabilmek açısından çalışma yaşamları boyunca emeklilikleri için tasarrufta bulunduklarını ileri sürmektedir. Varsayıma göre; cari gelirden ziyade *"yaşam boyu kaynaklar (lifetime resources)"* tüketimin düzeyini belirlemektedir. Makro düzeyde ise, toplam yaşam boyu kaynaklardaki büyüme genellikle verimlilik artışı ve demografik değişimlerden kaynaklanmakta ve

$$s = S/Y = (\Delta W/W) \times (W/Y) = \rho w \quad (9)$$

(9) no'lu eşitlikte; S, özel toplam servetteki (W) değişim olarak tasarrufu ifade etmekte ve $S = \Delta W$ olmaktadır. Bu bakımdan ekonominin büyüme oranının ρ olduğu ve servet-gelir oranının w olduğu durumda tasarruf oranı (s) olarak belirlenebilmektedir.

$$C = \alpha YL + rW \quad (10)$$

(10) no'lu eşitlikte; yaşam-döngüsü yaklaşımına göre tüketim fonksiyonu gösterilmektedir. Eşitlikte; C tüketimi, YL emek gelirini, W serveti ve r ise varlık getirisini göstermektedir. Yaşam-döngüsü varsayımı altında; emek geliri olan (YL) ile ulusal hesaplardaki cari gelir birbirinden farklıdır. Tüketim, konut edinme payını içermemekte ve dayanıklı tüketim malları bir dönem içinde satın alınmakta; fakat daha sonra tüketilmektedir. Tasarruflar ise, cari gelir ve cari tüketimden arta kalan bakiye olarak değil nominal ve reel varlıkların değişimine ilişkin kapsamlı bir ölçü olarak ifade edilmektedir.

Yaşam-boyu tasarrufların getirisi üzerindeki vergi oranının sıfır olması gerektiği varsayımı önemli ölçüde uygulanabilir bir hipotezdir ve bu sonucu meydana getiren basit bir varsayım kümesi olarak tüketim ve emek arasındaki gibi ayrıştırılabilen ve ayrıca yaşam-döngüsünün farklı dönemlerindeki tüketimi açısından benzeşen fayda fonksiyonu olarak gösterilebilmektedir. Böyle bir çerçevede, alım-satıma konu olan tüm malların eşit oranda vergiye tutulması gerekmekte ve bu bağlamda, bu durum mevcut ve gelecekteki tüketimin aynı oranda

---

bir ekonomide tasarruf-gelir oranının yegane belirleyicisi olmaktadır. Toplam tasarruf-gelir oranının her şeyden önce büyüme ile belirlendiği bir ekonomide büyümenin nüfus artışı ve verimlilik artışı şeklinde iki önemli kaynağı bulunmaktadır. Buna göre, nüfus artışı durumunda; işgücüne daha fazla genç işçinin katılacağı öngörülmekte ve genç işçilerin emeklilerin harcadığından daha fazla tasarrufa katkı yaptıkları ve ekonomideki tasarruf oranının yükseleceği varsayılmaktadır. Benzer şekilde, verimlilik artışı durumunda ise; özellikle genç nüfusun üretken yıllarında tüketimi daha yüksek düzeyde olacak ve genç nüfus aynı düzeyde tasarruf edebilecek ve böylece emekli olduktan sonra bile yüksek tüketim düzeylerini koruyabileceklerdir. Toplamda ise, genç nüfusun emeklilerin harcadığından daha fazla tasarruf edeceği ve ekonomideki tasarruf oranının yükseleceği ifade edilmektedir. Yaşam-döngüsü yaklaşımına göre tasarruf davranışlarının belirlenmesi, 1960'lı ve 1970'li yıllarda ABD'de özel servetlere ilişkin veri bankasının meydana getirilmesinde ve OECD üyesi ülkelere ilişkin ulusal gelir hesaplarının oluşturulmasında kapsamlı biçimde kullanılmıştır. Büyüme hususunun arkasında yatan itici gücün ise; özellikle Japonya'da 1960'lı ve 1970'li yıllarda ve Çin'de 1980'li ve 1990'lı yıllarda gerçekleşen yüksek tasarruf-gelir oranları olduğu belirtilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Shi Larry Cao, "Life-Cycle Hypothesis", **International Encyclopedia of the Social Sciences**, (Ed. William A. Darity Jr.), 2. Edition, Cilt 4: Inequality, Income–Marxism, Black, Macmillan Reference USA: Thomson Gale, Connecticut: USA, 2008, ss. 441-443.

vergiye tabi tutulması gereğini doğurmaktadır. Bu varsayımlar gerçekleştirilebilir göründüğü için, gelirden ziyade harcamanın vergilendirilmesini savunanlar açısından bu sonuç teşvik edici görünmekte; aynı zamanda model yapısının giderek geliştirilmesi ve özellikle *"ardışık nesiller (overlapping generations)"*in modele dahil edilmesi ile birlikte model daha etkin hale gelebilmektedir[455]. Bu durum, verimlilik ve etkinlik hususları açısından gelirin ya da harcamanın vergilendirilmesinden hangisinin üstün olduğuna ilişkin sonuçlar da içerebilmektedir. Yaşam-döngüsü yaklaşımı, aynı zamanda vergilendirmede adalet hususuna farklı bir bakış açısı getirmiştir[456]. Yıllık gelir, yaşam boyu gelir ile karşılaştırıldığında anlık

[455]Vergilerin yansıması ve etkileri ile ilgili olarak yapılan analitik yaklaşımlar genellikle ya *"statik hesaplanabilir genel denge (static computable general equilibrium-CGE)"* modellerinin kullanılmasıyla ya da *"yaşam-döngüsü ardışık nesiller (life-cycle overlapping generations)"* modellerinin uygulanması ile gerçekleştirilmektedir. Bu modeller; ya hesaplanabilir genel denge modelinde olduğu gibi zaman içinde bir noktada toplum içindeki farklı gruplar açısından *"dengeleyici varyasyonlar (compensating variations)"*ın hesaplanmasına imkan vermekte ya da yaşam-döngüsü simülasyon modellerinde olduğu gibi farklı yaşam boyu gelir grupları veyahut da nesiller boyunca dengeleyici varyasyonların senaryolar ve simülasyonlar vasıtasıyla hesaplanmasını sağlamaktadır. Dengeleyici varyasyonların hesaplanmasında, yaşam boyu kaynaklara göre belirlenen ekonomik refah üzerindeki belirli bir politika değişikliğinin etkisine ilişkin parasal bir ölçünün kullanılması gerektiği ifade edilmektedir. Fakat bu açıklama fiyatlardaki değişimlere bağlı olarak bireylerin başlangıçtaki refah düzeyinin belirlenebilmesi açısından ihtiyaç duyulan ekstra kaynakların hesaplanmasını gerektirdiğinden uygulanabilir görünmemektedir. Bu nedenle uygulamalı analizlerin çoğunda bu ölçüm bulunmamakta ve genellikle bireylerin veya hanehalklarının vergi-sonrası cari gelirleri üzerindeki vergilerin etkileri, vergi-öncesi gelirlerinin farklı düzeyleri ile belirtilmektedir. Bu modeller analitik birer araç olarak, gerçek ve potansiyel vergi reformlarının değerlendirilmesi açısından kullanılmışlardır. Bu tür modeller, özellikle vergi reformlarının şekillendirilmesinde politik karar alıcılara temel yol gösterici olarak ele alınabilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. R. Glenn Hubbard, "On the Use of "Distribution Tables" in the Tax Policy Process", **Tax Policy in the Real World**, (Ed. Joel Slemrod), 1. Edition, Cambridge University Press, New York: USA, 1999, s. 294.

[456]*"Yaşam boyu gelir (lifetime income)"*; yıllık gelire nazaran genellikle ödeme gücünün daha iyi bir ölçüsüdür ve bu nedenle artan oranlılığın hesaplanmasında kullanılması daha uygun olan bir ölçüdür. Çünkü yıllık gelir; *"geçici kazanç şokları (transitory earnings shocks)"*ndan, *"yaşam boyu kazanç grafiği (age-earnings profile)"*nden, büyük ama nadiren meydana gelen sermaye kazançları gerçekleşmelerinden, verasetler-miraslardan ve diğer faktörlerden etkilenebilmektedir. Daha uzun bir zaman periyodunun bulunması ise vergi oranlarının dağılımını azaltacak ve yaşam boyu gelirin kullanılması bazı vergilerin doğasını değiştirebilecektir. Yaşam boyu gelire dayandırılan satış, akaryakıt ve gider vergilerinin yansıması cari gelire dayandırılan yansımaya kıyasla daha azalan oranlı gerçekleşmekte veya mütenasip-nispi ya da artan oranlı olabilmektedir. Yaşam boyu gelir tasarımı aynı zamanda; katkı payları gibi sosyal güvenlik yardımlarının da hesaba katılmasını zorunlu hale getirmektedir. Sosyal güvenlik katkı paylarından yardımların çıkarılması ile sosyal güvenliğe ilişkin net yük temsil edilmektedir. Yaşam boyu gelir yaklaşımı, "*ertelenmiş-gelecek yıllara ait gelirler (deferred income)"* veya *"ertelenen vergi yükümlülüğü (deferred taxes)"*nün uygulamasını açıklamaya yardımcı olabilmektedir. Örneğin, yıllık gelir yaklaşımında emeklilik gelirinin tahakkuk ettiğinde mi yoksa elde edildiğinde mi kayıt altına alınması gerektiği hususu göz önüne çıkmaktadır. Yaşam boyu gelir hipotezi ekonomik tanımlı gelire göre hareket etmekte; ancak gelir tahakkuk ettikçe vergi tahsis edilmediği sürece yaşlılara önemli ölçüde vergi yükümlülüğü ile birlikte nispeten daha az gelir bırakmaktadır. Bu sebepten dolayı yaşam boyu gelir hipotezinde gerçekleşmiş emeklilik gelirlerinin gelir olarak kabul edilmesi daha uygun görünmektedir. Bu nedenle gelir vergisi reformuna ilişkin analizin yaşam boyu gelir yaklaşımı çerçevesinde ele

durum görüntüsünü ifade etmektedir. Eşitlik ve adalet veya adaletsizliklerin sadece cari servet yönünden değil yaşam boyu servet dağılımı bakımından ölçülmesi gerekmektedir. Herhangi bir yıla ait gelir veya servet dağılımı ile ilgili istatistikler hayat standartlarındaki farklılaşmaları ifade etmektedir. Bununla birlikte, hayat standartları gelirden ziyade hanehalkının gıda, giyim, konut, ulaşım ve eğlence vb. temel ihtiyaçlarının miktarı ve kalitesi ile tüketim vasıtasıyla ölçülmektedir. Hayat standartları, yalnızca yıllık gelire değil aynı zamanda geçmişteki ve gelecekteki gelirlere de bağlı olmaktadır. Bir kişinin tasarruf stoğuna (mali servetine) eklenen geçmişteki gelirler biriktirilebilmektedir. Gelir dağılımı hususundaki dolaylı varsayım; yıllık gelirin (ve bazen yalnızca emek gelirinin yani ücretin) ya hayat standartını belirlemedeki tek ölçüt ya da mevcut en iyi ölçüt olduğunu ifade etmektedir. Diğer yandan, gelir ve servetin tüketim adaletsizliğini etkileyebildiği ve bunun sonucu olarak ekonomik refahtaki adaletsizlikleri etkileyebildikleri ortaya konularak bu nedenle tüketim adaletsizliğine odaklanılması gerektiği vurgulanmaktadır[457]. *"Tüketimin zamanlaması (timing of consumption)"* bir bireyin

---

alınması daha etkili bir sonuç sağlayabilecektir. Konu ile ilgili olarak bkz. William G. Gale, "Comments to Trends in Federal Tax Progressivity, 1980-93", **Tax Progressivity and Income Inequality**, (Ed. Joel Slemrod), Cambridge University Press, New York: USA, 1996, ss. 52-53.

[457]Tüketici harcamalarının zaman içinde ekonomik refahın daha iyi bir belirleyicisi olduğuna ilişkin bir takım görüşler mevcuttur: İlk olarak, herhangi bir yılda hanehalkının yıllık geliri; işini kaybetme veya hastalık gibi geçici zorluklar nedeniyle her zamankinden düşük gerçekleşebilmekte ya da başka bir hanehalkının yıllık geliri alışılmışın aksine bir kereliğine akıllıca ya da şanslı bir yatırım sayesinde her zamankinden yüksek gerçekleşebilmektedir. Bireyler yıllar içinde zor zamanlarında varlıklarını satmak veya borçlanmak suretiyle iyi zamanlarında ise tasarruf yaparak tüketimlerini düzenli hale getirmektedirler. İkinci olarak, çalışma ve tasarruflardan gelire doğru tipik bir yaşam-döngüsü modeli bulunmaktadır. Genç bireyler, orta yaşlara ulaştıklarında kazanacaklarından daha düşük ücret ve maaşlarla işe başlamaktadırlar. Genç bireylerin, aynı zamanda önemli miktarda tasarruf yapma olanakları da bulunmamakta ve genellikle ev, araba, mobilya ve ev aletleri (beyaz eşya, elektrikli ev aletleri, küçük ev aletleri vb.) harcamalarını finanse edebilmek açısından genç bireyler oldukça yüklü bir maliyetin altına girmekte ve kendi beşeri sermayelerini (gelecekteki kazançlarını) azaltacak şekilde borçlanmak zorunda kalmaktadırlar. Aynı bireyler orta yaşa ulaştıklarında; hanehalkı veya aile olarak genel anlamda gençken kazandıklarının yaklaşık olarak üç katı civarında kazanmakta, ev eşyası dayanıklı tüketim malları gibi gereksinimlerini biriktirmiş olmakta ve emek gelirlerini yatırım gelirleri ile artırmaya çalışmaktadırlar. Yaşlılık dönemine gelindiğinde ise, emeklilikle birlikte emek geliri olan ücret veya maaş ya sona ermekte ya da yaşlılık ya da hastalık sebeplerinden dolayı *"yarı zamanlı çalışma (semi-retirement)"* nedeniyle azalmakta; ancak tüketimin finanse edilebilmesi açısından önemli ölçüde tasarrufa sahip olunmaktadır. Bu şekilde yaşam-döngüsü boyunca tüketim düzenli hale gelebilmektedir. Üçüncü olarak, yıllık gelire ilişkin özellikle kişisel gelir vergisi beyannamelerine dayanan çoğu ölçümler; bir ailenin gayrimenkul sahipliği, emeklilik tasarrufları, kiralanabilir varlık mülkiyeti ve diğer yatırımlar vb. beşeri sermaye dışındaki servet hakkında nispeten daha az bilgi ortaya koymaktadır. Hatta bu ölçümlerin cari gelirin hesabında bile etkinsiz olduğu vurgulanmaktadır. Bu nedenle pek çok ülkede bireylerin bahşiş gelirleri veya diğer nakit gelirleri ya da bütçe hesaplı devlet transfer ödemelerinden elde ettikleri gelirleri veyahut da yasadışı faaliyetlerinden elde ettikleri vb. belirli gelirlerini vergi beyannamelerinde ve hanehalkı anketlerinde eksik beyan ettikleri veya bildirim

vergi ödemesini etkilemektedir. Bir tüketim vergisi altında, *"ömür boyu tüketim (lifeterm consumption)"*in bugünkü değeri (bağışlar ve vasiyetlerin yokluğu varsayımı altında *"ömür boyu emek geliri (lifeterm labour income)"*nin bugünkü değerine eşit olmalıdır) aynı olan herkes aynı oranda vergi ödeyecektir[458]. Bir bireyin ömür boyu tüketimi ve emek gelirinin vergi tabanı birbirine oldukça eşdeğerdir. Kapsamlı gelir vergisi ile tüketim vergisi arasındaki temel farklılık; kapsamlı gelir vergisi, yaşam-boyu tasarruflardan elde edilen getiriyi vergiye tabi tutarken; tüketim vergisinde bu tür bir vergilendirme söz konusu değildir. Kapsamlı gelir vergisi altında, tüketimini erken gerçekleştirenler geç tüketenlere göre vergiyi daha fazla ödemektedirler. Bu noktada; harcama vergisinin vergilendirmede adaletin sağlanması açısından neden daha iyi olduğuna ilişkin ikna edici nedenlerin ortaya konulması zordur. Buna karşılık, kapsamlı gelir vergisi varsayımını savunanlar yaşam-döngüsü yaklaşımının geçerliliğini sorgulamak için çalışmışlardır. Onların gözünde, bir bireyin 25 yaşındaki hali ile aynı bireyin 75 yaşındaki hali arasındaki vergi yükünün dağılımı; kendi yaşam-döngüsü içinde aynı aşamada bulunan iki kişi arasındaki vergi yükünün dağılımı tarafından gündeme gelen temelde aynı türden bir kamu politikasına ilişkin bir husustur. Gelir vergisi zaman içinde herhangi bir anda tüm mevcut tüketim olanaklarını değerlendirmekte ve eşit olanaklara sahip olanların üzerine eşit vergi uygulamaktadır. Böylece gelir vergisi ile tüketimin vergilendirilmesi arasındaki adalet tercihi; öncelikle sermaye piyasalarının yeterince etkin, verimli ve erişilebilir olmasına daha sonra ise, yaşam-döngüsü yaklaşımını etkin bir hale getirebilmek açısından yeterince ileri görüşlü bireylerin varolmasına bağlı olabilmektedir[459].

---

dışında tuttukları ifade edilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Alan Reynolds, **Income and Wealth**, 1. Edition, Greenwood Guides to Business and Economics Series, Greenwood Publishing Group Inc. Press, Connecticut: USA, 2006, ss. 162-163.

[458]Emek arzının yaşam-döngüsü yönleri ve aile boyutunun karar almadaki rolü hakkında sayılabilecek hususlar şunlardır: Öncelikle bir bireyin üniversiteye gitmesi işgücüne katılımını ertelemekte ve işgücüne katılım oranını azaltmaktadır. Bu durum, çalışma kariyerinin bir bütün olarak görülmesi gerektiğini savunan yaşam-döngüsü modelinde açıklanabilmektedir. Buna göre; bireyler tüm yetişkin yaşamları boyunca ücretli işgücüne katılabilmekte veya tüm vakitlerini çocuk yetiştirmeye ya da diğer bakmakla yükümlü oldukları kişilere ayırabilmekte veyahut da emekliliğe ayrılabilmektedirler. Konu ile ilgili olarak bkz. Anthony B. Atkinson, **Public Economics in Action: The Basic Income/Flat Tax Proposal**, The Lindahl Lectures, Oxford University Press Inc., New York: USA, 1995, s. 132.

[459]Kay, ss. 25-26.

Bu araştırmada ortaya konulan hipotezler şu şekildedir:

Birinci hipotez; birey ölümünden önce tüm yaşam boyu kaynaklarını tüketmekte ve ölümü durumunda birey geride hiçbir varlık bırakmamaktadır.

İkinci hipotez; herhangi bir yılda bireye ilişkin tüketim tercihi, kaynakların bugünkü değerine doğrudan doğruya bağlı iken; varlıkların karışımı ile yaşam boyu emek gelirlerinin bugünkü değerinden bağımsızdır.

Üçüncü hipotez; tüketimin her yaşta gerçekleştiği varsayıldığında kaynakların bugünkü değerindeki artış her yaşta yapılan tüketimin artmasına neden olmaktadır.

Birinci senaryo: Artan oranlı bir ücret vergisinin ilk ve son oranının 5 puan düşürülmesi suretiyle tasarruf ve tüketim eğiliminde uzun dönemli etkiler gerçekleşmektedir.

İkinci senaryo: Artan oranlı bir tüketim vergisinin ilk ve son oranının 5 puan artırılması suretiyle tasarruf ve tüketim eğiliminde uzun dönemli etkiler gerçekleşmektedir.

V. SINIRLILIKLAR VE KISITLAR

Bu çalışmada öncelikle ülke örneklerine ilişkin olarak vergi reformlarına ilişkin çıkarmış oldukları vergi kanunları ve ülke vergi sistemleri irdelendiği için tarama-survey yöntemi kullanılmıştır. İkinci olarak ülke örneklerinin değerlendirilmesi ve yapılan vergi reformlarının sonuçlarını irdelemek açısından sayısal analiz yöntemi kullanılmıştır. Bu çalışmada oyun teorik bir simülasyon modeli ile karar ağaçları oluşturularak örneklem büyüklüğünün hedefi ile amacı arasında bir bağ kurulup kurulmadığı araştırılmıştır.

Çalışmada ele alınan konu Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü (OECD)'ne üye ülkelerde gerçekleştirilen vergi reformları olduğu için öncelikle çalışmada sadece OECD'ye üye devletlerin vergi sistemleri irdelenmiştir. İkinci olarak, ele alınan vergi reformu konusu 1985 sonrası dönemi kapsadığı için özellikle 1985 yılında ilk olarak İngiltere'nin önderliğinde daha sonra ise 1986 yılında ABD'nin ortaya koymuş olduğu vergi indirimlerinin yapılmasıyla ilişki reform ele alınan süreci ortaya koymaktadır. Teknik açıdan bakıldığında, bu çalışmada OECD üyesi

ülkelere ilişkin vergi sistemleri incelenirken sadece gelir vergisi reformlarına ilişkin olarak yapılan düzenlemelerin araştırmaya konu olmasıdır.

Çalışmanın Türkiye şartlarını da ele alması sebebiyle Türkiye'de gelir vergisi sistemi reformuna ilişkin gereklilik de OECD üyesi ülke örnekleri çerçevesinde karşılaştırılarak analiz edilmiştir. Türk gelir vergisi sistemine ilişkin olarak değerlendirilen vergi indirimleri suretiyle gerçekleştirilen reform hususunun kişisel tasarruflar ve bireysel refah üzerindeki etkileri açısından bir sınırlandırmaya tabi tutulmaktadır.

VI. MODEL

Çalışmada ulusal tasarruflar ve ekonomik refah üzerinde kapsamlı hükümet politikalarının olası etkilerini araştırabilmek açısından dinamik hesaplanabilir genel denge modelleri çerçevesinde ekonomik etkinlik-verimlilikte meydana gelen geçici artışları gösteren ve simülasyon modelinin yapısına bağlı olan yaşam-boyu tasarruflara ilişkin *"tam kesinlik (perfect certainty)"* ve*"tam öngörü (perfect foresight)"* içeren bir genel denge simülasyon modeli[460] geliştirilmiştir. Teorik ve ampirik düzeyde sorgulanan yaşam-boyu tasarruflar modeli; genelde hükümet politikaları ve özelde bütçe açığı politikasına ilişkin olarak tasarruf ve refah tepkilerinin aralığını dikkate alan önemli bir kıstas/ölçüt sağlamaktadır. Simülasyon modeli, sermaye birikimi üzerinde hükümetin etkisine ilişkin sayısal çözümleme sağlayabilmektedir. Sayısal çözümleme; devlet harcamalarında borçla finanse edilen bütçe açıklarının artması nedeniyle dışlanan özel yatırımları, geçici vergi indirimlerinden ziyade daha kalıcı vergi indirimlerinin tüketim üzerindeki farklı etkilerini, vergi ve harcama politikasında gelecek değişiklikler açısından *"beyan etkileri (announcement effects)"*ni ve vergi sistemindeki yapısal değişikliklere karşı tepkileri içermekte ve aynı zamanda vergi matrahının seçimi ile artan oranlılığın derecesini de kapsamaktadır. Simülasyon modeli; başlangıçtaki durağan durum büyüme eğiliminden yeni durağan durum büyüme eğilimine doğru geçiş yolu boyunca tüm ekonomik değişkenlerin değerlerini izleyebilmekte ve tasarruf oranı, ekonomik büyüme ve ekonomik refah vb. bazı makro büyüklüklerde yeni vergi

[460]Eric Engen ve Jonathan Skinner, "Taxation and Economic Growth", **Tax Policy in the Real World**, (Ed. Joel Slemrod), 1. Edition, Cambridge University Press, New York: USA, 1999, s. 325.

sistemine geçişte geniş kapsamlı değişikliklerin meydana gelmesini gözlemleyebilmektedir. Bu yüzden simülasyon modeli, vergi reformu önerileri ile ilişkilendirilmiş her yaş grubu açısından refah kazanç ve kayıplarını net bir şekilde hesaplayabilmektedir. Çalışmada kullanılan simülasyon modelinin teknik yapısı ve çözüm algoritması tam öngörülü yaşam-döngüsü büyüme eğilimlerini hesaplamak açısından; artan oranlı gelir vergisinin yansımasını, sermaye gelirinin vergilendirilmesinin refah maliyetlerinin analizini, vergi sisteminin ve hükümet politikalarının ulusal tasarruflar üzerindeki etkisini ve gelecekteki vergi politika değişikliklerinin erken beyan edilmesi durumunda ise özel tasarrufların bu duruma verdiği tepkileri içermektedir[461].

Dinamik mali sorunlara ilişkin olarak ortaya konulan simülasyon modelinin ayırt edici özelliği ekonomideki katılımcıların geleceğe bakarak planlar yaptığını varsaymaktadır. Değişen maliye politikasına göre rekabetçi denge hesaplanmakta ve bu rekabetçi denge herhangi bir değişikliğin olmadığı durumda dönemlerarası denge ile karşılaştırılmaktadır[462].

Simülasyon modelinde; hanehalkı, hükümet ve üretim sektörlerinden meydana gelen bir ekonominin zaman içindeki gelişimi yer almaktadır. Buna göre, hanehalkı herhangi bir zaman periyodunda bireylere ilişkin 55 ardışık nesilden meydana gelmektedir. Her hanehalkı bağımsız birer ünite olarak kendi kendine yetmekte ve yaşam-döngüsü davranışını kendilerine bırakılmış herhangi bir vasiyet olmadan oluşturmaktadır. Her birey 55 yıl yaşamakta ve bu yıllara ilişkin ilk 45 yılda esnek olmayan işgücü arzına dahil olmakta ve daha sonra emekli olmaktadır. İşgücü arzı esnek olmadığı için bu noktada çalışma ve boş zaman tercihleri göz önüne alınmamaktadır. Simülasyon modeli, 20 yaşında çalışmaya başlayan, 65 yaşında emekli olan ve 75 yaşında ölen tipik bir hanehalkı açısından tasarlanmıştır. Ele alınan nesildeki bireylerin beşeri sermaye donatımları açısından farklılaşabildiği; ancak diğer hususlar açısından benzer oldukları varsayılmaktadır. Gözlemlenen ücret profillerini yansıtabilmek açısından her bireye ilişkin beşeri sermaye donatımının h

[461]Alan J. Auerbach ve Laurence J. Kotlikoff, "National Savings, Economic Welfare, and the Structure of Taxation", **Behavioral Simulation Methods in Tax Policy Analysis**, (Ed. Martin Feldstein), A National Bureau of Economic Research Project Reports, The University of Chicago Press, Chicago: USA, 1983, (National), ss. 459-460.

[462]Robert E. Hall, "The Dynamic Effects of Fiscal Policy in an Economy with Foresight", **The Review of Economic Studies**, Cilt: 38, Sayı: 2, 1971, s. 229.

sabit oranında büyüdüğü ve bir bütün olarak nüfusun n oranında büyüdüğü varsayılmaktadır. Hanehalkı, hükümet ve üretim sektörlerinin davranışlarını içeren ve tek tek her sektör açısından sayısal olarak simülasyona dahil edilen model cebirsel olarak aşağıdaki şekilde ifade edilebilmektedir[463]:

Hanehalkına ilişkin yaşam boyu faydaların sayısal formülasyonu;

$$u(\mathrm{C}) = \begin{Bmatrix} \left\{ \sum_{t=1}^{55} (1+\rho)^{-(t-1)} \frac{C_t^{1-\gamma}}{1-\gamma} \right\} \gamma > 0, \neq 1 \\ \left\{ \sum_{t=1}^{55} (1+\rho)^{-(t-1)} \log C_t \right\} \gamma = 1 \end{Bmatrix} \qquad (11)$$

(11) no'lu eşitlikte; C, t. yılın sonundaki hanehalkının tüketimini ifade etmekte ve ρ ile γ sırasıyla zaman tercihine ilişkin olarak *"tüketimdeki sabırsızlık derecesi (degree of impatience)"*ne ilişkin pür-saf-tam oranı tanımlayan ve herhangi iki yıllık tüketim arasındaki kısmi ikame esnekliğinin zıt etkili halini gösteren seçim parametleridir[464].

Dönemlerarası ikame esnekliği, herhangi iki yıl arasındaki tüketimin birbirine oranındaki yüzdelik değişimin, söz konusu iki yıl arasındaki nispi fiyat oranındaki yüzdelik değişmeye oranını göstermekte ve hanehalkının tasarruf güdüsündeki değişmelere karşı olan duyarlılığını ifade etmektedir. Vergileme ve sosyal güvenlik simülasyon modeline dahil değilken, hanehalkının bütçe kısıtı yalnızca faiz oranı ve ücretlerin bugünkü ve gelecekteki değerlerine bağlı bulunmaktadır. Yaşam boyu tüketimin bugünkü değerinin, yaşam boyu kazançların bugünkü değerini aşamayacağı ifade edilmektedir[465].

---

[463]Auerbach ve Kotlikoff, National, ss. 464-468.

[464]Tam kesinlik içeren yaşam-döngüsü modeli; bir bireyin yaşamı boyunca "*içbükey tüketim fonksiyonu (concave utility function)"*nu maksimize edebilmek açısından tüketim harcamalarını belirlediğini öne sürmektedir. Buna göre; ρ'ya ilişkin büyük değerler; bireyin yaşamının ilk yıllarında yaşam boyu kaynaklarının büyük bir kısmını tükettiğini ve daha düşük bir toplam tasarruf oranına ulaşılacağını belirtmektedir. γ'ye ilişkin büyük değerler ise bireyin farklı dönemlerde tüketimini daha düz bir hale getirmek açısından güçlü bir eğilime sahip olduğunu göstermektedir. Senaryo gereği, γ'nin *"sonsuza ıraksadığı (diverge to infinity)"* durumda; hanehalkı Leontief kayıtsızlık eğrisine sahip olmakta ve tüketim davranışı üzerinde hiçbir ikame etkisi bulunmamaktadır. Konu ile ilgili olarak bkz. Stephen Johnson, Laurence J. Kotlikoff ve William Samuelson, "Can People Compute? An Experimental Test of the Life Cycle Consumption Model", **NBER Working Paper**, Sayı: 2183, National Bureau of Economic Research, Cambridge: USA, Mart 1987, http://www.nber.org/papers/w2183.pdf?new_window=1, ss. 5-6.

[465]İlter Ünlükaplan, "Kamu Borçlanması, Sermaye Stoku ve Tüketim İlişkisinin Belirlenmesi: Bir Ardışık Nesiller Modeli", **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, s. 235.

Artan oranlı bir gelir vergisi açısından bireyin yaşam boyu bütçe kısıtının sayısal formülasyonu;

$$\sum_{t=1}^{55}\left[\prod_{s=2}^{t}(1+r_s(1-\overline{\tau}_{ys}))\right]^{-1}(1-\overline{\tau}_{yt})w_t\ell_t \geq \sum_{t=1}\left[\prod_{s=2}^{t}(1+r_s(1-\overline{\tau}_{ys}))\right]^{-1}C_t \qquad (12)$$

(12) no'lu eşitlikte; r_s ve w_t, t yılının sonunda sermaye ve emek için yapılan brüt ödemeleri göstermekte ve ℓ_t, t yılında arz edilen işgücünü ifade etmektedir. Eşitlikte $\overline{\tau}_{yt}$ ise, t yılında hanehalkının karşı karşıya kaldığı ortalama vergi oranını belirtmektedir. (11) ve (12) no'lu eşitliklerden Lagrangean kurularak, her bir C_t'ye ilişkin olarak farklılaştırılmakta ve (13) no'lu eşitlikte *"birinci derece koşulları (first order conditions)*[466]*"* sağlanmaktadır:

$$(1+\rho)^{-t}C_t^{-\gamma} = \lambda\left[\prod_{s=2}^{t}(1+r_s(1-\overline{\tau}_{ys}))\right]^{-1}\theta_t \quad \forall t \qquad (13)$$

λ'nın yaşam boyu bütçe kısıtının Lagrange çarpanı olduğu ve τ_{ys}'nin marjinal gelir vergisi oranı olduğu durumda sayısal formülasyon;

$$\theta_t = \prod_{s=t+1}^{55}\frac{1+r_s(1-\tau_{ys})}{1+r_s(1-\overline{\tau}_{ys})} \qquad (14)$$

Diğer yandan, t yılındaki marjinal gelir vergisi oranı ise τ_{yt} olmaktadır. Birinci derece koşullarını açıklayabilmek açısından öncelikle marjinal ve ortalama vergi oranlarının aynı olduğu mütenasip-nispi vergi sistemi ele alınmaktadır. Bu durumda $\theta_t = 1$ olmakta ve (13) no'lu eşitliğe göre; t yılında tüketimin marjinal faydasının yaşam boyu kaynakların marjinal faydasına eşit olması gerektiği ve t yılındaki tüketimin TL olarak zımni fiyatının, ilk yıldaki tüketimin TL olarak değeri ile λ kez çarpımına eşit olduğunu ifade etmektedir. Artan oranlı vergilendirmede; $\theta_t < 1$ olmakta ve t yılındaki tüketimin zımni fiyatında bir düşüşü temsil etmektedir.

[466]Bir maksimum veya minimum için, bir fonksiyonun türevinin x = 0 olması gerekli koşuldur. Bu durum birinci derece koşul olarak ifade edilmektedir. Birinci derece koşul sağlandığında, ikinci türevler maksimum ve minimum için yeterli koşullardır. Yani, birinci türev 0 ise, bir maksimum veya minimum bulunmaktadır. Bunun ardından ikinci türev vasıtasıyla bu kritik noktanın ne olduğuna dair bilgiyi elde etmek için yeterli koşul yerine getirilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Funda Akleman, **Zamanda Sonlu Farklar Yöntemi ve Yutucu Sınır Koşulları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul, Şubat 1998, ss. 28-30.

Buna göre, t yılında tüketimde meydana gelen bir artış, tüm gelecek yıllarda varlıklardan elde edilecek gelirleri azaltacak ve bu şekilde tüm gelecek ortalama vergi oranlarını da düşürecektir[467].

(13) no'lu eşitliğin t ardışık değerleri açısından kombinasyonuna ilişkin sayısal formülasyonu;

$$\mathrm{C}_t = \left[\frac{1+r_t(1-\tau_{yt})}{1+\rho}\right]^{1/\gamma} C_{t-1} \qquad (15)$$

(15) no'lu eşitlikte; geçiş denklemi ifade edilmekte ve tüketimde zaman tercihleri ile vergi yapısının yaşam-döngüsü tüketim alışkanlıklarının biçimini belirleyebilmek açısından nasıl etkileşimde bulunduklarını belirtmektedir. Bu noktada, γ büyüdükçe zaman tercihinin ve vergi faktörlerinin C_t oranından C_{t-1} oranına doğru belirleyiciliği azalmakta ve $\gamma = \infty$ olduğu durumda ise diğer parametre değerleri ne olursa olsun her halukarda $\mathrm{C}_t \equiv C_{t-1}$ olmaktadır. γ'nin sonlu değerleri açısından tüketimin artış hızı net faiz oranlarındaki artış ile artmakta; pür-saf-tam zaman tercihi oranındaki bir artış ile azalmaktadır. (15) no'lu eşitlik yalnızca tüketimin büyüme yolunun biçimini belirlemekte; fakat tüketimin artış düzeyini belirlememektedir. Tüketimin artış düzeyinin belirlenebilmesi açısından (15) no'lu eşitlik C'den C_1'e tekrarlı bir şekilde tüm t'ler açısından uygulanmakta ve daha sonra yaşam boyu kaynaklar açısından (16) no'lu eşitlikteki C_1'i elde edebilmek için (12) no'lu eşitlikteki bütçe kısıtında C için ortaya çıkan ifadenin yerine konulmakta ve buradan elde edilen sayısal formülasyon;

[467] Artan oranlı gelir vergisi söz konusu olduğunda simülasyon modelinde her yıl marjinal vergi oranı (hanehalkının elde ettiği son birim gelirin üzerindeki vergi) ve ortalama vergi oranı (ödenen verginin toplam gelire oranı) şeklinde iki farklı vergi oranı bulunacaktır. Bu iki vergi oranı sırasıyla τ_t ve $\overline{\tau}_t$ olarak belirtilebilmektedir. θ değeri, ortalama vergi oranlarının değişmesinden doğan gelir akımının üzerine konulan vergilerin bugünkü değerinin değişimini düzeltmekte ve doğrulamaktadır. Bir döneme ait simülasyon tasarımında; t vergilerin yerine kullanılırken y ise gelir yerine kullanılmaktadır. Buna göre, $y\Delta(T/y) = (\Delta T/\Delta y - T/y)\Delta y$'dir. Konu ile ilgili olarak bkz. Ünlükaplan, s. 236; Auerbach ve Kotlikoff, National, s. 466.

$$C_1 = \chi_y \sum_{t=1}^{55} \left[\prod_{s=2}^{t} (1 + r_s(1 - \overline{\tau}_{ys})) \right]^{-1} (1 - \overline{\tau}_{yt}) w_t \ell_t$$

$$\chi_y = \left\{ \sum_{t=1}^{55} (1+\rho)^{-((t-1)/\gamma)} \left[\prod_{s=2}^{t} (1 + r_s(1 - \overline{\tau}_{ys})) \right]^{-1} \times \left[\prod_{s=2}^{t} (1 + r_s(1 - \tau_{ys})) \right]^{1/\gamma} \right\}^{-1} \quad (16)$$

(16) no'lu eşitlikte; ilk yıl tüketilen yaşam boyu kaynakların oranı belirtilmektedir. Artan oranlı bir tüketim vergisi açısından (12) no'lu eşitliğe karşılık gelen bütçe kısıtının sayısal formülasyonu;

$$\sum_{t=1}^{55} \left[\prod_{s=2}^{t} (1 + r_s) \right]^{-1} w_t \ell_t \geq \sum_{t=1}^{55} \left[\prod_{s=2}^{t} (1 + r_s) \right]^{-1} (1 + \overline{\tau}_{ct}) C_t \quad (17)$$

(17) no'lu eşitlikte; $\overline{\tau}_{ct}$, t yılında tüketim üzerine konulan ortalama vergi oranını göstermektedir. Artan oranlı bir tüketim vergisi açısından (15) ve (16) no'lu eşitliklere karşılık gelen duruma ilişkin oluşturulan sayısal formülasyon;

$$C_t = \left[\left(\frac{1 + r_t}{1 + \rho} \right) \left(\frac{1 + \tau_{ct-1}}{1 + \tau_{ct}} \right) \right]^{1-\gamma} C_{t-1} \quad (18)$$

$$C_1 = \chi_c \sum_{t=1}^{55} \left[\prod_{s=2}^{t} (1 + r_s) \right]^{-1} w_t \ell_t$$

$$\chi_c = \left\{ (1 + \tau_{c1})^{1/\gamma} \sum_{t=1}^{55} (1+\rho)^{-((t-1)/\gamma)} \left[\prod_{s=2}^{t} (1 + r_s) \right]^{-(1-(1/\gamma))} \times (1 + \overline{\tau}_{ct})(1 + \tau_{ct})^{-1/\gamma} \right\}^{-1} \quad (19)$$

(18) ve (19) no'lu eşitliklerde; τ_{ct}, t yılında tüketimin üzerine konulan marjinal vergi oranıdır. (18) ve (19) no'lu eşitliklerin karşılaştırılması suretiyle; tüketim yolu üzerindeki etkisi nedeniyle zaman içinde artan marjinal oranları ile artan oranlı bir tüketim vergisinin tüketim yolunun biçimi üzerindeki etkisinin artan oranlı bir gelir vergisinin yaptığı etkiye benzer olduğu sonucu çıkarılmaktadır[468].

[468]Artan oranlı tüketim vergisinin yaşam boyu tüketimden ziyade yıllık tüketim üzerine konulması halinde τ_{ct}, C_t 'nin bir fonksiyonu olacaktır. (18) no'lu eşitlikten de görüleceği üzere; $\tau_{ct} \geq \tau_{ct-1}$ ve $r_t \geq \rho$ 'dir. Bu nedenle vergilerin yokluğunda tüketimin büyüme yolunun dikey bir eğilim izlemesi ile yıllık artan oranlı bir tüketim vergisi altında gelecekteki tüketimin vergilendirilmesinde artış yaşanacaktır. Bunun yanı sıra simülasyon modelinde diğer vergi sistemleri altında hanehalkına ilişkin optimizasyon davranışı diğer vergilerin etkilerinin gelir ve tüketim vergilerine nazaran daha az olduğu gerekçesiyle göz ardı edilmektedir. Konu ile ilgili olarak bkz. Auerbach ve Kotlikoff, National, s. 467.

Ekonomide bulunan tek üretim sektörü Cobb-Douglas üretim fonksiyonu ile nitelendirilebilmektedir. Üretim sektörüne ilişkin sayısal formülasyon;

$$Y_t = AK_t^{\varepsilon}((1+g)^t L_t)^{1-\varepsilon} \quad (20)$$

(20) no'lu eşitlikte; Y_t t yılındaki çıktıyı, K_t t yılındaki sermayeyi ve L_t ise t yılındaki emeği göstermektedir. A ölçekleme sabitini, g dışsal verimlilik artışı oranını ve ε 0,25'e eşit olduğu varsayılan üretimde sermaye kullanımının yoğunluğunu göstermektedir. L_t işgücündeki tüm bireylerin emek donatımlarının toplamına eşittir. K_t ise *"geri dönüşlü algoritma (recursive algorithm)*[469]*"* tarafından meydana getirilmekte ve sermaye stoğundaki değişimin özel ve kamusal tasarrufların toplamına eşit olduğunu ifade etmektedir.

$$r_t = \varepsilon A(K_t / (1+g)^t L_t)^{-(1-\varepsilon)} \quad (21)$$

$$w_t = (1-\varepsilon)A(1+g)^t (K_t / (1+g)^t L_t)^{\varepsilon} \quad (22)$$

(21) ve (22) no'lu eşitliklerde; üreticilerin adına rekabetçi davranış gayrisafi faktör getirileri olan r_t ve w_t'nin t yılında sermaye ve emeğin marjinal verimliliğine eşit olmasını sağlamaktadır. Sermayenin getirisinin, sermayenin marjinal verimliliğine eşit olduğu varsayımı; sermaye mallarının piyasa değerinin her zaman yeniden üretim maliyetine eşit olduğunu ifade etmekte ve sermaye ayarlamasının istenilen düzeye getirilmesinin anlık olarak gerçekleştiğini belirtmektedir. Neoklasik yaklaşıma ilişkin modeller değer maksimize eden firmaların sermaye için talep üretmesine odaklanmaktadır. Sermaye stoğunun değişimi hakkında varsayımlar yapmak suretiyle modeller yatırım modellerine dönüştürülmektedir[470].

Simülasyon modelinde yer alan hükümet, tüketim harcamaları akımını finanse etmeye gereksinim duymakta ve G_t olarak nüfus verimlilik artışı ile aynı oranda büyümektedir. Basitleştirme açısından hükümet harcamalarının bireysel fayda üzerindeki etkisi simülasyon analizine dahil edilmemiştir. Çeşitli vergilerin dışında, hükümetin elinde hanehalkının portföylerinde yer alan sermayenin hükümete aktarılması açısından tek dönemlik borçlanma kullanımı bulunmaktadır. Bu durum

[469]T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı, s. 75.

[470]Kevin A. Hassett ve R. Glenn Hubbard, "Tax Policy and Investment", **Fiscal Policy: Lessons from Economic Research**, (Ed. Alan J. Auerbach), The Massachusetts Institute of Technology (MIT) Press, Massachusetts: USA, 1997, s. 340.

hükümetin doğrudan yatırım yapmadan bütçe fazlasını kullanarak tasarruf yapmasını ve bütçe açıklarını kullanarak harcama yapmasını sağlamaktadır. Ag_t'nin hükümetin varlıklarının değeri (ulusal bir borç söz konusu ise negatif değer alır) olarak tanımlanması durumunda t döneminin sonunda hükümetin vergi geliri;

$$R_t = \bar{\bar{\tau}}_{yt}\left[w_t L_t + r_t(K_t - Ag_t)\right] + \bar{\bar{\tau}}_{ct} C_t \tag{23}$$

(23) no'lu eşitlikte; $\bar{\bar{\tau}}_{yt}$ ve $\bar{\bar{\tau}}_{ct}$ gelir ve tüketim üzerindeki toplam ortalama vergi oranlarıdır ve sırasıyla bireylerin ortalama vergi oranlarının ağırlıklı ortalamalarına göre hesaplanmaktadır. Borçlandırma hususunda ve eski borcun ertelenmesi konusunda hükümetin yetkinliği söz konusu iken (24) no'lu eşitliğe göre, hükümetin harcamalarının bugünkü değeri ile ilgili bütçe kısıtı; vergi gelirlerinin bugünkü değeri ile hükümetin başlangıç varlıklarının değerinin toplamına eşittir:

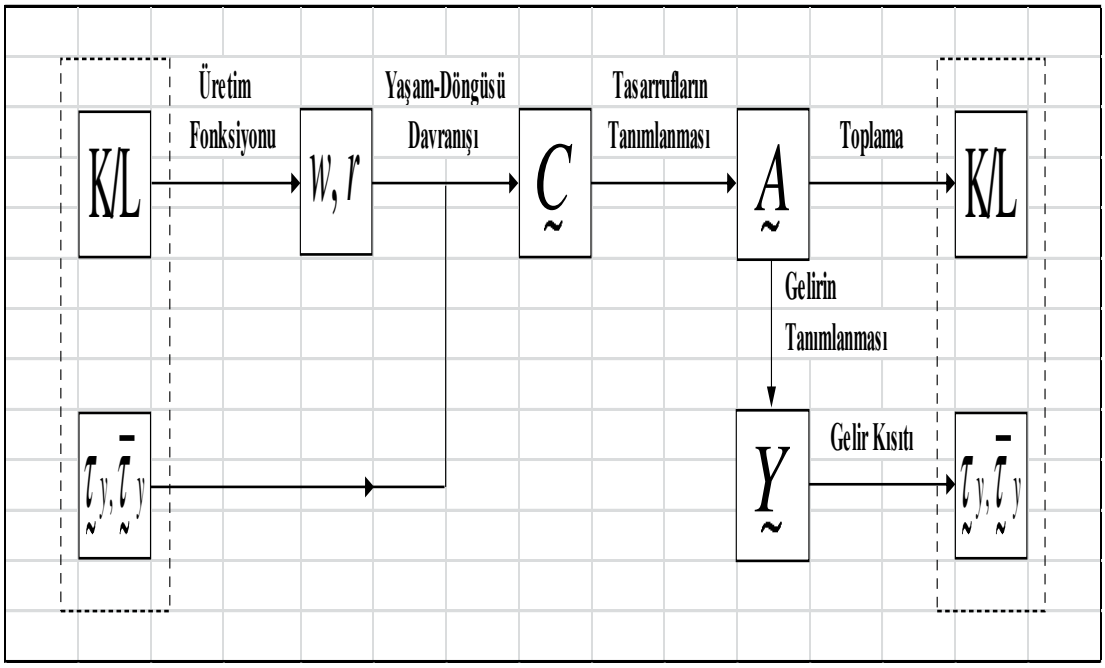
$$Ag_0 + \sum_{t=0}^{\infty}\left[\prod_{s=0}^{t}(1+r_s)\right]^{-1} R_t = \sum_{t=0}^{\infty}\left[\prod_{s=0}^{t}(1+r_s)\right]^{-1} G_t \tag{24}$$

Hükümetin uzun dönem bütçesi tarafından sınırlandırılan politika türlerinin analizi; maliye politikasının esaslarının vergi, harcama ve bütçe açıkları olmadığını bunun yerine bir nesilden diğer nesile veya nesillerin kendi içinde meydana gelen aktarımların ve yeniden dağılımın marjinal değişimleri ile kamu kesimi nihai tüketim harcamalarının asıl politika belirleyicileri olduğunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır[471].

Şekil 25, açıklanan simülasyon modeline ilişkin olarak; üretim fonksiyonu, yaşam döngüsü davranışı, tasarrufların tanımlanması, gelirin tanımlanması, toplama ve gelir kısıtı süreçlerinin modeldeki sayısal formülasyonlara uygun olarak nasıl gerçekleştiğini göstermektedir. Tekrarlanma süreci, vergi sisteminde yer alan her vergi için uygulanabilmekte ancak farklılık gösterebilmektedir. Çalışmada yer alan simülasyon analizi gelir vergisi simülasyonu olduğu için artan oranlı bir gelir vergisinin iterasyon-tekrarlanma süreci şekil 25'deki model 1'de ifade edilmiştir.

[471]Laurence J. Kotlikoff, "Taxation and Savings: A Neoclassical Perspective", **Journal of Economic Literature**, Cilt: 22, Sayı: 4, 1984, s. 1578.

Şekil 25: Model 1: Artan Oranlı Gelir Vergisinin İterasyon/Tekrarlanma Süreci



Kaynak: Auerbach ve Kotlikoff, National, s. 470.

Yaşam-döngüsü içeren AK simülasyon modeli; vergi indirimlerinin aynı anda etkilerini, vergi matrahındaki değişiklikleri, vergilerin artan oranlılığının derecesindeki değişiklikleri, yatırım teşviklerindeki değişiklikleri, hükümetin tüketim düzeyindeki değişiklikleri ve sosyal güvenlik katkı paylarındaki değişiklikleri gösterebilmektedir. Simülasyon modeli aynı zamanda ekonomik canlanmalar veya ekonomik daralmalar gibi demografik değişimleri analize tabi tutabilmektedir. AK simülasyon modelinin uygulanmasında sunduğu en iyi imkanlardan biri makro sonuçların doğrudan varsayım yapılarak elde edilmesinden ziyade faydasını maksimize etmeye çalışan bireylere ve karlarını maksimize etmeye çalışan firmalara ilişkin mikro davranışların yansıtılması suretiyle elde edilen makroekonomiye ilişkin mikro bazlı model oluşudur. Bu nedenle, tüm makro sonuçların tam rasyonel davranış ile uygulanması gerekmektedir. Dinamik yaşam-döngüsü simülasyon modeli, ekonomik geçiş yollarına ilişkin olarak yetişkin ünitelerin 20-75 yaş arasında 55 yıl yaşadığı ardışık nesiller ekonomisinde 150 yılı aşan bir dönem uygulamaktadır. AK simülasyon modelinin bulguları şunlardır[472]:

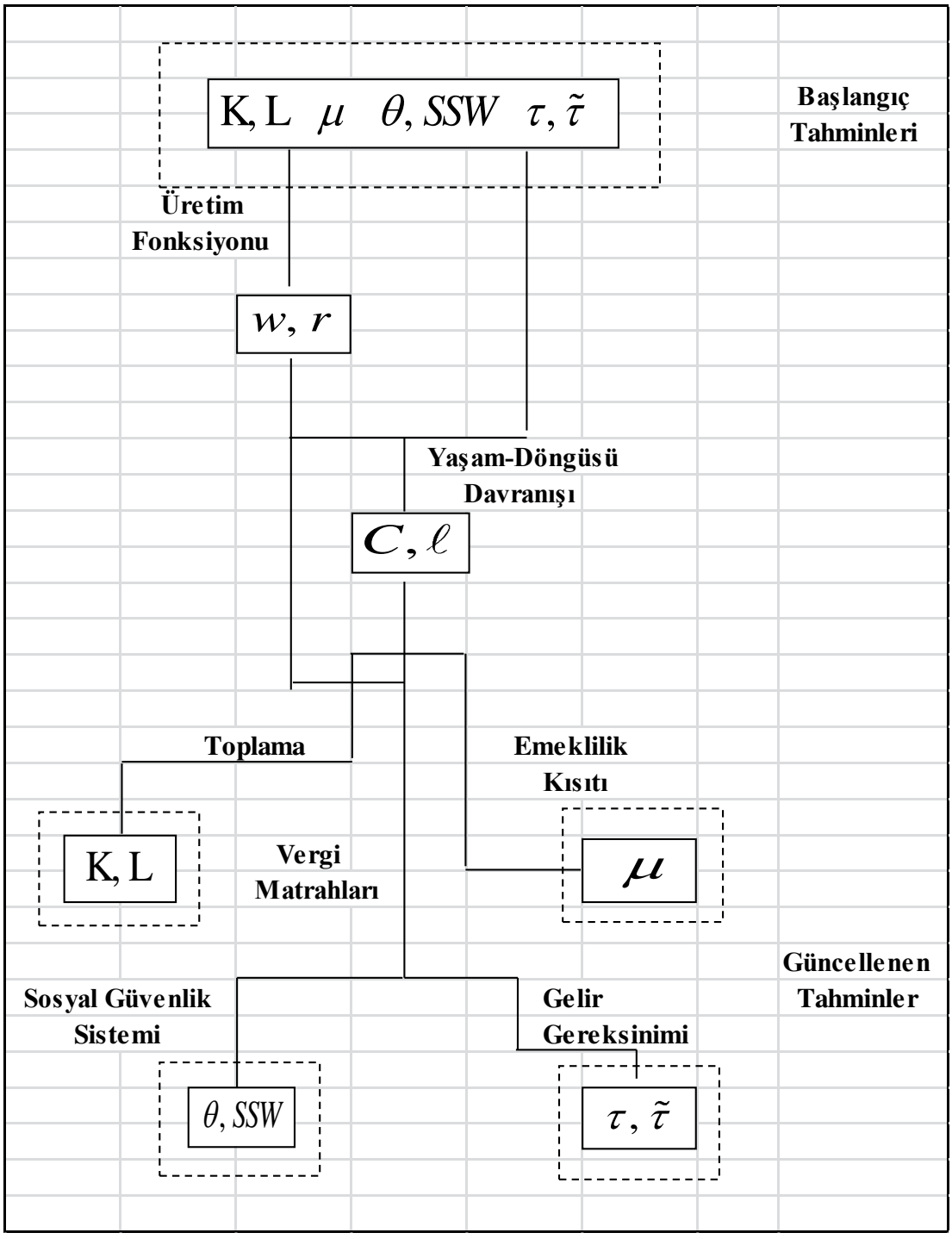
[472]Laurence J. Kotlikoff, "What Microeconomics Teaches Us about the Dynamic Macro Effects of Fiscal Policy", **Journal of Money, Credit and Banking**, Cilt: 20, Sayı: 3, Part 2: Recent Developments in Macroeconomics, 1988, ss. 479-480.

- *"Vergi indirimleri kısa dönemde sermayeyi teşvik ederken (crowding in) ve faiz oranlarını düşürürken; uzun dönemde sermayeyi dışlamakta (crowding out) ve faiz oranlarını yükseltmektedir.*
- *Hükümet, istediği herhangi ölçüde bütçe açığı veya fazlası bildirerek herhangi reel bir ekonomik politikayı uygulayabilmektedir; çünkü bütçe açığının maliye politikasının tutumu ile ilgili etkisi bulunmamaktadır.*
- *Yatırım teşvikleri kendi kendini finanse edebilmektedir.*
- *Dışlama sürecinin yarılanma süresi birkaç yıl ile sınırlı değil, en az 20-30 yıldır.*
- *Finansman yöntemine bağlı olarak, ek hükümet tüketimleri sermayeyi teşvik edebilecektir.*
- *Yatırım teşvikleri hisse senetleri piyasası açısından zararlı olabilmekte; ancak yatırım açısından faydalıdır.*
- *Politika değişikliklerine ilişkin olarak yapılan erken beyanlar amaçlanan etkileri tersine çevirebilmektedir.*
- *Sermaye geliri vergisi oranındaki indirimler gibi uzun dönem sermaye birikimini daha fazla teşvik eden politikalar yine de ekonomik etkinliği-verimliliği azaltabilmektedir.*
- *Ekonomik daralmanın ekonomik canlanmayı takip ettiği demografik değişimler sosyal güvenlik katkı payları açısından zararlı olabilmekte; fakat "sermayenin derinleşmesi (capital deepening)" nedeniyle ekonominin genel dengesi açısından faydalı olabilmektedir."*

Sosyal güvenlik sistemi, hanehalklarının gelirleri üzerine maaş ve ücretlerden kesilen bordro vergilerini koymaktadır. Bu tür sosyal güvenlik vergilerini ve sosyal güvenlik yardımlarını uygulamak açısından çeşitli yaklaşımlar bulunmaktadır. Sosyal güvenlik katkı payları açısından bir yaklaşım katkı paylarını hanehalkı tarafından yapılan *"zorunlu tasarruflar"* olarak ifade etmekte ve sosyal güvenlik yardımlarının da bu tür bir tasarrufun getirisi olduğunu belirtmektedir. Likidite kısıtlamalarının bulunmadığı bir simülasyon modelinde, kendi tüketim davranışı ile dengelenen zorunlu tasarruf durumunun hanehalkının nihai davranışı üzerinde hiçbir etkisi bulunmamaktadır. Diğer bir yaklaşım ise, maaş ve ücretlerden kesilen bordro vergilerinin emek arzı üzerindeki bozucu etkileri nedeniyle sosyal güvenlik vergileri ile sosyal güvenlik yardımlarını birbirleriyle ilişkilendirmemektedir[473].

[473] Alan J. Auerbach ve Laurence J. Kotlikoff, **Dynamic Fiscal Policy**, Cambridge University Press, New York: USA, 1987, (Dynamic), s. 34.

Şekil 26: Model 2: Sosyal Güvenlik Sistemi ve Artan Oranlı Gelir Vergisine İlişkin Simülasyon Modeli



Kaynak: Auerbach ve Kotlikoff, Dynamic, s. 48.

Şekil 26, sosyal güvenlik sistemi ve artan oranlı gelir vergisi içeren bir algoritmayı göstermektedir. Şekilde; toplam sermaye stoku K, toplam işgücü arzı L, yaşa özel belirlenmiş *"gölge ücretler (shadow wages)"* μ, maaş ve ücretlerden

kesilen bordro vergileri θ, sosyal güvenlik refahına ilişkin vektör SSW ve yaşa özgü marjinal ve ortalama vergi oranları τ, $\bar{\tau}$ ile ifade edilmektedir. Faktör arzı ile tutarlı olan ücret ve faiz oranları hesaplanabilmektedir. Vergi oranları, gölge ücretler ve sosyal güvenlik refahına ilişkin tahminler birlikte kullanıldığında optimal hanehalkı yaşam-döngüsü davranışı (C) çözümlenebilmektedir. Bireysel işgücü arzı kararları; gölge ücretlere ilişkin olarak yapılan tahminlerin doğru olup olmadığını göstermekte ve bireyler tarafından meydana getirilen işgücü arzının toplanması; toplam işgücü arzına ve taahhüt edilen emeklilik gelirleri ile sosyal güvenlik yardımları açısından ödenmesi gereken sosyal güvenlik vergilerinin düzeyine ilişkin olarak yeni bir tahmin yapma imkanı sağlamaktadır. Bireysel tüketim kararlarına, vergi-sonrası emek gelirlerine ve vergi-sonrası faiz oranlarına ilişkin olarak istatistikler vasıtasıyla her yaştaki tasarruf birikimi hesaplanabilmektedir. Tüm yaş gruplarına ilişkin olarak tasarrufların eklenmesi toplam özel varlıklara ilişkin olarak yeni bir tahmin yapma olanağı sunmaktadır. Elde edilen bu toplam kamu borcunun varsayılan düzeyinden çıkarılmak suretiyle sermaye stoğuna ilişkin olarak yeni bir tahmin yapma imkanı doğmaktadır[474]. Hükümet gelirlerinin varsayılan düzeyi ile bireylerin tüketim ve tasarruf davranışlarına ilişkin varsayımları birleştirilmek suretiyle Şekil 25 ve şekil 26'dan elde edilen bilgiler yardımıyla simülasyon modelinin çözümü gerçekleştirilebilmektedir.

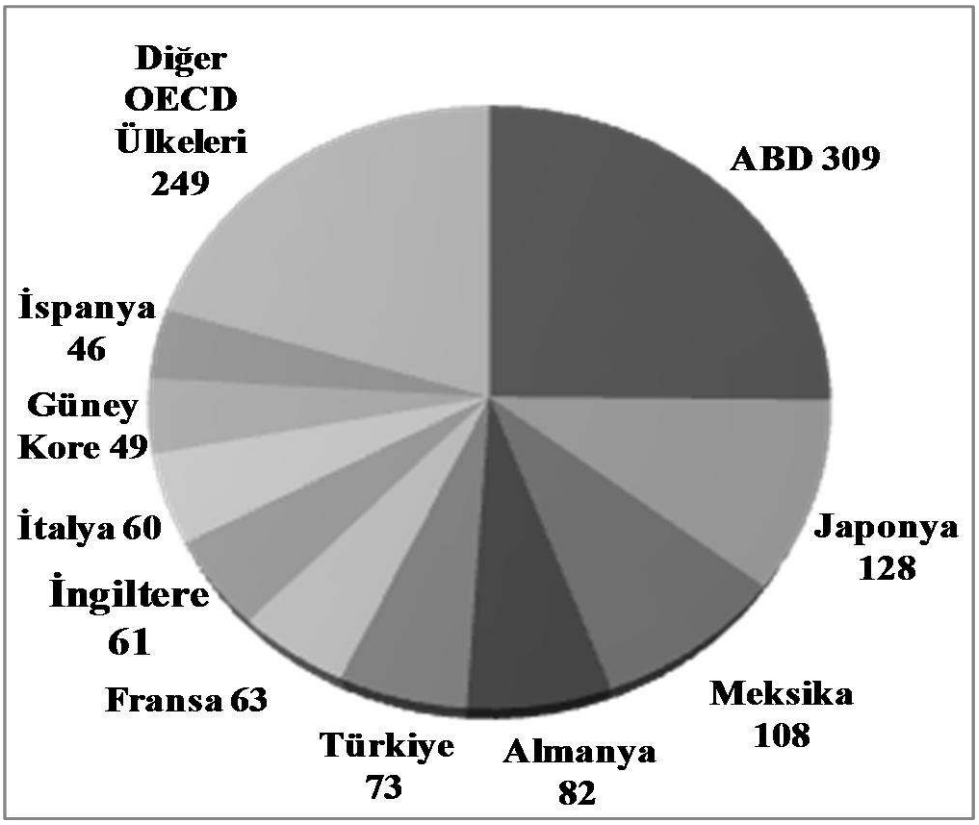
VII. VERİ SETİ

Çalışmada, 1985-2013 dönemine ait OECD Revenue Statistics 2012 ve OECD Factbook 2013'den derlenen veriler kullanılmıştır. Çalışmada, OECD üye ülkelerin seçilmesinin temel nedeni; reformun ilk yapıldığı ve gerçekleştirildiği ülkeler olmalarıdır. İkinci olarak, ele alınan bu ülkeler gelişmiş ülkeler konumunda yer aldıkları için vergisel düzenlemelerin olumlu ya da olumsuz sonuçlarının değerlendirilmeleri hususunda bu ülkelerin alınması da gerekli olmuştur. Türkiye'nin bu ülkeler içerisinde yeri gelişme yolunda olan ülke olmasına karşılık ele alınan bu ülkelerle sürekli ilişkileri ve özellikle AB'ne üye olması konusunda gerçekleştirilmesi gereken yapısal reform ve düzenlemelerin içerisinde vergisel

[474] Auerbach ve Kotlikoff, Dynamic, s. 47.

düzenlemelerin de büyük bir ağırlığa sebep olması gibi nedenler Türkiye'nin bu ülkelerle karşılaştırılmasına ve aradaki açıkların nasıl kapatılacağına ilişkin olarak da çözüm önerilerini daha açıklıkla karşımıza sunmaktadır. Veri seti oluşturmak açısından ilk olarak yaşam-döngüsü modeline konu olan nüfus oranı bilgisi açısından OECD üyesi ülkelerin nüfus yoğunluğu milyon kişi olarak şekil 27'de verilmiştir.

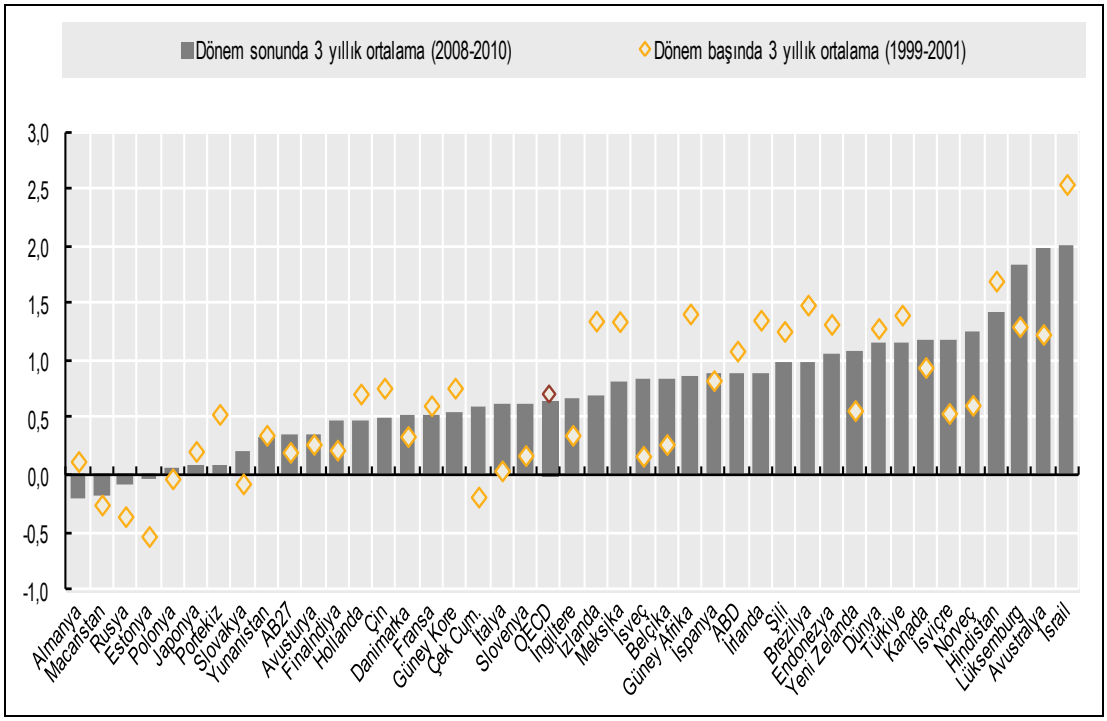
Şekil 27: OECD Nüfusu (Milyon)



Kaynak: OECD, **Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics**, OECD Publishing, Paris, Ocak 2013, http://dx.doi.org/10.1787/factbook-2013-en, (01.04.2013)'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 28, yıllık ortalama nüfus büyüme oranlarının yüzdesini göstermektedir. Buna göre; özellikle Avustralya ve İsrail'de nüfus büyüme oranlarının % 2 civarında diğer ülkelere nazaran oldukça yüksek olduğu; Almanya ve Macaristan'da ise oldukça düşük düzeyde bir nüfus büyüme oranı gözlemlenmektedir.

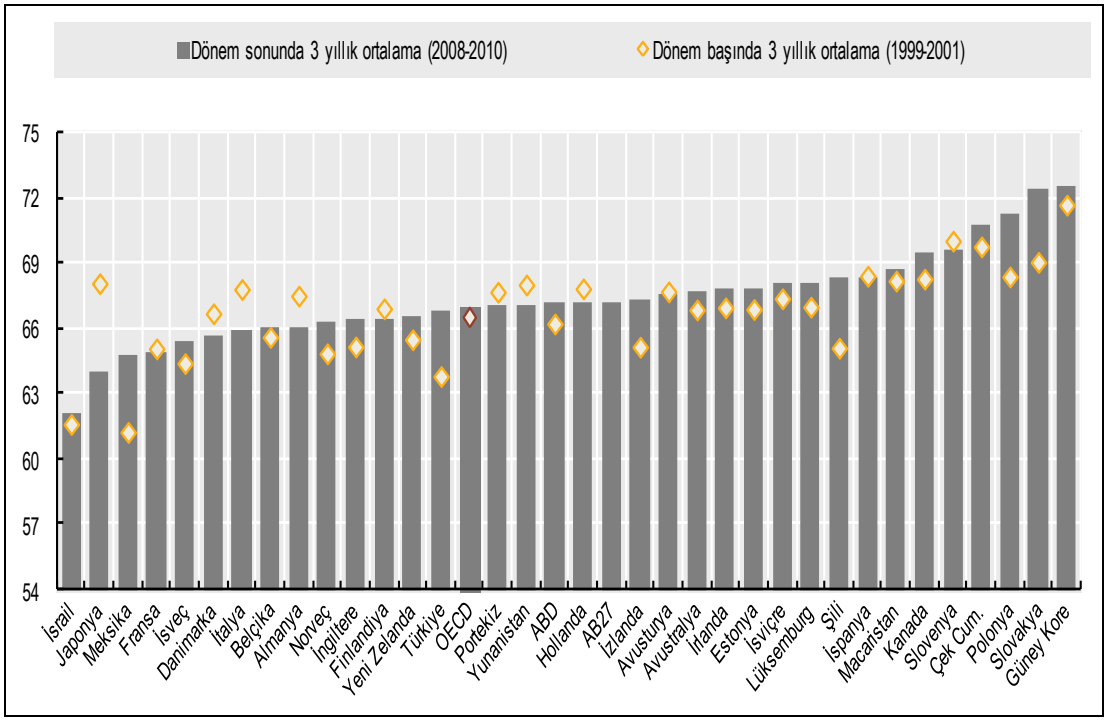
Şekil 28: Nüfus Büyüme Oranları (Ortalama Yıllık Büyüme % Olarak)



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 29, çalışma çağındaki nüfusun, nüfus içindeki payını göstermektedir. Güney Kore ve Slovakya, çalışma çağındaki nüfusun payı olarak % 73 ve % 72 düzeylerinde izlerken İsrail'de bu oran % 62'dedir. Japonya ise 1999-2001 başlangıç döneminde oranını % 68'de tutarken, 2008-2010 dönem sonu ortalaması % 64'e kadar düşmüştür.

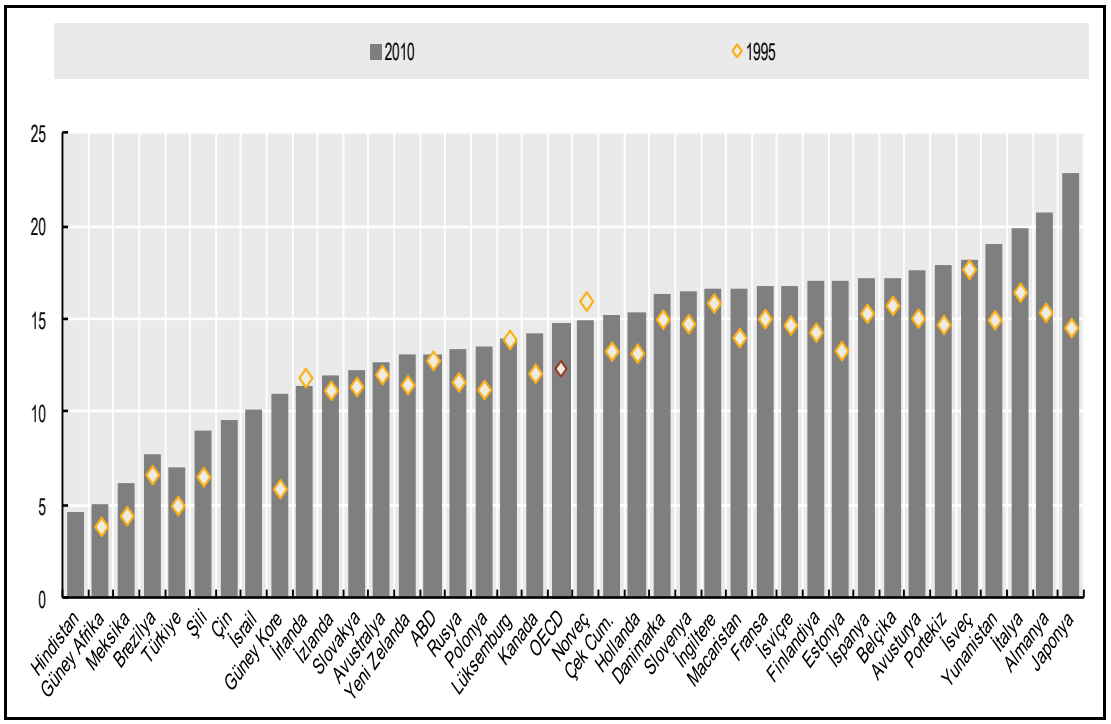
Şekil 29: Çalışma Çağındaki Nüfus (Nüfusun % Olarak Ortalaması)



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 30, yaşlı nüfusun, toplam nüfus içindeki payını göstermektedir. Buna göre; özellikle Japonya, nüfusunun % 23'ünün ve Almanya, nüfusunun % 21'inin yaşlı nüfustan oluşması şeklinde göze çarpmaktadır.

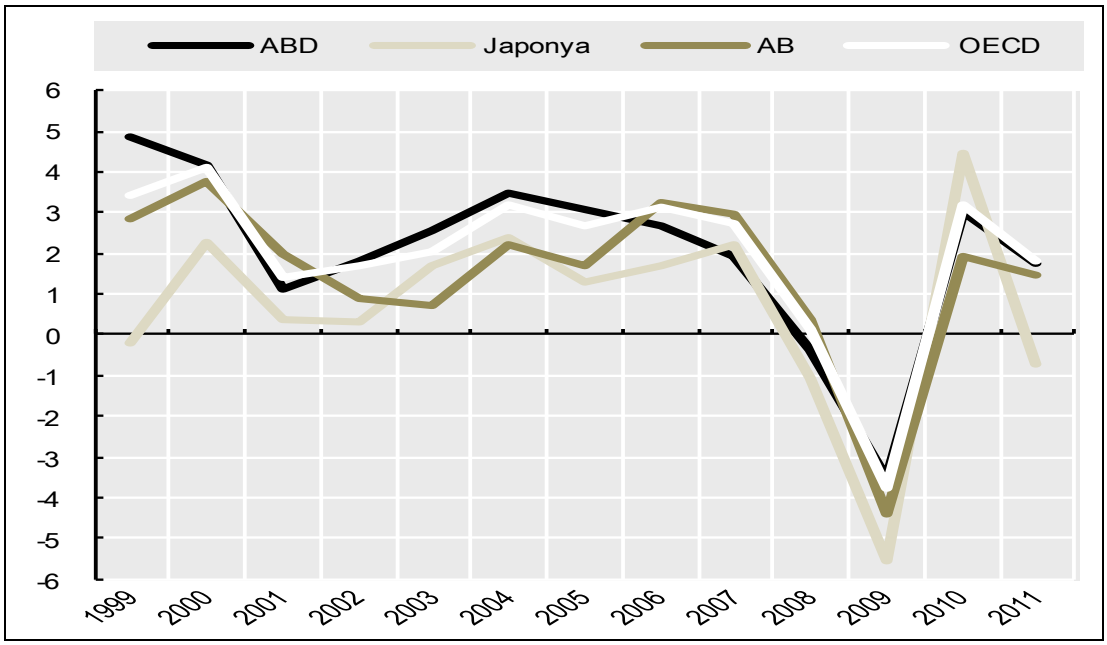
Şekil 30: Yaşlı Nüfus (Toplam Nüfusun % Olarak)



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 31, ABD, Japonya, AB ve OECD'de 1999-2011 yılları arasında reel GSYİH büyümesini göstermektedir. Şekilden; 2008 yılının ilk çeyreğinde küresel finansal krizle başlayan kırılmanın 2010 yılının ilk çeyreğine kadar sürdüğü, daha sonra ise 2008 öncesi seviyelerine dönmeye başladığı görülmektedir.

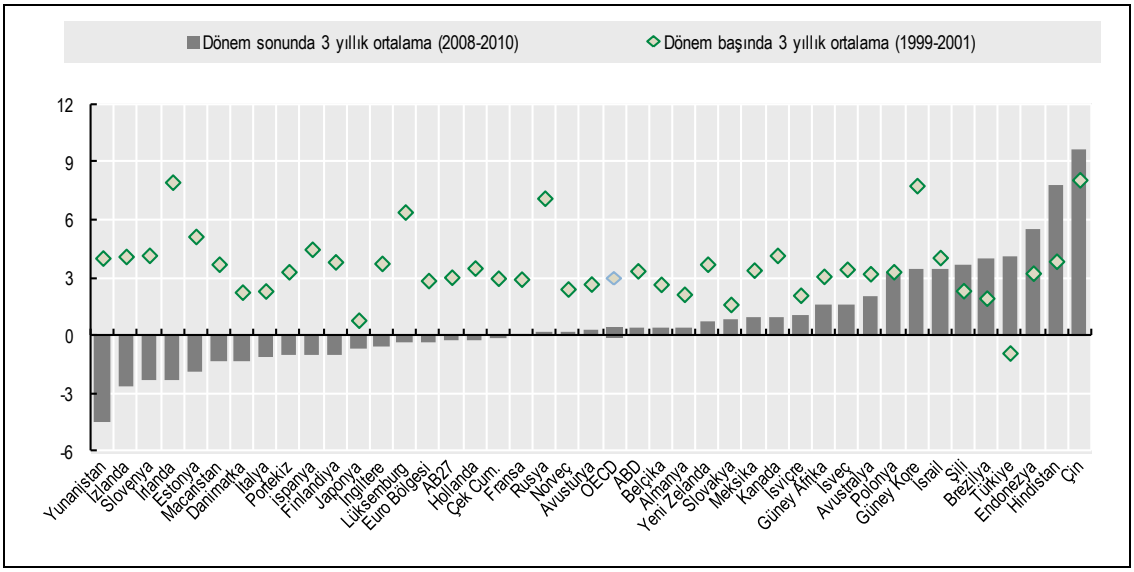
Şekil 31: ABD, Japonya, AB ve OECD'de Reel Olarak GSYİH Büyümesi
(Yıllık Büyüme % Olarak)



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 32, ülkelerin reel GSYİH büyümesinin yıllık ortalamalarını göstermektedir. Buna göre özellikle 2008-2010 ortalamasında Yunanistan ve İzlanda, Slovenya ve İrlanda'nın küresel finansal krizden önemli ölçüde etkilendiği görülmektedir. Tam aksine Çin % 9,7, Hindistan % 7,8, Endonezya % 5,5 ve Türkiye'nin ise % 4 olarak bu dönemde diğer ülkeler ile karşılaştırıldığında önemli düzeyde reel büyüme oranlarını yakaladıkları görülmektedir.

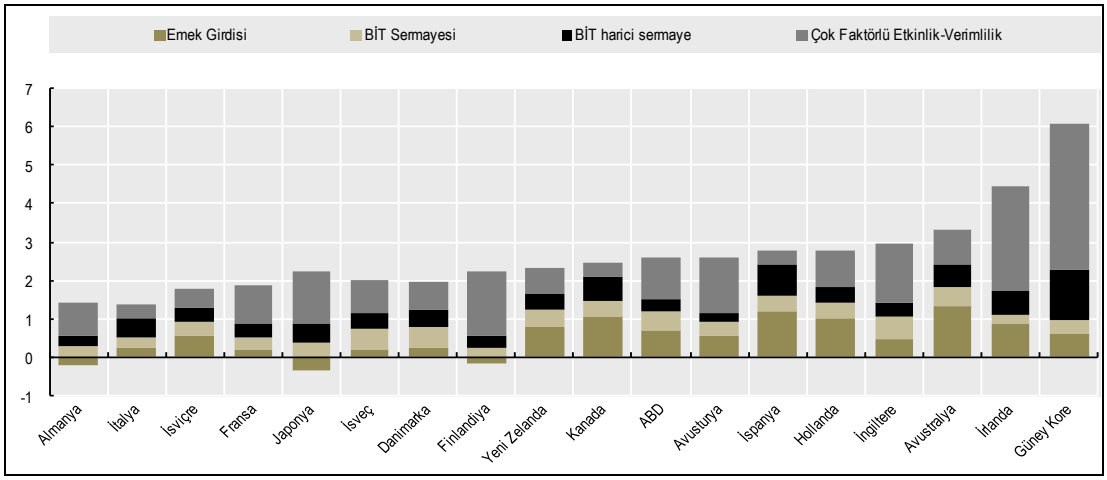
Şekil 32: Reel Olarak Ülkelerde GSYİH Büyümesi (Yıllık Ortalama Büyüme % Olarak)



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 33, 1985-2010 yılları arasında emek girdisi, bilgi ve iletişim teknolojileri (BİT)'nden elde edilen sermaye girdisi ile BİT haricindeki sermayenin birlikte meydana getirdiği çok faktörlü etkinlik-verimlilik düzeylerini göstermektedir. Buna göre; emek girdisinin % 1,31 olarak GSYİH'ya katkıda bulunduğu Avustralya ile BİT harici sermayenin % 1,30 ve çok faktörlü etkinliğin-verimliliğin % 3,83 ile gerçekleştiği Güney Kore dikkat çekmektedir.

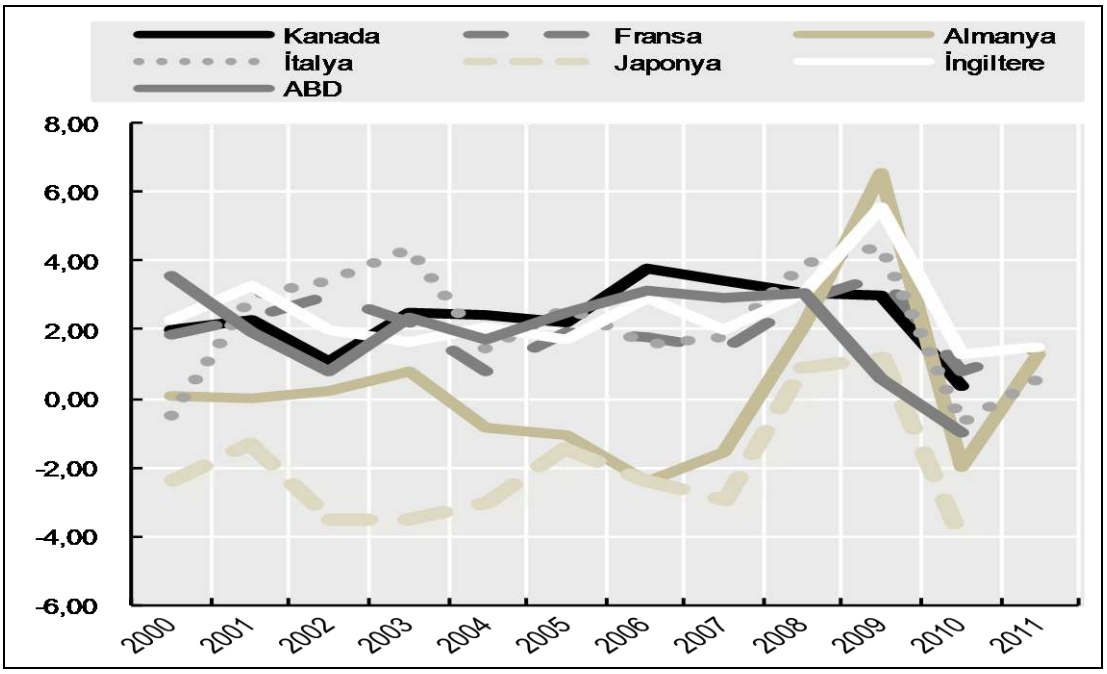
Şekil 33: Üretim Faktörlerinin GSYİH'ya Yaptığı Katkılar



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 34, 2000-2011 yılları arasında toplam ekonomide birim emek maliyetlerinin yıllık büyüme oranlarını göstermektedir. Buna göre, 2000 yılında en yüksek emek maliyeti % 3,55 ile ABD'de iken; en düşük emek maliyeti ise % -2,36 ile Japonya'dadır. 2011 yılında ise durum değişmekte ve ABD'de birim emek maliyetleri % -0,98 ile en düşük düzeye ulaşırken; Fransa % 1,49 ve İngiltere % 1,48 ile en yüksek emek maliyetine sahip ülkelerdir.

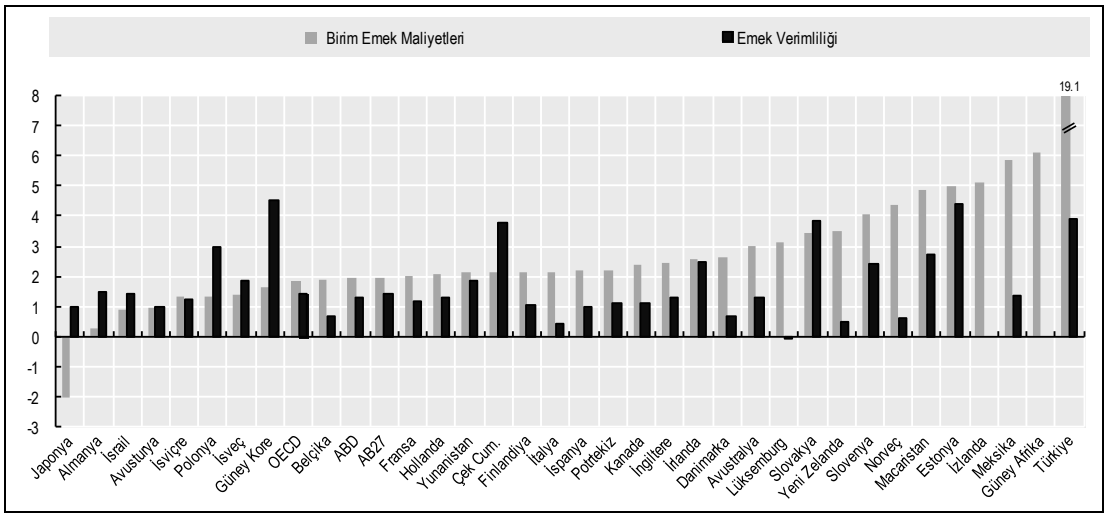
Şekil 34: Toplam Ekonomide Birim Emek Maliyetleri (Yıllık Büyüme Oranı)



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 35, 2000-2011 yılları arasında toplam ekonomide birim emek maliyetlerini gösterirken aynı zamanda emeğin verimliliğini de hesaba katmaktadır. Buna göre, OECD üyesi ülkeler arasında en yüksek emek maliyetine sahip ülke konumunda % 19,3 oranıyla Türkiye bulunmaktadır. Türkiye'de emek verimliliğinin oranı ise % 3,92'dir. Birim emek maliyetlerinin % -2,06 ile en düşük olduğu Japonya'da emek verimliliğinin oranı % 1,01'dir.

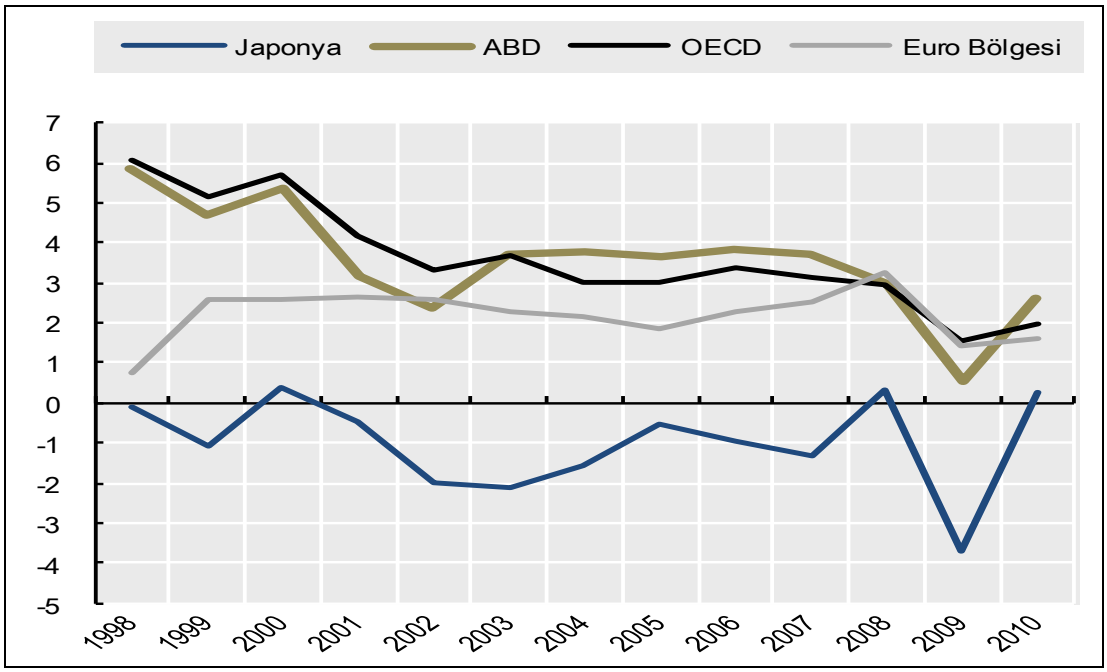
Şekil 35: Toplam Ekonomide Birim Emek Maliyetleri ve Emek Verimliliği
(Yüzde Ortalama Yıllık Büyüme, 2000-2011 veya Mevcut En Son Yıl)



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 36, ABD, Euro Bölgesi, Japonya ve OECD'de 1998-2011 yılları arasında toplam ekonomide birim emek başına işgücü tazminatlarının yıllık büyüme oranlarını göstermektedir. Buna göre, Japonya'da 1998 yılında % -0,13 olan birim emek başına işgücü tazminatlarının oranı 2011 yılında % 0,26'ya yükselmiş; ABD'de 1998 yılında % 5,87 olan oran 2011 yılında % 2,62'ye düşmüş; OECD genelinde ise 1998 yılında % 6,09 olan oran % 1, 99'a düşmüştür. OECD genelinde birim emek başına düşen işgücü tazminatlarının oranının azaldığı ifade edilebilmektedir.

Şekil 36: Toplam Ekonomide Birim Emek Başına İşgücü Tazminatları
(Yüzde Yıllık Büyüme)

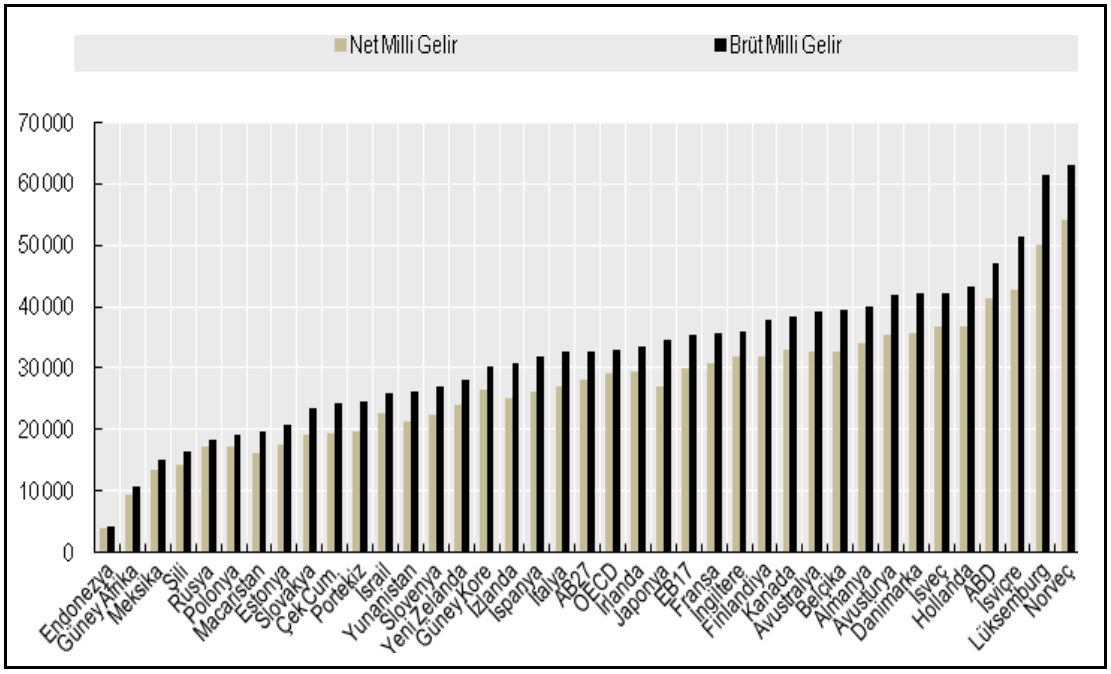


Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 37, kişi başına düşen brüt ve net milli gelir miktarını ABD Doları cinsinden ifade etmektedir. Buna göre, OECD üyesi ülkelerden kişi başına düşen brüt ve net milli gelirde en yüksek 62.954,29 Dolar ve 54.246,87 Dolar ile Norveç ilk sırayı alırken; Meksika 14.982,06 Dolar ve 13.444,60 Dolar ile listede sondan üçüncü sıradadır.

Şekil 37: Kişi Başı Net ve Brüt Milli Gelir

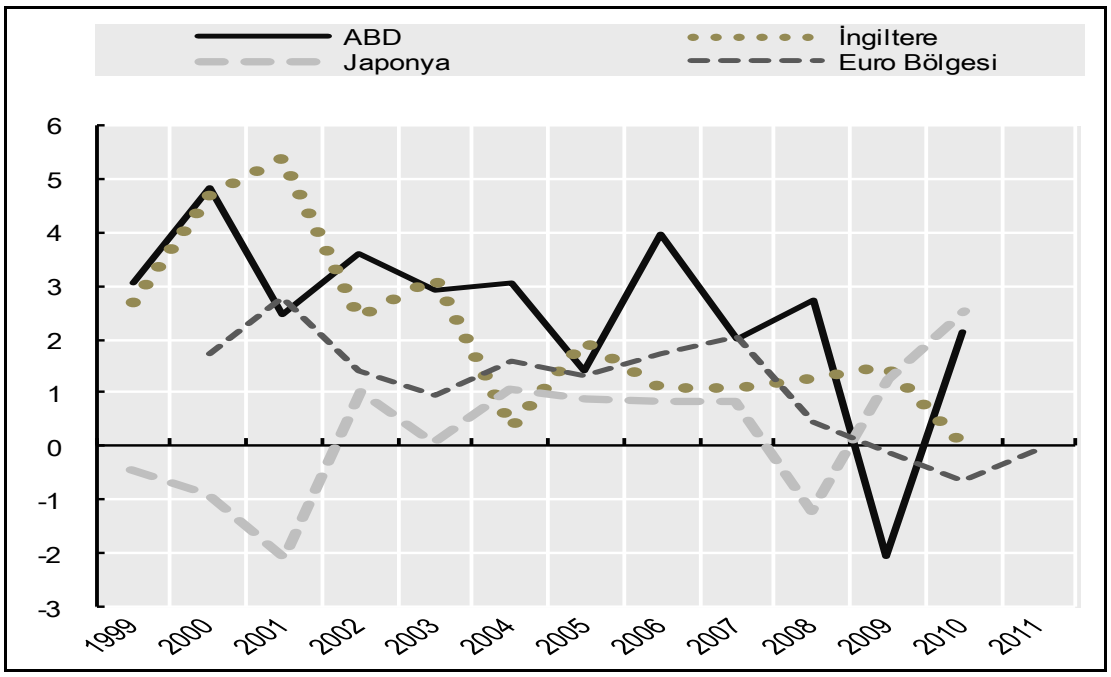
(Amerikan Doları, Satınalma Gücü Paritesi ve Cari Fiyatlarla, 2011 veya Mevcut Son Dönem)



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 38, 1999-2011 yılları arasında ABD, İngiltere, Japonya ve Euro bölgesinde reel hanehalkı harcanabilir gelirini göstermektedir. Buna göre, 1999 yılında ABD'de hanehalkının harcanabilir geliri % 3,07 iken; özellikle ekonomik krizin etkisiyle 2009 yılında % -2,08'e düşmüş ve 2010 yılında tekrar % 2,16 seviyesine yükselmiştir. Bu dönem içinde hanehalklarının krizlere ve vergilendirmeye paralel olarak harcanabilir gelirlerinin azaldığı ifade edilebilmektedir.

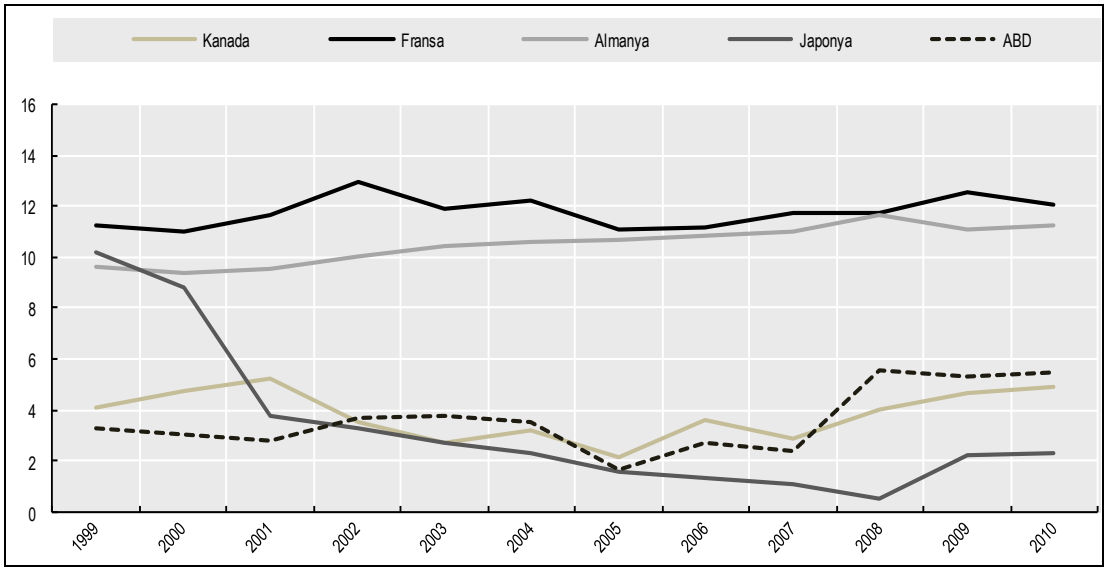
Şekil 38: Reel Hanehalkı Harcanabilir Geliri



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 39, 1999-2010 yılları arasında ABD, Almanya, Fransa, Japonya ve Kanada'da hanehalkı net tasarruf oranlarını göstermektedir. Buna göre, Japonya'nın 1999 yılında % 10,23 olan tasarruf oranları 2010 yılında % 2,31'e düşmüştür. Diğer yandan Almanya (1999'da % 9,65 ve 2010'da % 11, 27) ve Fransa (1999'da % 11,26 ve 2010'da % 12,06)'nın hanehalkı tasarruf oranları yaşam-döngüsü yaklaşımına paralel olarak yaşlı nüfusun toplam nüfus içindeki artan payı nedeniyle yükselmiştir.

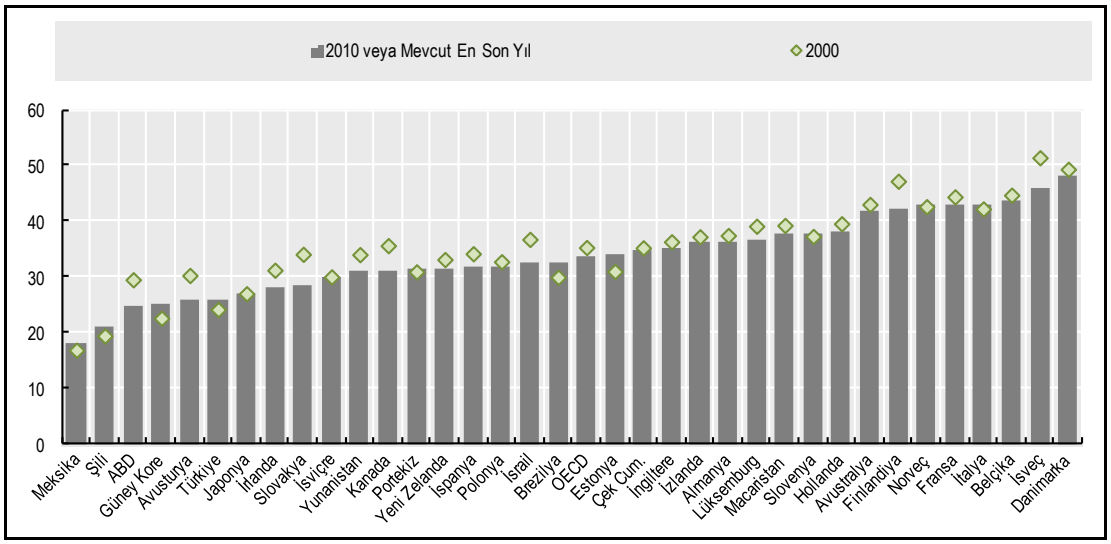
Şekil 39: Hanehalkı Net Tasarruf Oranları



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 40, OECD üyesi ülkelerde 2000 ve 2010 yılını baz alan toplam vergi gelirlerinin GSYİH içindeki oranını göstermektedir. Buna göre, 2000 yılında % 51,44 ve 2010 yılında % 45,77 olarak gerçekleşen İsveç ile 2000 yılında % 49,6 ve 2010 yılında % 48,19 olarak gerçekleşen Danimarka'da vergi gelirlerinin GSYİH içindeki büyüklüğü ön plana çıkmaktadır.

Şekil 40: Toplam Vergi Gelirleri (GSYİH'nın % Olarak)



Kaynak: OECD, Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics'den elde edilen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Bu çerçevede Türkiye örneği için de Gelir İdaresi Başkanlığı http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/ondokuz.htm ve Sosyal Güvenlik Kurumu, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/kurumsal/istatistikler/sgk_istatistik_yilliklari/!ut/p/b1/=5487844377523724641 adreslerinden elde edilen veriler değerlendirilmiştir.

Tablo 18: Türkiye'de 2009-2013 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri ve Oranları

Gelir Vergisi		Yıllar				
Tarife Oranları	Tarife Dilimleri	2009	2010	2011	2012	2013
15%	1.	8.700 TL'ye kadar	8.800 TL'ye kadar	9.400 TL'ye kadar	10.000 TL'ye kadar	10.700 TL'ye kadar
20%	2.	22.000 TL'nin 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası	22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL, fazlası	25.000 TL'nin 10.000 TL'si için 1.500 TL, fazlası	26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası
27%	3.	50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası	50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası	53.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL, fazlası	58.000 TL'nin 25.000 TL'si için 4.500 TL, fazlası	60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası
35%	4.	50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası	50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası	53.000 TL'den fazlasının 53.000 TL'si için 12.230 TL, fazlası	58.000 TL'den fazlasının 58.000 TL'si için 13.410 TL, fazlası	60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, fazlası

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "Gelir Vergisi Tarifesi", http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413, (13.05.2013).

Tablo 19: Türkiye'de 2009-2013 Dönemi Ücret Gelirleri İçin Gelir Vergisi Tarifeleri ve Oranları

Ücret Gelirleri İçin Gelir Vergisi		Yıllar				
Tarife Oranları	Tarife Dilimleri	2009	2010	2011	2012	2013
15%	1.	8.700 TL'ye kadar	8.800 TL'ye kadar	9.400 TL'ye kadar	10.000 TL'ye kadar	10.700 TL'ye kadar
20%	2.	22.000 TL'nin 8.700 TL'si için 1.305 TL, fazlası	22.000 TL'nin 8.800 TL'si için 1.320 TL, fazlası	23.000 TL'nin 9.400 TL'si için 1.410 TL, fazlası	25.000 TL'nin 10.000 TL'si için 1.500 TL, fazlası	26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası
27%	3.	50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.965 TL, fazlası	50.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.960 TL, fazlası	80.000 TL'nin 23.000 TL'si için 4.130 TL, fazlası	88.000 TL'nin 25.000 TL'si için 4.500 TL, fazlası	94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, fazlası
35%	4.	50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.525 TL, fazlası	50.000 TL'den fazlasının 50.000 TL'si için 11.520 TL, fazlası	80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 19.520 TL, fazlası	88.000 TL'den fazlasının 88.000 TL'si için 21.510 TL, fazlası	94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL, fazlası

Kaynak: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, "Gelir Vergisi Tarifesi: 2009-2013", http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/ondokuz.htm, (13.05.2013).

Tablo 20: 2008-2013 Yılları Arasında Vergi Türüne Göre Aktif Mükellef Sayıları

Vergi Türü	Aktif Mükellef Sayısı 2008	Aktif Mükellef Sayısı 2009	Aktif Mükellef Sayısı 2010	Aktif Mükellef Sayısı 2011	Aktif Mükellef Sayısı 2012	Aktif Mükellef Sayısı 2013 (Nisan)
Gelir Vergisi	1.701.865	1.683.308	1.693.316	1.703.754	1.760.785	1.779.577
Kurumlar Vergisi	640.679	640.786	652.009	663.967	662.190	660.568
Katma Değer Vergisi	2.266.053	2.249.950	2.271.049	2.293.765	2.343.221	2.355.094
Toplam	4.608.597	4.574.044	4.616.374	4.661.486	4.766.196	4.795.239

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi İstatistikleri: 2008-2013", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20131.htm, (13.05.2013).

Tablo 21: 2008-2013 Yılları Arasında Gelir Stopaj Vergisi Aktif Mükellef Sayıları

	2008	2009	2010	2011	2012	2013 (Nisan)
Gelir Stopaj Vergisi Aktif Mükellef Sayısı	2.326.494	2.322.883	2.353.382	2.386.309	2.443.590	2.449.996

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "Vergi İstatistikleri: 2008-2013", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20131.htm, (13.05.2013).

Tablo 22: Sosyal Güvenlik Kurumunun Gelir ve Gider Dengesi, 2000-2011

Yıllar	Gelirler (Bin TL)	Artış Oranı (%)	Giderler (Bin TL)	Artış Oranı (%)	Açık (Bin TL)	Toplam Gelirlerin Toplam Giderleri Karşılama Oranı (%)
2000	8.575.831	-	10.987.036	-	-2.411.206	**78,1%**
2001	13.360.579	**55,8%**	17.830.745	**62,3%**	-4.470.166	**74,9%**
2002	20.018.189	**49,8%**	27.982.464	**56,9%**	-7.964.275	**71,5%**
2003	27.916.539	**39,5%**	41.336.077	**47,7%**	-13.419.538	**67,5%**
2004	34.689.248	**24,3%**	50.621.622	**22,5%**	-15.932.374	**68,5%**
2005	41.249.438	**18,9%**	59.941.373	**18,4%**	-18.691.935	**68,8%**
2006	53.830.886	**30,5%**	71.867.475	**19,9%**	-18.036.589	**74,9%**
2007	56.874.830	**5,7%**	81.915.401	**14,0%**	-25.040.571	**69,4%**
2008	67.257.484	**18,3%**	93.159.462	**13,7%**	-25.901.978	**72,2%**
2009	78.072.788	**16,1%**	106.775.443	**14,6%**	-28.702.655	**73,1%**
2010	95.273.183	**22,0%**	121.997.301	**14,3%**	-26.724.118	**78,1%**
2011	124.479.836	**30,7%**	140.714.602	**15,3%**	-16.234.766	**88,5%**

Kaynak: Sosyal Güvenlik Kurumu, "SGK İstatistik Yıllıkları", http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/kurumsal/istatistikler/sgk_istatistik_yilliklari/!ut/p/b1/=5487844377523724641, (13.05.2013).

Tablo 23: Sosyal Güvenlik Kurumu Prim Gelirleri, Emekli Aylığı ve Sağlık Ödemeleri, 2000-2011

Yıllar	Devlet Katkısı Hariç Prim Gelirleri (Bin TL)	Değişim Oranı (%)	Emekli Aylığı Ödemeleri (Bin TL)	Sağlık Ödemeleri (Bin TL)	Toplam Ödeme (Bin TL)	Prim Gelirlerinin Emekli Aylıklarını ve Sağlık Ödemelerini Karşılama Oranı (%)
2000	6.575.348	-	6.756.700	2.633.552	**9.390.252**	**70,0%**
2001	9.739.521	**48,1%**	10.696.600	4.575.995	**15.272.595**	**63,8%**
2002	14.821.913	**52,2%**	16.687.400	7.629.027	**24.316.427**	**61,0%**
2003	21.178.426	**42,9%**	25.174.200	10.661.718	**35.835.918**	**59,1%**
2004	27.423.790	**29,5%**	30.660.700	13.150.129	**43.810.829**	**62,6%**
2005	30.882.405	**12,6%**	38.537.100	13.607.884	**52.144.984**	**59,2%**
2006	41.619.875	**34,8%**	45.075.855	17.666.674	**62.742.529**	**66,3%**
2007	44.051.735	**5,8%**	52.311.728	19.983.613	**72.295.341**	**60,9%**
2008	54.546.453	**23,8%**	59.136.539	25.345.913	**84.482.452**	**64,6%**
2009	54.579.182	**0,1%**	68.603.972	28.810.684	**97.414.656**	**56,0%**
2010	66.912.858	**22,6%**	78.957.499	32.508.883	**111.466.382**	**60,0%**
2011	89.560.568	**33,8%**	91.615.378	36.500.378	**128.115.756**	**69,9%**

Kaynak: Sosyal Güvenlik Kurumu, "SGK İstatistik Yıllıkları", http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/kurumsal/istatistikler/sgk_istatistik_yilliklari/!ut/p/b1/=54878443 77523724641, (13.05.2013).

Tablo 18-23 ve Ek 2-10 Türkiye'de gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı paylarına ilişkin gelişimi göstermektedir. Buna göre, tablo 18'den 2009-2013 döneminde ilk gelir dilimi olan % 15'e karşılık gelen miktarın 2.000 TL; son gelir dilimi olan % 35'e karşılık gelen miktarın 10.000 TL arttığı görülmektedir. Tablo 19'da ise aynı dönemde ücret gelirleri açısından ilk gelir dilimine karşılık gelen oranın 2.000 TL; son gelir dilimine karşılık gelen oranın 44.000 TL olarak neredeyse son 3 yılda 2 katı arttığı görülmektedir. Artan oranlılığın sağlanması açısından böyle bir uygulama vergi yükünün ağırlaşmasına neden olabilmektedir. Bu noktada yabancı ülke uygulamalarında olduğu gibi standart indirimlerin miktarı yüksek tutularak daha sonra daha az artan oranlı bir tarife uygulanabilir. Tablo 20'den gelir vergisi için aktif mükellef sayılarına bakıldığında 2009-2010 döneminde dünyada yaşanan ekonomik kriz ve durgunluk gereği Türkiye'de de aktif mükellef sayısında bir azalış gözlemlenmektedir. Tablo 22-23 sosyal güvenlik katkı paylarının 2000 yılı sonrası gelişimini göstermektedir. Buna göre, SGK'nın gelirlerinin ve primlerinin sürekli arttığı ve bu gelirlerin emekli aylıklarını karşılama oranı ile gelir-gider dengesinin ortalamasının % 70-% 80'ler civarında olması sosyal güvenlik katkı paylarının Türkiye için ne kadar önemli olduğunu göstermektedir.

VIII. BULGULAR VE DEĞERLENDİRME

OECD'ye üye ülkelerin 1985 sonrası kabul edilen vergi indirimlerine yönelik olarak yapılan vergi reformlarının geçerliliği daha önce de birçok araştırmacı tarafından teste tabi tutulmuştur. Bu çerçevede yapılan ekonometrik ya da istatistiksel analizler çerçevesinde bir ekonomide kamu sektörünün ağırlığını azaltmak için kamu harcamalarının (Kamu Kesimi Nihai Tüketim Harcamaları) düşürülmesi hipotezi bu harcamaların finansmanının azaltılması suretiyle gerçekleştirilebileceğini öne sürmektedir[475]. Bu amaçla vergi indirimlerine gidilmesi, bütçede kamu harcamalarının finansmanının azalması dolayısıyla kamu kesimi harcamalarının da düşürüleceğini ifade etmektedir. Daha önce yapılan birçok analiz ve uygulama Arz-Yönlü İktisadi Düşünce'nin hipotezlerini reddeder şekilde çıkmıştır. Yani bu anlamda ele alınan ülkelerde yapılan vergi indirimlerine ilişkin reformların bu ülkelerin vergisel düzenlemelerini büyük ölçüde iyileştirmediği yönünde bulgular elde edilmiştir.

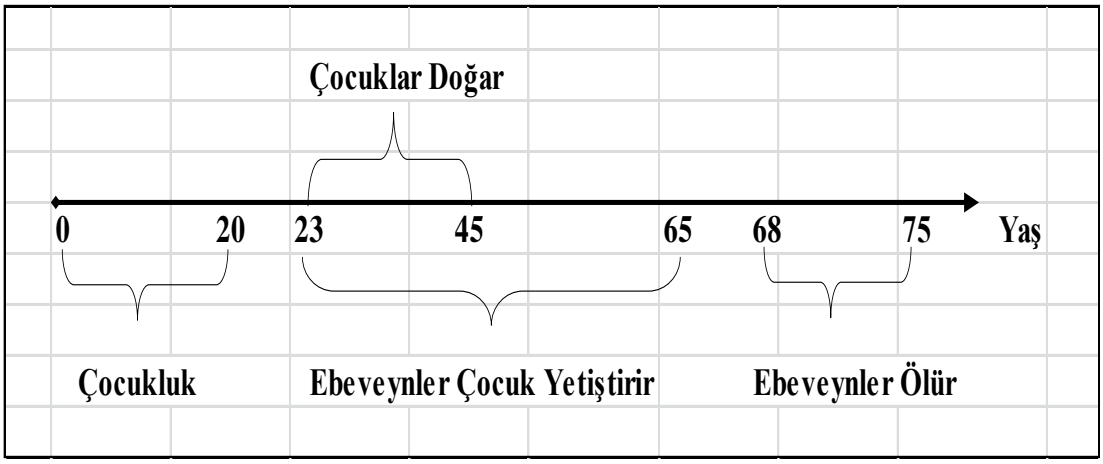
Bu çalışmanın ele alınmasının önemi bu noktada ortaya çıkmaktadır. Çünkü daha önce ele alınan çalışmalar, karmaşık düzeyde bazı makroekonomik verilerin istatistiksel verilerle zaman serisi analizi ya da nedensellik analizini kapsamakta; basit düzeyde ise bazı modellerle regresyon analizi ve verilerin birbirlerini açıklama düzeylerini sağlamaktaydı. Bu çerçevede ortaya konulan bu çalışmanın farkı, vergi sistemine ilişkin olarak oyunun kurallarının yeniden düzenlenmesidir. Burada ele alınan husus; öncelikle ülkenin vergi indirimi kararına gitmeden önce olasılıkların ve vergi hukukuna ilişkin simülasyon kurallarının belirlenerek vergi indirimine

[475]Arz-Yönlü İktisadi Düşünce; gelir vergisi ve sermaye kazançları vergisi oranlarının düşürülmesi yoluyla mal ve hizmet üretiminde bireylerin önündeki engellerin azaltılması ve regülasyonların azaltılması yoluyla daha fazla esneklik sağlanması ile ekonomik büyümenin etkin bir şekilde meydana getirileceğini savunmaktadır. Arz-Yönlü İktisadi Düşünce'ye göre, tüketiciler daha düşük fiyatlarda daha fazla mal ve hizmet arzından faydalanabileceklerdir. Arz-Yönlü İktisadi Düşünce'nin politika önerileri daha düşük marjinal vergi oranlarını ve daha az regülasyonları kapsamaktadır. Laffer eğrisine göre, belirli bir vergiden elde edilen hükümetin vergi gelirleri; vergi oranları % 100 de olsa % 0 da olsa aynıdır. Bu iki oran arasında, vergi oranları optimuma ulaşmakta ve vergi gelirleri en yüksek düzeye erişmektedir. Arz-Yönlü İktisadi Düşünce, 1975 yılında Jude Wanniski tarafından ortaya atılmış; ancak Robert D. Atkinson'a göre, *"Arz-Yönlü"* kavramı ilk kez 1976 yılında Başkan Nixon'ın ekonomi danışmanı olan Herbert Stein tarafından kullanılmış ve 1976 yılının sonlarına doğru Jude Wanniski tarafından yeniden ele alınmıştır. Arz-Yönlü İktisadi Düşünce; tarih boyunca İbni Haldun, David Hume, Jonathan Swift, Adam Smith ve Alexander Hamilton'un eserlerinde yer almış ve günümüzde Arthur Laffer ile Robert Mundell tarafından ele alınmıştır. Konu ile ilgili olarak bkz. Wikipedia, "Supply-Side Economics", http://en.wikipedia.org/wiki/Supply-side_economics, (29.05.2013).

gitmesiyle gitmemesi arasında ülkenin elde edeceği faydalarla zararların karşılaştırılmasıdır. Daha sonra ülkenin durumuna göre; eğer vergi indirimine gidilmesi öngörülüyorsa bu vergi indirimine gidilmesi sonucunda vergi yükümlüleri üzerindeki vergi baskısının ne düzeyde değişeceği, hangi vergi yükümlülerinin bu durumdan olumlu ya da olumsuz etkileneceği ve sonuç olarak da alınan bu vergi indirimi kararının politik karar alma mekanizmasını ne ölçüde etkileyeceğidir. Bilindiği üzere, mali ya da ekonomik kararlar, politik iktidarın otoritesinin güçlenmesine ya da otoritesinin zayıflamasına neden olduğu için politik iktidar için en önemli hususlar olmaktadır. Bu anlamda diğer çalışmalar gibi verilerin istatistiksel analizini kapsayan bir çalışmanın da yapılmasının yanı sıra vergi hukukuna ilişkin olarak simülasyon kurallarının düzenlenmesi ve stratejik olarak iktidarın karar alma mekanizmasının yeniden oluşturulması bu çalışmanın farklılığını ortaya koymaktadır.

Şekil 41, bireysel yaşam-döngüsüne ilişkin olarak simülasyon modelindeki varsayımsal hayatı göstermektedir. Buna göre, bireylerin ilk 20 yılı çocukluk dönemi ile geçerken; 23-45 yaş arasında evlenip çocuk sahibi olmakta; yine 23-65 yaş arasında çocuk yetiştirmekte ve 68-75 yaş arasında da varsayımsal hayatta ölmektedirler.

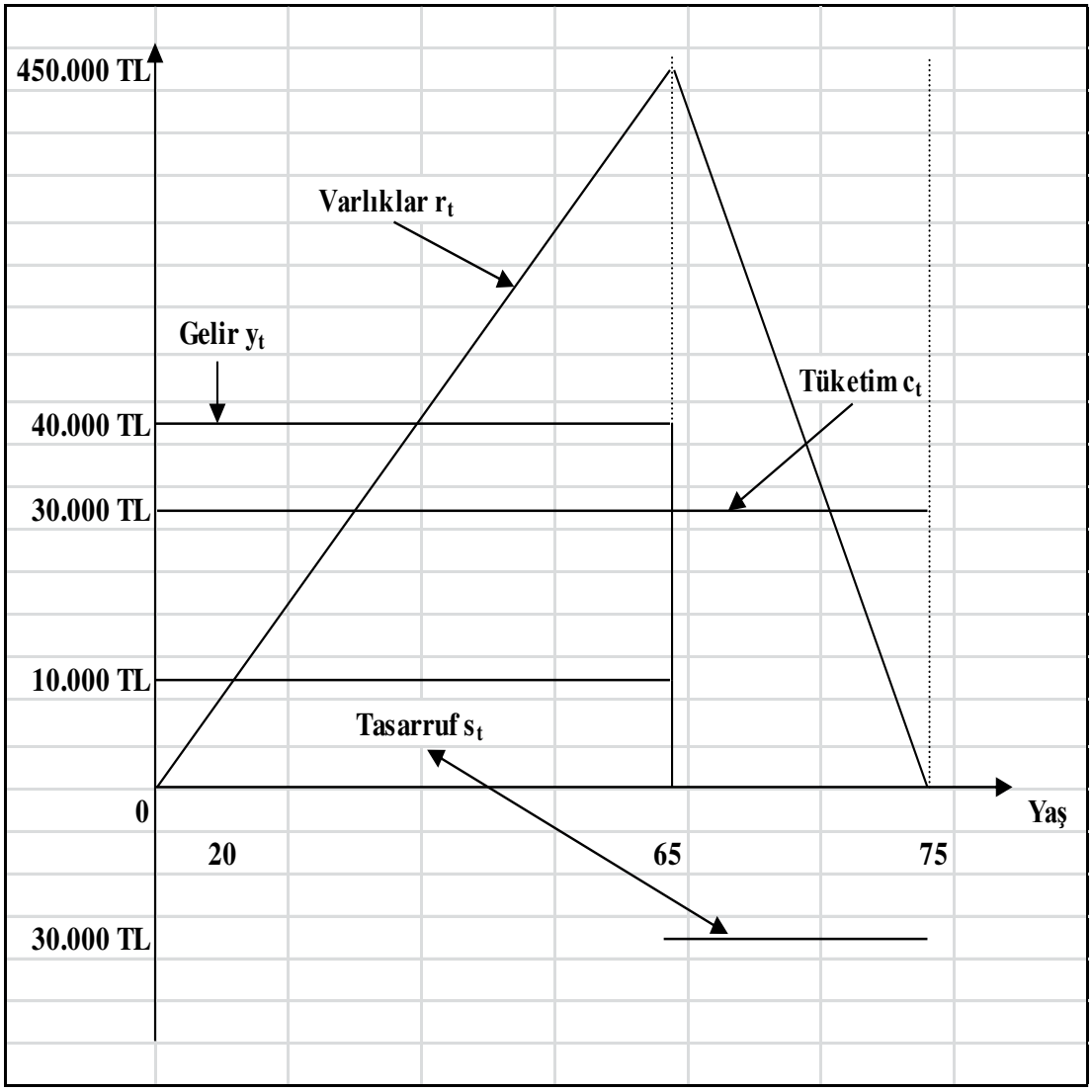
Şekil 41: Bireysel Yaşam-Döngüsü Modelinin Demografik Görünümü



Kaynak: Sabine Jokisch ve Laurence J. Kotlikoff, "Simulating the Dynamic Macroeconomic and Microeconomic Effects of the FairTax", **National Tax Journal**, Cilt: 60, Sayı: 2, 2007, s. 230'daki şekilden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Şekil 42, yaşam-döngüsü modeline ilişkin olarak başlangıç ve bitiş dönemlerini; 20'li yaşlardan başlamak suretiyle 65 yaşına kadar işgücü arzını ve elde edilen gelir miktarlarını, tasarruf ile tüketim miktarlarını, 65-75 yaş arasında emeklilik dönemini ve bu dönemdeki tüketim ve tasarruf miktarlarını göstermektedir. Şekil 42'ye göre, varsayımsal olarak 30.000 TL ile 450.000 TL arasında arasında değişen miktarlarda tasarruf (s_t), gelir (y_t), tüketim (c_t) ve varlıklar (r_t)'ın alabileceği varsayımsal değerler ve dönemleri yaşam-döngüsü simülasyon modeline uygun şekilde belirtilmektedir.

Şekil 42: Yaşam-Döngüsü Modelinde Kazanımlar



Kaynak: Dirk Krueger, **Dynamic Fiscal Policy**, Nisan 2007, http://down.cenet.org.cn/upfile/8/20085178546123.pdf, (16.04.2012), s. 47'deki şekilden yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

Parametreler vasıtasıyla ekonominin denge yolunun hesaplanması; maliye politikasındaki varsayımsal değişiklik başlamadan önce ekonominin uzun dönem durağan durumunun çözümlenmesi, vergi politikası yürürlüğe girdikten sonra ekonominin nihai olarak yöneldiği uzun dönem durağan durumun çözümlenmesi ve bu iki kararlı denge arasında ekonominin geçiş yolunun çözümlenmesi ile elde edilebilmektedir[476]. Tablo 24'de simülasyon modelinde kullanılmak üzere çeşitli kaynaklardan derlenen parametre değerleri verilmiştir. Modelde yer alan her parametreye ilişkin değerler tabloda yer almaktadır[477].

Tablo 24: Simülasyon Modeline İlişkin Parametre Değerleri

	Semboller	Değerler
Yaşam-Döngüsü		
Fayda Fonksiyonu		
Zaman Tercihi Oranı[(1) ve (3)]	θ	**0,015**
Tüketimdeki Sabırsızlık Derecesi[(2)]	ρ	**0,01**
Dönemlerarası İkame Esnekliği[(2)]	γ	**0,25**
İşgücü Arzı[(4)]	L	**0,0468**
Lagrange Çarpanı[(4)]	λ	**0,01**
Yaşam-Döngüsü		
Üretim Fonksiyonu		
Teknoloji Sabiti[(1) ve (2)]	**A**	**1,01**
Verimlilik Artışı Oranı[(2)]	**g**	**0,01**
Üretimde Sermaye Kullanımının Yoğunluğu[4]	ε	**0,304**
Yaşam-Döngüsü		
Hükümet Fonksiyonu		
Bütçe Açığı Oranı[(6)]	**Ag**	**2**
Gelir Vergisi Oranı[(1), (3) ve (5)]	τ_y	**15/20/27/35**
Tüketim Vergisi Oranı[(1), (3) ve (5)]	τ_c	**1/8/18**
Brüt Faiz Oranı[(4)]	**r**	**0,82**
Emeklilik Yaşı[(4)]	**ä**	**65**

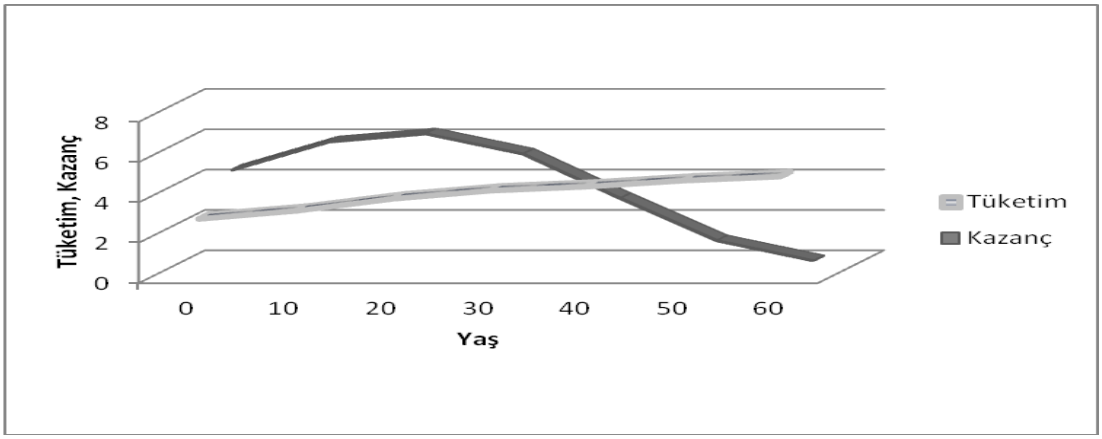
Kaynak: İleri, s. 44; Jokisch ve Kotlikoff, s. 250; Ünlükaplan, s. 246; Tablo 18 ve Ek 1'deki tablo bilgilerinden ve Auerbach ve Kotlikoff, National, ss. 484, 486; Auerbach ve Kotlikoff, Dynamic, ss. 50-51'de ele alınan modelin yapısından yararlanılarak tarafımdan oluşturulmuştur.

[476]Auerbach ve Kotlikoff, Dynamic, s. 46.

[477]Simülasyon modeline ilişkin olarak parametre değerleri şu şekilde kullanılmıştır:
(1); Adem İleri, **Simulating Turkish Tax System,** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Middle East Technical University The Graduate School of Social Sciences, Ankara, Eylül 2012, s. 44'deki tabloda yer alan parametre değerlerinden alınmıştır.
(2); Jokisch ve Kotlikoff, s. 250'deki tabloda yer alan parametre değerlerinden alınmıştır.
(3); Ünlükaplan, s. 246'daki Ek 2: Hane Halkı Tercih Parametreleri ve Ek 4: Kamu Bütçesi Parametreleri tablolarında yer alan parametre değerlerinden alınmıştır.
(4); Auerbach ve Kotlikoff, National, ss. 484, 486 ve Auerbach ve Kotlikoff, Dynamic, ss. 50-51'de ele alınan modelin yapısından elde edilen parametre değerleridir.
(5); Tablo 18: Türkiye'de 2009-2013 Dönemi Gelir Vergisi Tarifeleri ve Oranları'ndan alınmıştır.
(6); Ek 1: Veri Seti 1'den alınmıştır.

Bu bağlamda; başlangıçtaki mali yapı açısından simülasyon modelinde başlangıç noktası olarak % 30 oranında bir mütenasip-nispi gelir vergisi oranı uygulanmış ve ulusal borçlanmalar modele dahil edilmemiştir. Nesiller açısından parametrelendirme vasıtasıyla % 3,04 sermaye hasılası oranı ve % 8,22 brüt faiz oranı ile başlangıçtaki uzun dönem dengesi oluşturulmuştur. Emeklilik yaşı 65 olarak gerçekleşmekte ve işgücü arzı % 0,468'lik parametre değeri (2,340 saat yıllık) ile 20 yaşında zirveye ulaşmaktadır. Ek 1'den görüleceği üzere, Türkiye'de AB tanımlı GSYİH'ya oranla 2011 yılı borç stoku oranı % 39,2; 2012 yılı Genel Yönetim Kamu Borç Oranı % 38,8 ve 2012 yılı AB tanımlı merkezi bütçe açığının GSYİH'ya oranı % 2 olarak gerçekleşmiştir. Şekil 43'de nesiller boyunca tüketim ve kazanç profilleri her yaş açısından üç boyutlu grafik yardımıyla ifade edilmektedir. Buna göre, yaş-tüketim profili zaman içinde yavaş bir seyirle artarken; emeklilik öncesinde ise düz bir hal almaktadır. Kazançlar ise 30'lu yaşlara kadar yükselmekte ve daha sonra düşmeye başlamaktadır. Kazançlarda yaşanan bu düşüş, daha düşük işgücü arzının bulunması ve bu işgücü arzına daha düşük ücret belirlenmesi nedeniyle 30'lu yaşlardan sonra hızla artmaktadır. Yani toplum içindeki bireylerin 30'lu yaşlardan sonra iş bulması nitelikleriyle de paralel olarak giderek zorlaşmaktadır. Emeklilik boyunca bireylerin tüketiminde yaşanan ani sıçrayış; bireylerin boş zamanlarını mal ve hizmet satın alımıyla değerlendirmelerine neden olan emeklilik kısıtından kaynaklanmaktadır. Yaş-tüketim ve yaş kazanç profillerine ilişkin olarak hesaplanan t-testi 0,78 ve f-testi ise 0,04 olarak % 5 anlamlılık düzeyinde anlamlı çıkmıştır.

Şekil 43: Yaş-Tüketim ve Yaş-Kazanç Profilleri



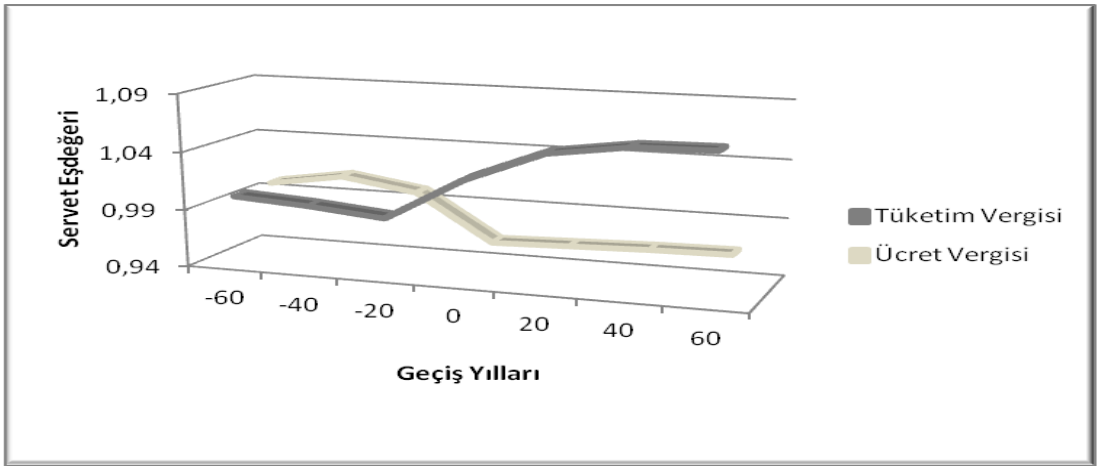
Kaynak: Parametler vasıtasıyla simülasyon modelinin yapısından yararlanılarak tarafımdan öngörülmüştür.

Başlangıçta meydana getirilen uzun dönem dengesi vasıtasıyla; her yıl denk bütçe uygulanması suretiyle ya mütenasip-nispi bir ücret vergisi ya da mütenasip-nispi bir tüketim vergisine sağlanan yüksek uyum hızı ile birlikte ekonominin izlediği yeni uzun dönem dengesi hesaplanmaktadır. Şekil 44'te vergi sisteminde ücret vergisi ve tüketim vergisi kaynaklı meydana gelen olası değişikliklerin nesillerin refahı üzerindeki etkileri üç boyutlu grafik yardımıyla gösterilmektedir. Şekilde bir ücret vergisine ve bir tüketim vergisine geçişte buna karşılık gelen servet eşdeğerlerinin oranı ifade edilmektedir. Vergisel değişikliğe ilişkin başlangıç yılı sıfır alınmak suretiyle; ekonominin geçişi aşamasında toplumda yaşayan çeşitli nesiller kendi doğum yılları ile dikey eksende tanımlanmaktadır. Buna göre, vergi sisteminin değişimiyle birlikte aslında elde edilen faydanın aynı düzeyini meydana getirebilmek açısından başlangıçtaki gelir vergisi kapsamında ihtiyaç duyulan yaşam boyu işgücü donatımının bir kesiti olarak refah kazanç ve kayıpları dikey eksende ölçülebilmektedir. Örneğin, 1,04 parametre değeri; bir neslin faydasının yapılan vergisel değişikliğin sonucu olarak gelir vergisi altında beşeri sermaye donatımındaki aynı oranda bir artışa bağlı olarak tetiklenerek aynı miktarda arttığını ifade etmektedir. Nesillerin refah dağılımı açısından sonuçları bu iki alternatif vergi reformu açısından farklılaşmaktadır. Tüketim vergisine geçiş güzergahı boyunca genç ve gelecek nesiller kısmen daha yaşlı olan nesillerin pahasına önemli ölçüde fayda elde edebilmektedirler. Tüketim vergisi altında uzun dönem durağan durum kazancı yaklaşık olarak % 4 civarındadır. Ücret vergisi altında ise; politika geçişi sırasında genç olan ya da daha henüz doğmamış nesiller refah kaybı yaşarken, daha yaşlı nesillerin refahları artmaktadır. Bu durumda durağan durum refah kaybı yaklaşık olarak % 7 oranında gerçekleşmektedir. Ücret vergisi ve tüketim vergisi sistemlerinin uygulanması sırasında refahları artan ya da azalan nesillerin kimliği gençler ve yaşlılar olmak üzere birbirinden tamamen farklılaşmaktadır. Politika değişikliği sırasında 20'li yaşların üzerinde bulunan bireylerin ücret vergisi sisteminin uygulanmasıyla birlikte refahları artarken, tüketim vergisi sisteminin uygulanması sırasında refahları azalmaktadır. Ücret vergisi-servet eşdeğerine ilişkin olarak hesaplanan t-testi 0,15 ve f-testi ise 0,07 olarak % 5 anlamlılık düzeyinde anlamlı çıktığı ve birinci senaryonun kabul edilebilirlik düzeyinin yüksek olduğu ifade edilebilmektedir. Tüketim vergisi-servet eşdeğerine ilişkin olarak hesaplanan

t-testi 0,43 ve f-testi -0,33 çıkmıştır. Tüketim vergisinde ise oran artırımına gidilmesinin tüketimi azaltması nedeniyle negatif olarak % 10 anlamlılık düzeyinde anlamlı çıktığı ve ikinci senaryonun kabul edilebilirlik düzeyinin yüksek olduğu ifade edilebilmektedir. Ancak bu noktada tüketim vergilerinin artırılarak tüketimin azaltılması simülasyon açısından istenmeyen bir durum olduğu için; gelir vergisi tarifesinin ilk ve son dilimindeki oranların 5 puan düşürüldüğü birinci senaryo tercih edilmiştir.

Türkiye'de artan oranlı gelir vergisi sisteminden nispeten daha mütenasip-nispi bir gelir vergisi sistemine geçişe ilişkin olarak hükümet borç stokunda hiçbir değişiklik yapılmaksızın sermaye hasılası oranının üzerindeki uzun dönemli etki yaklaşık % 13 olarak yansımaktadır.

Şekil 44: Vergi Sistemi Değişiminde Ücret ve Tüketim Vergisinin Geçiş Yolları



Kaynak: Parametler vasıtasıyla simülasyon modelinin yapısından yararlanılarak tarafımdan öngörülmüştür.

Sermayenin vergilendirilmesine ilişkin olarak ortaya çıkan aşırı vergi yükü götürü vergilerin ve transferlerin bulunduğu durumda bugünün ve geleceğin sanal nüfusunun refahını geliştirebilmek açısından dar kapsamlı kalmaktadır. Ancak götürü vergiler ile transferlerin kullanılabilir politika araçları olmadığı göz önüne alındığında; yıllık vergi oranlarının ve bunlarla ilişkili olan bütçe ve vergi açıkları düzeylerinin özenli bir şekilde seçilmemesi halinde vergi reformu önerilerinin önemli ölçüde toplumdaki bazı bireylerin refahını azaltırken bazı bireylerin ise refahını artıracağı gözlemlenmektedir.

Bu bağlamda; öncelikle gelecekteki vergi politikası değişikliklerine ilişkin olarak yapılan erken beyanların toplumdaki tasarruf kararlarını önemli ölçüde etkileyerek ilgili kanunun uygulanmasından önceki dönemde tasarruf oranlarının artmaya başlamasına neden olduğu ifade edilebilmektedir.

Geçici vergi indirimlerinin yanı sıra daha istikrarlı vergi indirimlerinin uygulanması; hangi vergilerin indirime konu edildiğine ve hangi vergilerin vergi indirimi sonrasında meydana gelecek bütçe açığıyla ilişkili faiz ödemelerinin finansmanında kullanılmak için arttırılacağına bağlı olarak vergi indirime ilişkin kanunun uygulanmasını izleyen ilk birkaç yıl içinde ulusal tasarruflarda artışa yol açtığı belirtilebilmektedir.

Kamu harcamalarına ilişkin olarak nesiller arasındaki vergi yükünün paylaşımının ulusal tasarrufların belirlenebilmesi açısından vergilendirme yapısından daha önemli olduğu bulgusuna ulaşılmıştır.

Araştırmada elde edilen bulgular sonucunda Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD)'nün bünyesinde yer alan vergisel düzenleme ile ilgili kurumsal alt yapının etkinliği vurgulanmıştır. İngiltere'de 1985 yılında ABD'de ise 1986 yılında başlayan ve yıllar içerisinde değişiklikler göstererek 2000'li yıllarda da önemini koruyan vergisel düzenlemeler; iktidarların takındıkları vergisel tutumlar ve dünyanın da içinde bulunduğu teorik anlayış çerçevesinde tek tek değerlendirilmiştir. 1985 sonrası döneme ait vergi indirimlerine ve vergi yüklerine ilişkin toplanan veriler ışığında vergi indirimlerine ilişkin yapılan reformların ülke vergi sistemlerine etkileri olduğu ve bu etki sonucunda da ülke vergi sistemlerinin birbirine yaklaştığı sonucuna varılmıştır.

IX. TÜRKİYE'DE GELİR VERGİSİ REFORMU İÇİN ÖNERİLER VE 2023 YILI AÇISINDAN PERSPEKTİFLER

Türkiye açısından gerçekleştirilen gelir vergisi sisteminin reformuna ilişkin olarak yapılan simülasyon analizi ve ele alınan araştırmalar sonucunda; öncelikli olarak Türkiye Cumhuriyeti'nin 100. yılı olan 2023'e kadar vergi hukukuna ilişkin olarak kararların ve kuralların öngörüldüğü bir varsayımsal vergi planı (hypothetical tax planning) yapılması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Mevcut uygulamada orta ve

uzun vadeli olarak ele alınan planların tekrar gözden geçirilerek ve simüle edilerek projeksiyonların oluşturulması ve bu projeksiyonların gerektiği durumda yapısal bozuklukları, ekonomik krizleri ve durgunlukları ya da ekonomik canlanmaları önceden kestirebilecek şekilde düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer yandan gelir, tüketim ve tasarruf eşitliğinde; tüketimin koşulsuz olarak bireyin doğumu ile birlikte başladığı ve gelirin ancak belirli bir yaşta işgücüne katılımla ya da önceki tasarruf edenlerin birikimleri ile meydana geldiği; tasarrufların ise hem çocukluk hem de gençlik dönemlerinde çağın gerektirdiği tüketimlere yönelen bireylerin uzun bir süre borçlanmasıyla ilerleyen yaşlara kadar meydana gelmemesi nedeniyle Y = C + S eşitliğinin düzeltilerek, tüketim (C) tek bağımsız değişken olarak ve tasarruflar (S); C'nin bir fonksiyonu olarak belirtilmeli, tasarruflar tüketime bağlı olduğu ve doğumdan itibaren hemen tüketim başlarken tasarruflar ancak tüketimin kısılması ve gelir elde edilmesi ile mümkün olduğu için S = f (C) olarak düzeltilmelidir. Bu nedenle asgari ücrette ve belirli düzeyin altındaki ücrette brüt ücret = net ücret olarak gerçekleşmelidir. Çünkü gelir düzeyinin belirli bir aşamaya gelmesine kadar geçen sürede elde edilen gelirin tamamı tüketime konu olmaktadır. Türkiye için belirlenen açlık sınırı veya yoksulluk sınırı vergi tarh edilebilecek matrahın sınırını belirlemelidir. Açlık sınırının ya da yoksulluk sınırının altındaki gelirlerin üzerine vergi konulması halihazırda tüketime gidecek gelirin bireyin eline geçmeden vergilendirilmesine neden olmakta ve bu nedenle tüketici faydası azalmaktadır. Belirli gelir aşamasına ulaşıncaya kadar ve doğumdan çalışma yaşamına geçiş dönemine kadar sürekli tüketim ve harcama gerçekleşmekte, çalışma yaşamı ve kazançla birlikte tüketim artarak devam etmektedir; ancak belirli bir yaşa ve belirli bir gelire ulaşıldıktan sonra tasarruflar başladığı için özellikle gelirin kazanıldığı ilk yıllarda gelir vergisi alınmaması tüketici faydasının ve refahın artmasına neden olacaktır. Çünkü alınan ücretin; brüt ücret = net ücret olması bireyin tüketim fonksiyonunu etkilemeyecek ve belirli gelir düzeyine ulaşılmadığı sürece elde edilen gelirin tamamı tüketime gidecektir. Aynı gelir üzerinden hem gelir vergisi hem de tüketim vergisinin alınması tüketici faydasını oldukça azaltmakta, fayda maksimizasyonundan ziyade fayda optimizasyonuna bile ulaşılamamakta ve faydalar toplamı ile birlikte toplumsal refah da azalmaktadır.

Türkiye'de uygulanabilecek varsayımsal vergi planına ilişkin olarak genel bir örnek verilmesi gerekirse:

3.000 TL aylık gelire sahip olan ve Türkiye'de yaşayan bekar bir birey veya evli ya da evli-çocuklu ailenin yıllık geliri $3.000 \times 12 = 36.000\,\text{TL}$ birey ya da aile açısından 1 Ocak 2014'ten başlamak üzere yabancı ülke uygulamalarına benzer olarak standart indirim kapsamına alındığı varsayıldığında;

1 Ocak 2014-31 Aralık 2014 1. Yıl

1 Ocak 2015-31 Aralık 2015 2. Yıl

1 Ocak 2016-31 Aralık 2016 3. Yıl

1 Ocak 2017-31 Aralık 2017 4. Yıl

1 Ocak 2018-31 Aralık 2018 5. Yıl

Varsayımsal vergi planı gereği 1 Ocak 2014-31 Aralık 2018 arası uygulanacak gelir vergisi tarifesinin gösterimi;

Tablo 25: Türkiye'de 1 Ocak 2014-31 Aralık 2018 Döneminde Uygulanacak Varsayımsal Gelir Vergisi Tarifesi

1. Dilim	**36.000 TL'ye kadar % 0**
2. Dilim	**36.001-40.000 TL'ye kadar % 10**
3. Dilim	**40.001-50.000 TL'ye kadar % 15**
4. Dilim	**50.001-60.000 TL'ye kadar % 20**
5. Dilim	**60.001-70.000 TL'ye kadar % 25**
6. Dilim	**70.001-80.000 TL'ye kadar % 30**

Kaynak: Simülasyon modelinin yapısından yararlanılarak tarafımdan hazırlanmıştır.

36.000 TL'ye kadar % 0 Standart İndirim (Bakanlar Kurulu bu oranı ekonomik kriz, doğal afet ve savaş vb. diğer belirsizlik dönemlerinde % 5'e çıkarmaya yetkilidir.)

36001-40.000 TL'ye kadar % 10 (Bu noktada 36001 TL ve 40.000 TL arasında kalan gelirin-maaş ve ücretlerin vergi nedeniyle standart indirim altında kalan kısmının 36.000 TL baz sınırının üzerinde kalabilmesi açısından sadece bu

miktardaki gelirlere özel 5 yıllık normalde alacakları % 4+% 4 (Ocak-Temmuz)'lük zammın bugünkü değerine eşit olarak başlangıçta vergiden muaf 150-200 TL civarında maaş-ücret zammı uygulanabilir. $150 \times 12 = 1.800$ TL yıllık maaş-ücret zammına karşılık gelmektedir. Geriye kalan tüm gelirler açısından sağlanan vergi indirimleri tüketim fonksiyonunu gerçekte alacakları maaş-ücret zammından daha fazla artıracağı için 5 yıl boyunca maaş veya ücret zammı verilmesine gerek kalmamaktadır.

Diğer tarife dilimleri arası 10.000 TL fark edecek biçimde; 40.001-50.000 TL'ye kadar % 15, 50.001-60.000 TL'ye kadar % 20, 60.001-70.000 TL'ye kadar % 25, 70.000 TL'den fazlası için % 30 olarak belirlenebilmektedir.

Gelir vergisi tarifesi % 10-% 30 arasında eski tarifeye benzer bir dilim özelliği taşırken ilk ve son dilimin oranları 5'er puan indirilmiştir. Bu noktada asgari ücretin alacağı durum 1 Ocak 2014'ten itibaren Brüt ücret = Net ücret olarak tespit edilmelidir. Asgari ücretin ne kadar tespit edildiğinin ve alacağı zammın gelir vergisi ya da asgari ücret tespit komisyonu ile bir bağlantısı kalmamakta yalnızca 5 yıl boyunca asgari ücretin alacağı yıllık ortalama 50 TL'lik zamlar bugünden vergi indirimi ile sağlanmaktadır. Bu nedenle 5 yıllık süre boyunca asgari ücrette de yeni bir zam hesaplanmayacaktır. Asgari ücret tespit komisyonunun yapacağı 2014 yılı için asgari ücretin brüt miktarını kanun koyucu ile görüşmeler yaparak belirlemektir.

Bu çerçevede yapılan vergi indirimlerine ilişkin olarak kapsam ilk etapta tüketici faydasını maksimize etmeye yöneliktir. Bu nedenle vergi indirimleri sayesinde elde edilen miktarların öncelikle tüketime yönlendirilmesi ve mümkün mertebe banka kredilerine yönlendirilmemesi gerekmektedir. Ayrıca vergi indirimlerine ilişkin kazanılan miktarların 3 katına kadar tüketim yapılması için banka kredisine başvurulabileceği ve sınırın 3 kat olarak belirlenmesi gerekmektedir. Varsayımsal olarak hazırlanan bu planın gerekçesi Avrupa borçlanma krizinin ve ABD Mortgage krizinin genel anlamda elde edilen gelirlerin çok üstünde 5-10 kat banka kredilerine ve borçlanmalara girilmeleri nedeniyle meydana geldiğinin savunulmasından kaynaklanmaktadır. Birey olarak tüketicinin evine yeni bir elektronik eşya alması ya da evinde yeni bir düzenleme gerçekleştirmesi (evin odalarında yapılan düzenleme vb.) vasıtasıyla gerçekleştirilen peşin ya da taksitli harcamalar veyahut da kişisel ve ailevi harcamaya yönelik gıda, giyim, barınma ve

kültüre yönelik harcamalar bu kapsamda değerlendirilerek teşvik edilmelidir. Vergi indirimlerine ilişkin Kanun ve düzenlemeler yürürlüğe girdikten sonra medyada verilen toplumsal reklamlarla (kamu spotu vb.) vergi indirimlerine ilişkin kazanımların tüketim harcamalarına yönelmesi, 3 kattan fazla borçlanmaya gidilmemesi ve tüketici faydası ile refahını artırmaya yönelik olarak verilen bilinçlendirme toplantıları ile ilk etapta tüketicilerin ve vergi mükelleflerinin fayda maksimizasyonuna yakınlaşmaları sağlanmalıdır. İlk 5 yıl içinde tüketimin fazlalaşması ile birlikte üretim ve ekonomi de canlanacaktır. Devletin, hükümetin bu çerçevede memur maaşlarını ve asgari ücretleri ödeyebilmesi açısından bütçe açığına giderek borçlanma yoluyla faiz oranlarını yükseltmesi ve bu yöntemlerle cari harcamaları finanse etmesi yoluyla ilk 5 yıl boyunca ekstra bir borçlanmaya gitmesine gerek kalmamakta ve bütçe açığı azaltılabilmektedir. Vergi gelirleri açısından azalan gelir vergisi ilk ve orta gelirliler açısından gerçekleşmekte ve bu gelir gruplarındakilerin tüm kazanımları tüketime yöneleceği için aynı miktar KDV, ÖTV ve gider vergileri vasıtasıyla vergiye tabi tutulabilmektedir. Yüksek gelir gruplarında ise vergi mükellefi sayısında artma yaşanmakta ve ödenen verginin gelir vergisi yükü genel anlamda çok fazla değişmezken aynı zamanda denge sağlanabilmektedir.

Vergi indirimlerinin tasarrufları etkilemesindeki ikinci aşama ise; şirketleşme ve üretim düzeyinin tespit edilmesiyle gerçekleşebilmektedir. Birinci aşama, şirket kuruluşunda ister şahıs şirketi ister sermaye şirketi kuruluş için öncelikle Maliye Bakanlığı veya Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan belirlenecek otomasyonda ilk kuruluş izni için e-bildiri otomasyon sisteminden kurulacak şirketin türü, faaliyetleri ve kuran bireylerle ilgili bildirimlerin yapılmasını zorunlu hale getirmekte; ön izin için 5-10 şirket için belirlenecek inceleme elemanının şirkete gelerek gerekli gözlemleri yapması ve şirket için varsayımsal vergi planını oluşturmasını gerektirmektedir. Emsal usuller ve Kanun'da belirtilen şartlara uygun olarak belirlenecek varsayımsal vergi planı ile şirket faaliyete geçmekte ve bilgi otomasyon sistemine işlenmektedir. İkinci aşama, şirket faaliyetlerinin ve vergi mükellefiyetlerinin bilgi otomasyon sisteminden takip edilmesi ve incelenmesi vergi kaçırma ve sahte şirket kurma faaliyetlerinin de önüne geçebilecek bir uygulama sağlamaktadır. Üçüncü aşamada ise, otomasyon sistemi bu şekilde düzenlendikten sonra işlerliği 5 yıl boyunca

sürdürülmekte ve 5. yılın sonunda ilgili senaryoların tutup tutmadığı teste tabi tutulabilmektedir. Bu noktada genç işletmecilerin teşvik edilebilmesi açısından işe bildirim ve faaliyete başlama süresinin ardından 3 yıl süre ile vergiden muaf tutulması teşviki gerçekleştirilebilmekte; ancak bu teşvik girişimcinin faaliyet raporlarını düzenleyerek her yıl inceleme elemanına bilgi vermesini gerektirmektedir.

Varsayımsal vergi planının tasarruflara etki etmesi, bireysel tüketim ve fayda maksimizasyonunun ya da en azından optimizasyonunun sağlanmasından sonra gerçekleşmekte ve bireylerin ev, araba, düğün, mobilya vb. büyük miktar gerektiren harcamaların bir bölümünü ellerinde kalan para ile gerçekleştirmeleri sağlanabilmektedir. Bu noktada önce tüketimle başlanan model yapısında daha sonra tasarruf yapısı modelin dinamiğini kapsamakta ve tüketim bazlı tasarruf yapısı bireylerin beşeri sermayesine katkı sağlamaktadır. Önce tüketen ve beşeri sermayesi artan genç bireyler tasarruf etmenin imkanına daha erken yaşlarda sahip olabilmekte ve hükümetin başarılı vergi indirimi politikası ile uyguladığı varsayımsal vergi planı Türkiye'de hem tüketici refahının hem de vergi sistemi için gerekli tasarruf miktarının oluşmasına katkı sağlamaktadır.

Bu çalışma Türkiye'de vergisel düzenlemeler ve vergi reformu ihtiyacı açısından ele alınan bir çalışma olup, daha sonra ele alınacak birçok çalışmaya da ışık tutması açısından büyük önem taşımaktadır. Bu çerçevede ele alınan pek çok düzenleme ve reform tamamen Türkiye ve OECD ilişkileri çerçevesinde düzenlenmiş olup; ayrıca Türkiye'nin önümüzdeki yıllarda AB üyeliğini de etkileyecek bir husustur. AB ile üyelik süreci içerisinde önümüzdeki yıllarda bu gibi çalışmaların ve düzenlemelerin arttırılması Türkiye'nin de AB'ne üyelik sürecini hızlandıracaktır.

SONUÇ

Gelir vergisi; bireyler üzerinden belirli esaslara göre alınan bir vergi olup her dönemde önemini korumuştur. Gelir vergisini meydana getiren unsurlar belirli aşamalardan geçerek bugünkü noktaya gelmişlerdir. Gelir vergisinin temeli; gerçek kişileri vergilendirmektir ve bu hususta karşılaşılan en önemli sorun, gelir vergisinin kişi tarafından en uygun ödeme zamanının ve miktarının ne olacağı konusudur. Gelir vergisi, içeriğini oluşturan gelirlerden meydana gelmekte ve bu gelirler de kazanç ve irat olarak ifade edilmektedir. Kazanç ve iratların bir arada ya da ayrı ayrı elde edilmesinde birçok husus ortaya çıkabilmektedir. Öncelikle kazanç ve iradın elde edilmesindeki zorluk benzer değildir. Kazanç elde edilirken harcanan çaba ile irat elde edilirken harcanan çaba birbirinden oldukça farklıdır. Kazanç elde edebilmek açısından sadece çaba harcanması yeterli olmamakta aynı zamanda belli kazançlarda sermaye unsurunu koymadan kazanç da elde edilememektedir. Bu gibi hususlar ve gelirin ne şekilde kavranması gerektiği konusu büyük öneme sahiptir. Çünkü gelir vergisinin konusunu oluşturan gelir kavramının kapsamının ne olacağı da göz önüne alınması gereken bir husustur.

Gelir vergisi bir sistem içinde işlerliğini ve etkinliğini daha uzun süre koruyabilmektedir. Gelir vergisi, bir mevzuat sistemi içinde hukukun üstünlüğüne dayanarak etkinliğini koruyabilmektedir. Kanun, gelir vergisinin hukuksal ve zorunluluk sınırlarını çizerek verginin daha uzun bir süre yürürlükte kalmasını sağlayabilmektedir.

Günümüzde, ülkelerin gelir vergisi sistemlerini tercih etme eğilimleri sürekli ve düzenli olarak değişmektedir. Belli bir dönemde ülkede kriz veya durgunluk varken gelir vergisi sisteminin başka bir özelliğine ihtiyaç duyulmakta; diğer yandan toplumsal refah arttığında ise gelir vergisi sisteminin gereksinimleri karşılama özelliği de değişime uğrayabilmektedir. Her ülke; kendine has gelişmişlik düzeyleri, gelenek ve görenekleri, sistem anlayışları ve algılama düzeyleri ile farklı bir vergi sistemi tercih etmektedir. Bugün için ideal vergi sistemi olarak görülen ve yüz yılı aşkın süredir vergi gündemini meşgul eden kapsamlı gelir vergisi sistemi hala en iyi düzeyini yakalayamamışken; diğer yandan ikili gelir vergisi sistemi İskandinav ülkelerinde yirmi yılı aşkın süredir kullanılmaktadır. Burada belirtilmesi gereken

önemli bir husus; dünya siyasi anlayışının da değişime uğrayarak bu sonuçları meydana getirmesidir. 1980'li yıllara kadar Sovyet Rusya rejiminde yaşayan ve Sovyetler Birliği'nden veya Çekoslovakya'dan ya da Yugoslavya'dan ayrılıp ülke olarak, devlet olarak sistem kurma sıkıntısına katlanan Doğu Avrupa'nın geçiş ekonomileri, genelde tüm vergilerde özelde ise gelir vergisinde tek oran-düz oran uygulamasının başarısını kutlamaktadırlar.

Gelir vergisinin uygulanmasıyla mikro veya makro; bireysel ya da toplumsal pek çok olgu ve etki ortaya çıkabilmektedir. Gelir vergisi, direkt bireyin şahsı ile ilişkili olduğu için verginin uygulanmasıyla birlikte tepki de hemen ortaya çıkmaktadır. Gelir vergisinin ekonomide meydana getirdiği; gelir ve kaynak dağılımına etkileri, istihdam ve işsizliğe etkileri, tasarruf ve yatırımlara etkileri, kalkınma, büyüme ve refaha etkileri, gelir ve bütçe sistemine etkileri, politik etkileri, sosyal ve toplumsal etkileri ile psikolojik etkileri konunun ne kadar detaylı ve hassas olduğunu göstermektedir. Nitekim ekonomideki her türlü değişimlere uyum sağlayabilmesi açısından gelir vergisinin günün şartlarına uygun olması gerekmektedir.

Gelir vergisi reformu; gelir vergisinin bir nevi şekil değiştirmesi anlamına gelebilmektedir. Çünkü vergi reformuna genellikle ihtiyaç duyulduğunda ve sorunlar ortaya çıktığında gereksinim duyulmaktadır ki bu da zaten o noktada sistemin işlerliğini yitirdiğini ya da etkinsizleştiğini göstermektedir. Vergi reformunu bir mevzuat değişikliği ya da yeni bir verginin uygulamaya getirilmesi veyahut da düzenlemelerle aksaklıkların giderilmesi şeklinde ele almamak gerekmektedir. Çünkü bu denli iç içe geçmiş etkileri olan bir vergide bir taraftaki aksaklığın giderilmesi için düzenleme yapılırken, yapılan düzenleme sonucu işleyen başka bir unsurda sorunlar meydana gelmesine de neden olabilmektedir. Bu noktada değerlendirilmesi gereken husus, sorunlar baş gösterdiğinde değil de öngörüleme yapılarak sorunlar ortaya çıkmadan önce önlemlerin alınmasıdır. Gelir vergisi reformunda ele alınacak diğer bir husus ise; reformun içeriğidir. Çalışmada ele alınan vergi indirimine ilişkin olarak yapılan reformlar kadar, vergi artırımına gidilmesi ve yeni vergiler getirilmesi şeklinde de vergi refomları uygulanabilmektedir. Bunun yanı sıra, yalnızca gelir vergisi ile ilgili reform uygulanmamakta; çoğu zaman gelir

vergisi ile ilişkili olan vergi harcaması sistemi, sosyal güvenlik sistemi ve sermaye kazançları sistemi vb. sistemlerde de sık sık reforma gidilebilmektedir.

Gelirin vergilendirilmesinin uluslararası alanda önemi her geçen gün artmaktadır. Küreselleşmeyle birlikte ülkeler arasındaki sınırlar kalkmakta ve her birey gücü ve isteği doğrultusunda istediği ülkeye gidip üretime katılma, gelir elde etme ya da harcama yapma hususlarında son derece önemli teşviklere sahip olabilmektedir. Gelir vergisinin konusu da ulusal sınırları aşıp diğer devletlerin yetki alanına girdikten sonra vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından kullanılacağı büyük önem taşımaktadır. Uluslararası gelirin vergilendirilmesinde yaşanan vergi rekabeti sorunları, tam-dar mükellef ayrımları ve diğer gelir vergilendirilmesi sorunları ülkeler arasında karşılıklı anlaşmalarla çözülmeye çalışılmaktadır. Bu hususta uluslararası arenada önemini her geçen gün artıran ve sadece ekonomi, vergi, sosyal-toplumsal sınırlandırma ile yetinmeyen küresel dünyanın ele alınması gereken sorunları ve güncel konularda incelemeler yapıp gerekli raporları düzenleyen önemli örgütlenmelerden biri Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'dır. OECD, elli yılı aşkın bir süredir küresel dünyanın önemli sorunlarını çalışma ve inceleme konusu edinmiş ve bu geçen zaman zarfında pek çok soruna ilişkin çözüme yönelik çıkarsamalarda bulunmuştur. OECD, günümüzde 34 üye ülkesi ve sayısız işbirliği içinde bulunduğu üyesi olmayan ülkeyle her geçen gün daha etkin ve daha başarılı sonuçlar alabilmektedir.

Gelişen dünya şartları, her konuda olduğu gibi gelir vergisinde de bilgi ve iletişim teknolojilerinin kullanımını zorunlu kılmaktadır. Gelir vergisinin hesaplanmasından beyanına ve hatta tahsiline kadar bilgisayar ortamından yararlanılması, nakit ve belge düzeninden internet ve banka hesaplarına geçişte gelir vergisinin de alacağı konum büyük önem taşımaktadır. Her ne kadar e-ticaretin vergilendirilmesi, vergi rekabeti, vergi cennetleri ya da transfer fiyatlandırması gibi şu an için net çözüm bulunamayan hususlarda otomasyon ve bilgi işlem teknolojileri sayesinde işin içine birey unsuru da girdiğinde gelirin vergilendirilmesi konularında daha önemli adımlar atılacağı ortadadır. Nitekim Türkiye'de önce e-devlet otomasyonuna ve daha sonra da e-beyanname otomasyonuna geçilmiştir. Tabi bu sayılan unsurların tam etkin hale gelebilmesi zamana ihtiyaç duymaktadır.

OECD üyesi ülkeler arasında kapsamlı, ikili ve tek oranlı gelir vergisi sistemlerinin 1985 yılı sonrası uygulanışında; pür-saf-tam kapsamlı gelir vergisi sistemine örnek olarak yalnızca Yeni Zelanda verilebilirken; pür-saf-tam ikili gelir vergisi sistemini uygulayan ülkeler ise Danimarka, Finlandiya, İsveç ve Norveç şeklinde İskandinav ülkeleri olarak ifade edilebilmektedir. İkili gelir vergisi sisteminin uygulamada karşılaşılan bir türü olan kutu sistemine örnek olarak yalnızca Hollanda verilebilmektedir. Tek oranlı gelir vergisi sistemini uygulayan ülkeler ise Estonya, Polonya, Slovak Cumhuriyeti ve Slovenya olarak geçiş ekonomileridir. Diğer yandan, değişen dünya şartlarına ve gelişmelere bağlı olarak OECD üyesi ülkelerde de vergi sistemi uygulaması sıklıkla değiştiği için pek çok OECD üyesi ülkenin vergi karması uyguladığı ifade edilebilmektedir. Günümüzde vergi karması açısından kapsamlı gelir vergisi sistemine daha yakın bir uygulama gösteren OECD üyesi ülkelerden ABD ve İsviçre, yarı kapsamlı gelir vergisi sistemine örnek olarak verilebilirken; ikili gelir vergisi sistemine daha yakın bir uygulama gösteren Almanya, Avusturya, Belçika, Çek Cumhuriyeti, Fransa, Güney Kore, Japonya, İngiltere, İrlanda, İspanya, İtalya, İzlanda, Lüksemburg, Macaristan, Meksika, Portekiz, Türkiye ve Yunanistan ise yarı ikili gelir vergisi sistemini uygulayan OECD üyesi ülkelere örnek olarak gösterilebilmektedir.

1985 yılı sonrası döneme ait vergi indirimlerine ve vergi yüklerine ilişkin toplanan veriler ışığında vergi indirimlerine ilişkin olarak yapılan reformların ülke vergi sistemlerine etkileri olduğu ve bu etki sonucunda da ülke vergi sistemlerinin birbirine yaklaştığı belirtilebilmektedir.

Gelir vergisi sisteminin tasarımında, öngörü metotlarının geliştirilmesi bugünden yarının vergisini sorgulayabilme imkanı tanımaktadır. Simülasyon, bir öngörüleme metotu olup aslında gerçek sistemden farklı olarak alternatif bir sistemin var olması durumunda hem girdilerin hem de çıktıların dışarıdan etki ederek belirlenmesinde, sonuçların önceden kestirilebilmesinde ve alternatif durumlara ilişkin metotlar geliştirilmesinde önemli ölçüde kullanım alanı bulan bir analiz türüdür. Simülasyon analizi vasıtasıyla bugünden 4-5 yıl sonraki gelir vergisi sisteminin alabileceği alternatif oranlar, matrahlar, tarifeler ve en önemlisi gelir vergisinin uygulandığında getireceği vergi gelirleri önceden belirlenip, herhangi

istikrarsız bir koşulda önceden önlem alınıp sorunun üstesinden gelinmesinde başarılı sonuçlar alınabilmesi mümkün olmaktadır.

Gelir vergisine ilişkin olarak bugün uygulanan kapsamlı, ikili ya da tek oranlı vergi sisteminde ortaya çıkabilecek olumsuz sonuçlar bu şekilde atlatılabilmekte ve vergi karması adı verilen yöntemlerle gerektiğinde sistemin tekrardan gelir getirici ve gelir artırıcı nitelikleri çalıştırılabilmektedir.

Gelirin tanımlanmasında kullanılan tüketim ve tasarruf değişkenlerinin yapısı ve aldığı biçim bir ülkede toplumun yaşam-döngüsünü göstermektedir. Toplumda yer alan bireylerin çalışma yaşamına girmeden önce ve çalışma yaşamına girdikten sonraki gelir fonksiyonları genel anlamda tüketime bağlı görünmektedir. Bireyler ancak ileri yaşlarda ve genellikle emeklilik sonrasında tasarruf fonksiyonlarını düzenleyebilmekte ve bu durum bireylerin beşeri sermayesine hiç etkide bulunmamaktadır. Yaşam-döngüsü yaklaşımına paralel olarak, yaşlı nüfusun toplam nüfus içindeki artan payı nedeniyle hanehalkı tasarruf oranları özellikle Almanya, Fransa ve İtalya gibi birçok kıta Avrupası ülkede yükselmiştir.

Hükümetin uzun dönem bütçesi tarafından sınırlandırılan politika türlerinin analizi; maliye politikasının esaslarının vergi, harcama ve bütçe açıkları olmadığını bunun yerine bir nesilden diğer nesile veya nesillerin kendi içinde meydana gelen aktarımların ve yeniden dağılımın marjinal değişimleri ile kamu kesimi nihai tüketim harcamalarının asıl politika belirleyicileri olduğunu açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Aynı zamanda kamu harcamalarına ilişkin olarak nesiller arasındaki vergi yükünün paylaşımının ulusal tasarrufların belirlenebilmesi açısından vergilendirme yapısından daha önemli olduğu ifade edilebilmektedir. Çünkü yaşanan küresel finansal krizle birlikte 2008-2010 yılları arasında OECD genelinde hanehalklarının krize ve vergilendirmeye paralel olarak harcanabilir gelirlerinin azaldığı belirtilebilmektedir. Diğer yandan 2008-2010 yılları arasında Yunanistan, İzlanda, Slovenya, İrlanda, İtalya, Portekiz ve İspanya gibi ülkelerin küresel finansal krizden önemli şekilde etkilendiği görülürken; Çin, Hindistan, Endonezya ve Türkiye'nin ise önemli düzeyde reel büyüme oranlarını yakaladıkları ifade edilebilmektedir.

Bireysel tüketim ve tasarruf fonksiyonları ile toplumsal tüketim ve tasarruf fonksiyonlarının yapısı gerçekleştirilen gelir vergisi sistemi reformlarına paralel bir

şekilde değişebilmektedir. Hükümetin gelecekteki vergi politikası değişikliklerine ilişkin olarak yaptığı erken beyanların toplumdaki tasarruf kararlarını önemli ölçüde etkilediği ve ilgili kanunun uygulamaya girmesinden önceki dönemde tasarruf oranlarının artmaya başlamasına neden olduğu ifade edilebilmektedir. Önce tüketim daha sonra tasarruf simülasyon modeline ilişkin bir yaklaşımın; bireyin ve toplumun tüketimde fayda maksimizasyonuna yaklaşmasına ve beşeri sermaye getirilerinin artmasına olanak sağladığı ve toplumda yaşayan bireylerin daha genç yaşlarda, tüketimde tercih eğrilerini oluşturarak tasarrufa yönelmelerine imkan tanıdığı belirtilebilmektedir. Bu noktadan sonra varsayımsal vergi planının gelir vergisi ve tüketim vergisi arasında hükümete sağladığı değişim serbestisi; gerek şimdiki nesiller gerekse gelecekteki nesiller açısından uygun olabilecek bir vergi sistemi oluşturulmasına imkan sağlamakta ve aynı zamanda vergi hukukuna ilişkin oluşturulan kurallar vasıtasıyla vergi tabanını genişletebilmekte, vergi mükellefi sayısını artırabilmekte ve kayıtlı sistemi daha etkin hale getirebilmektedir.

Türk gelir vergisi sistemine ilişkin olarak ele alınan ve vergi indirimleri suretiyle gerçekleştirilen reform hususunun kişisel tasarruflar ile bireysel refah üzerindeki etkileri açısından yaşam-boyu tasarruflara ilişkin olarak uygulanan genel denge simülasyon modeli; vergi reformu önerileri ile ilişkilendirilmiş her yaş grubu açısından refah kazançlarını ve kayıplarını hesaplayarak 20'li yaşlarda işgücüne katılan, 65 yaşında emekli olan ve 75 yaşında varsayımsal hayatta ölen bireyler açısından artan oranlı ücret vergisi ve tüketim vergisi açısından alternatif senaryoların uzun dönem genel dengesini hesaplamıştır. Yaş-tüketim ve yaş-kazanç profilleri açısından Türkiye'de yaşayan bireylerin 30'lu yaşlardan sonra nitelikleriyle de paralel olarak işgücüne katılımının zorlaştığı ifade edilebilmektedir. Ücret vergisi ve tüketim vergisi sistemlerinin uygulanması sırasında ise refahları artan ya da azalan nesillerin kimliği gençler ve yaşlılar olmak üzere tamamen farklılaşmaktadır. Ücret vergisi sistemi altında; politika değişikliği sırasında genç olan veya henüz doğmamış nesiller refah kaybı yaşarken, daha yaşlı nesillerin refahı artmaktadır. Tüketim vergisine geçiş güzergahı boyunca ise genç ve gelecek nesiller daha yaşlı olan nesillere nazaran önemli ölçüde fayda elde edebilmektedir. Artan oranlı bir ücret vergisinin ilk ve son oranının beşer puan düşürülmesi suretiyle tasarruf ve tüketim eğiliminde gerçekleşen uzun dönemli etkilerin olumlu olduğu, bireysel

tüketimin ve bireysel faydanın artarak toplum refahına katkıda bulunduğu belirtilebilmektedir. Diğer yandan, artan oranlı bir tüketim vergisinin ilk ve son oranının beşer puan artırılması suretiyle tasarruf ve tüketim eğiliminde meydana getirdiği uzun dönemli etkilerin negatif olması ve bireysel tüketimi de azaltması nedeniyle bu senaryo tercih edilmemiş ve gelir vergisi tarifesinin ilk ve son dilimindeki oranların 5 puan düşürüldüğü birinci senaryo tercih edilmiştir.

Türkiye'de gelir vergisi sisteminin reformuna ilişkin olarak yapılan simülasyon analizi ve ele alınan araştırmalar sonucunda 2023 yılına kadar vergi hukukuna ilişkin olarak kararların ve kuralların öngörüldüğü bir varsayımsal vergi planı yapılması önerilmiştir. Orta ve uzun vadeli planların simüle edilerek projeksiyonların oluşturulması ve bu projeksiyonların gereken koşullarda yapısal bozuklukları, ekonomik krizleri ve durgunlukları ya da ekonomik canlanmaları önceden tahmin ederek ortaya çıkabilecek fırsatların değerlendirilebilmesi Türkiye'nin uluslararası arenada daha önemli noktalara ulaşmasına da imkan sağlayabilecektir.

Bu nedenle gelir vergisi sisteminin reformuna ilişkin olarak yapılan bu çalışmanın; önümüzdeki yıllarda daha da artacak olan otomasyonlar ve bilgi iletişim teknolojilerinin kullanımına olanak sağlaması bakımından ve gelir vergisi sisteminin analizinde simülasyon analizini kullanan bir çalışma olması nedeniyle bundan sonraki uygulamalara ışık tutabileceği ifade edilebilmektedir.

KAYNAKÇA

Acar, İbrahim Atilla ve İsmail Kitapçı. "Bir Mali Yerelleşme Deneyimi Olarak İsveç", **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz-Aralık 2009, ss. 85-104.

Acar, Pınar, Umut Evin Özdemir, Gamze Kösekahya, Pelin Kuzey, Hakan Karabacak, Nihal Samsun, Hülya Soylu ve Mehmet Devrim Aşkın. (Haz.) **Uluslararası Mali Standartlar**, T.C. Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı Yayınları, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara, Temmuz 2002.

Adams, Thomas S. "The Place of the Income Tax in the Reform of State Taxation", **The American Economic Review**, Cilt: 1, Sayı: 2, Papers and Discussions of the Twenty-third Annual Meeting, 1911, ss. 302-321.

Akdeniz, H. Ahmet ve Bülent Tatar. "Havalimanında Kuyruk Simülasyonu: İzmir-Gaziemir Adnan Menderes Havalimanı Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Cilt: 11, Sayı: 3, 2010, ss. 3-12.

Akdoğan, Abdurrahman. **Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 137, Ankara, 1980.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi (Yasal Düzenlemelerin İşleyişleri Açısından)**, Gazi Üniversitesi Teknik Eğitim Fakültesi Matbaası, Ankara, Temmuz 1991.

Akkaya, Şahin. **Küreselleşme Sürecinde Vergi Yapıları ve Uluslararası Vergi Rekabeti**, Filiz Kitabevi: Fakülteler Matbaası, İstanbul, Eylül 2005.

Akkaya, Şahin. "Küreselleşme ve Vergi Politikası", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 42. Seri, Yıl: 2002, İstanbul Üniversitesi Basım ve Yayınevi Müdürlüğü, İstanbul, 2003, ss. 1-27.

Akleman, Funda. **Zamanda Sonlu Farklar Yöntemi ve Yutucu Sınır Koşulları**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul, Şubat 1998.

Aksaraylı, Mehmet, Haluk Egeli, Kâmil Tüğen, Ahmet Akdeniz ve Ahmet Özen. "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Etkinliğinin Belirleyicileri: Türkiye'deki Kamu Kurumlarının Analizi" **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 3, Naci Karaduman Özel Sayısı, 2007, ss. 313-326.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi: Kamu Harcamaları-Kamu Gelirleri-Bütçe-Maliye Politikası**, Filiz Kitabevi: Bayrak Matbaacılık, İstanbul, Nisan 1991.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Filiz Kitabevi: Fakülteler Matbaası, İstanbul, Mayıs 1999.

Aktan, Coşkun Can. **Kamu Ekonomisi ve Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.

Aktan, Coşkun Can. **Perspectives on Economics, Politics and Ethics: Selected Essays**, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş., Ankara, Mart 2005.

Aktan, Coşkun Can. (Ed.) **Public Economics: A Study Book in English for Students of Economics and Public Finance**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.

Aktan, Coşkun Can, Dilek Dileyici ve Tarık Vural. "Vergi Ne Üzerinden Alınmalı?: Vergi Konusunun Seçiminde Optimalite ve Meşruiyet", **Vergileme Ekonomisi ve Vergileme Psikolojisi**, Ed. Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici ve İstiklal Y. Vural, 1. Baskı, Ekonomi Kitapları Dizisi: 21, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Sözkesen Matbaacılık, Ankara, Şubat 2006, ss. 52-73.

Aktan, Coşkun Can ve İstiklal Y. Vural. **Yeni Ekonomi ve Yeni Rekabet**, Türkiye İşveren Sendikaları Konfederasyonu Yayınları, Rekabet Dizisi: 1, Yayın No: 253, Ajans-Türk Basın ve Basım A.Ş., Ankara, Aralık 2004.

Aktaş, Mehmet. **Uluslararası Transfer Fiyatlandırması ve Türk Vergi Mevzuatında Uygulanma Olanakları**, Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Cem Web Ofset, Ankara, Şubat 2004.

Alpaslan, Mustafa. **Türk Gelir Vergisi Sisteminin Yeniden Yapılandırılmasında Gelirin Tanımı, Gelir Vergisi Düzenlemeleri ve Vergi Denetimi Etkinliği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2003.

Alptekin, A. Ercan. "Üniter Vergi Sisteminde 4369 ve 4444 Sayılı Yasalar ile Yapılan Temel Hatalar(İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı)", **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 91, 2000, ss. 153-157.

Alptürk, Ercan. "İstanbul Konferansları-III: Elektronik Ticaret ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 153, 2001, ss. 37-45.

Altuğ, E. Figen, Murat Çak, Murat Şeker ve Önder Bingöl. **Türkiye'de Vergi Bilinci: İstanbul Araştırması**, İstanbul Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi Proje No: 3709, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 134, Tor Ofset San. ve Tic. Ltd. Şti., İstanbul, 2010.

Alvarez, Daniel. “Mexico”, **Tax Systems and Tax Reforms in Latin America**, Ed. Luigi Bernardi, Alberto Barreix, Anna Marenzi ve Paola Profeta, 1. Edition, Routledge International Studies in Money and Banking No: 45, Routledge: Taylor and Francis Group, New York: USA, 2008, ss. 244-266.

Anderson, Kenneth E. “Using the Scholes and Wolfson Framework to Compare An Income Tax and A Form of Consumption Taxation: A Teaching Note”, **Advances in Taxation**, Ed. Suzanne Luttman, Cilt: 17, Emerald Group Publishing Ltd., U.K., Kasım 2006, ss. 169-192.

Andrews, William D. “A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax”, **Harvard Law Review**, Cilt: 87, Sayı: 6, 1974, ss. 1113-1188.

Arda, Erhan. **Ekonomi El Sözlüğü**, 1. Baskı, Alfa Yayınları: 1213, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, Kasım 2002.

Arıkan, Zeynep. **Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Aralık 1994.

Arıkan, Zeynep. “Japon Vergi Sistemi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 211, 2006, ss. 103-121.

Arıkan, Zeynep. **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 55, Turhan Kitabevi: Ofset Matbaacılık Tesisleri, Ankara, 2007.

Arıkan, Zeynep. “Türk Vergi Sisteminin Genel Değerlendirilmesi ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 199, 2005, ss. 151-166.

Arıkan, Zeynep ve H. Ahmet Akdeniz. “Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi”, **Review of Social, Economic and Business Studies**, Cilt: 5/6, 2004-2005, ss. 285-338.

Armağan, Ramazan ve Murat İçmen. "Vergi Rekabeti ve Türkiye Yansıması", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 17, Sayı: 2, 2012, ss. 145-172.

Aslan, Murat. "Orta Vadeli Harcama Sistemi (Çok Yıllı Bütçeleme) ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", **Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme**, Ed. Coşkun Can Aktan, 1. Baskı, Ekonomi Kitapları Dizisi: 28, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Sözkesen Matbaacılık, Ankara, Kasım 2006, ss. 73-96.

Aslan Öztürk, Neslihan. **1990 Sonrası Türkiye'de Uygulanan Vergi Politikaları ve Kayıt Dışı Ekonomiyi Önleyici Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2007.

Atay, Tezcan ve Murat Olgun. "Yeni Vergi Yasası İle; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Gelirin Tanımı ve Buna Bağlı Olarak Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 132, 1999, ss. 72-91.

Ateş, Kamil. "Adil ve Çağdaş Bir Gelir Vergisi Tarifesi Modeli", **Yaklaşım**, Yıl: 13, Sayı: 147, 2005, ss. 68-73.

Ateşli, D. Erkan. "4444 Sayılı Kanunun Mali Milat Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 132, 1999, ss. 66-71.

Atılgan, Hasan. **Vergilemenin Ekonomik Büyüme Üzerindeki Etkileri: Türkiye'deki Durumun Analizi**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2004/365, Ankara, 2004.

Atkinson, Anthony B. **Public Economics in Action: The Basic Income/Flat Tax Proposal**, The Lindahl Lectures, Oxford University Press Inc., New York: USA, 1995.

Auerbach, Alan J. ve Laurence J. Kotlikoff. **Dynamic Fiscal Policy**, Cambridge University Press, New York: USA, 1987.

Auerbach, Alan J. ve Laurence J. Kotlikoff. "National Savings, Economic Welfare, and the Structure of Taxation", **Behavioral Simulation Methods in Tax Policy Analysis**, Ed. Martin Feldstein, A National Bureau of Economic Research Project Reports, The University of Chicago Press, Chicago: USA, 1983, ss. 459-493.

Ay, Hakan. "Ekonomi Politikalarını Oluşturmada Baskı ve Çıkar Gruplarının Rolü", **İktisat Politikası: Seçme Konular**, Ed. Vildan Serin, 1. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., İstanbul, Ekim 1998, ss. 417-498.

Ayaz, Garip. "Vergilerin Yasallığı İlkesi ve Anayasa Mahkemesi Kararları", **Vergi Dünyası**, Yıl: XV, Sayı: 181, 1996, ss. 60-68.

Aydemir, Oğuz. **Devlet Gelirlerindeki Gelişmeler ve Gelir Vergisi Kaybı (1970-1976)**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No: 1978-192, Yarıaçık Cezaevi Matbaası, Ankara, 1978.

Bakkal, Ufuk ve Nazan Susam. "Küreselleşme Sürecinin Kamu Maliyesi Alanına Etkileri", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, 75. Yıl Özel Sayısı, Cilt: 61, Sayı: 2, 2011, ss. 23-50.

Balaban, Fikret. "T.B.M.M. Komisyonlarından Geçen Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Neden 2008 Yılına Ertelendi?", 09.06.2007, http://www.portorama.net/content/view/46/98/, (11.03.2008).

Banks, Catherine M. "What Is Modeling and Simulation?", **Principles of Modeling and Simulation: A Multidisciplinary Approach**, Ed. John A. Sokolowski ve Catherine M. Banks, John Wiley and Sons, Inc., New Jersey: USA, 2009, ss. 3-24.

Bassanini, Andrea ve Romain Duval. "Employment Patterns in OECD Countries: Reassessing the Role of Policies and Institutions", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 486, ECO/WKP(2006)14, OECD Publishing, Paris, Haziran 2006, http://dx.doi.org/10.1787/846627332717, (14.06.2008), ss. 1-126.

Başkılıç, Esra. **Türkiye'nin Uluslararası Rekabet Gücü; Bazı AB Ülkeleri Kıyaslaması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, Nisan 2006.

Başpınar, Ahmet. **Tax Law and Turkish Tax System**, Republic of Turkey, Ministry of Finance, Strategy Development Unit, Sayı: 2009/394, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009.

Batırel, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, T.C. İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No: 24, Sena Ofset, İstanbul, Aralık 2007.

Batırel, Ömer Faruk. "Vergi Dışı Merkezi Yönetim Yükümlülüklerinin Ağırlaşan Yükü (2003-2008)", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 91-95.

Batırel, Ömer Faruk ve İlhan Uçkun. **Türkiye'de ve OECD Ülkelerinde Vergi Yükü**, İstanbul Ticaret Odası Yayın No: 1991-10, İstanbul, 1991.

Baykul, Aylin. **Dolaysız Vergilerin AB'de ve Türkiye'de Uyumlaştırılması ve Seçilmiş Ülkeler Nezdinde Karşılaştırılması**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Bedük, Türkben. **Vergi Harcamaları**, Yaklaşım Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Cem Web Ofset, Ankara, Mayıs 2006.

Bedük, Türkben. “Vergi Harcamasında Terim Karmaşası”, **Yaklaşım**, Yıl: 14, Sayı: 163, 2006, ss. 93-95.

Bennett, Brian S. **Simulation Fundamentals**, 1. Edition, Prentice Hall International Ltd., Prenctice Hall International Series in Systems and Control Engineering, Hertfordshire: U.K., 1995.

Berliant, Marcus C. ve Robert P. Strauss. “State and Federal Tax Equity: Estimates before and after the Tax Reform Act of 1986”, **Journal of Policy Analysis and Management**, Cilt: 12, Sayı: 1, 1993, ss. 9-43.

Beynam, Hasan. **OECD Ülkelerinin Anayasalarındaki Mali Hükümler**, Devlet Bütçe Uzmanları Derneği, Araştırmalar Serisi-1, Ankara, Mart 2008.

Biçenel, Yudum. **Avrupa Birliği Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Çalışmalar: Kurumlar Vergisi Üzerine Bir Değerlendirme**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2006.

Biçer, Ramazan. “Transfer Fiyatlandırması ile Gümrük Kıymet Takdirine İlişkin Kuralların Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 32, Sayı: 248, 2009, ss. 149-157.

Bildirici, Ziyaettin. **Çeşitli Ülkelerde ve Ülkemizde Yatırımları Özendirici Vergi Teşvikleri**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1989.

Bilici, Nurettin. “Dolaylı-Dolaysız Vergiler Dengesi (Veya Dengesizliği)”, **Kamu Maliyesine Yeni Bakış (Teori ve Uygulama)**, Ed. Nihat Falay, Mehmet Şahin ve Ahmet Kesik, 1. Baskı, Ekonomi Kitapları Dizisi: 23, Seçkin Yayıncılık San. ve Tic. A.Ş.: Sözkesen Matbaacılık, Ankara, Şubat 2006, ss. 195-207.

Bird, Richard M. “The Personal Income Tax”, **Poverty Reduction and Economic Management (PREM) Notes: Tax Policy**, Sayı: 137, The World Bank Publishing, Washington, D.C.: USA, Haziran 2009, http://siteresources.worldbank.org/INTQFA/Resources/369257-1210173893736/2PersonalIncome.pdf, (17.04.2012), ss. 1-6.

Blakey, Roy G. “The New Income Tax”, **The American Economic Review**, Cilt: 4, Sayı: 1, 1914, ss. 25-46.

Boskin, Michael J. “Perspectives on Tax Reform”, **Stanford Institute for Economic Policy Research (SIEPR) Policy Brief**, Stanford Institute for Economic Policy Research Publishing, Aralık 2005, http://www.stanford.edu/group/siepr/cgi-bin/siepr/?q=system/files/shared/pubs/papers/briefs/policybrief_dec05.pdf, (06.02.2009), ss. 1-6.

Branson, Johannah ve C. A. Knox Lovell. “A Growth Maximising Tax Structure for New Zealand”, **International Tax and Public Finance**, Cilt: 8, Sayı: 2, 2001, ss. 129-146.

Brook, Anne-Marie ve Edward Whitehouse. “The Turkish Pension System: Further Reforms to Help Solve the Informality Problem”, **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 529, ECO/WKP(2006)57, OECD Publishing, Paris, Kasım 2006, http://dx.doi.org/10.1787/363386547648, (14.06.2008), ss. 1-28.

Brys, Bert ve Christopher Heady. “Fundamental Reform of Personal Income Tax in OECD Countries: Trends and Recent Experiences”, **Paper Presented at the 62nd Congress of the International Institute of Public Finance (IIPF)**, “Public Finance: Fifty Years of the Second Best-and Beyond” 28-31.08.2006, Paphos-Cyprus, Ağustos 2006, https://editorialexpress.com/cgi-bin/conference/download.cgi?db_name=IIPF62&paper_id=121, (08.07.2010), ss. 1-28.

Bulutoğlu, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş: Demokraside Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, 7. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 68, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Ocak 2008.

Bulutoğlu, Kenan. **Kamu Ekonomisine Giriş: Devletin Ekonomik Bir Kuramı**, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.

Burman, Leonard E. ve Deborah I. Kobes. "Composition of Income Reported on Tax Returns", **Tax Notes**, Tax Policy Center: Urban Institute and Brookings Institution, Kasım 2003, http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/1000639_TaxFacts_111003.pdf, (07.02.2007).

Can, İsmail. "Almanya'da Devletin Yapısı ve Vergi Sisteminin Anayasal Temelleri", **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, ss. 37-96.

Canbay, Tülin. **Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim: Antikçağdan Günümüze**, 1. Baskı, Dora Basım-Yayın Dağıtım Ltd. Şti., Bursa, Ekim 2009.

Cao, Shi Larry. "Life-Cycle Hypothesis", **International Encyclopedia of the Social Sciences**, Ed. William A. Darity Jr., 2. Edition, Cilt 4: Inequality, Income–Marxism, Black, Macmillan Reference USA: Thomson Gale, Connecticut: USA, 2008, ss. 441-443.

Ceriani, Lidia. "South Korea", **Tax Systems and Tax Reforms in South and East Asia**, Ed. Luigi Bernardi, Angela Fraschini ve Parthasarathi Shome, 1. Edition, Routledge International Studies in Money and Banking No: 34, Routledge: Taylor and Francis Group, New York: USA, 2006, ss. 234-253.

Chung, Christopher A. (Ed.) "Introduction", **Simulation Modeling Handbook: A Practical Approach**, Industrial and Manufacturing Engineering Series, CRC Press LLC, Florida: USA, Temmuz 2003, ss. 1-23.

Cnossen, Sijbren. “How Much Tax Coordination in the European Union?”, **International Tax and Public Finance**, Cilt: 10, Sayı: 6, 2003, ss. 625–649.

Cnossen, Sijbren. “Tax Policy in the European Union: A Review of Issues and Options”, **Cesifo Working Paper**, Sayı: 758, Category 1: Public Finance, Ağustos 2002, http://www.cesifo-group.de/portal/page/portal/DocBase_Content/WP/WP-CESifo_Working_Papers/wp-cesifo-2002/wp-cesifo-2002-08/758.pdf, (26.02.2008), ss. 1-88.

Cnossen, Sijbren ve Lans Bovenberg. “Fundamental Tax Reform in the Netherlands”, **International Tax and Public Finance**, Cilt: 8, Sayı: 4, 2001, ss. 471–484.

Cooper, Graeme S. “An Optimal or Comprehensive Income Tax?”, **Federal Law Review**, Cilt: 22, Sayı: 3, Special Issue on Taxation, 1993-1994, ss. 414-447.

Cravens, Karen S. “Examining the Role of Transfer Pricing as a Strategy for Multinational Firms”, **International Business Review**, Cilt: 6, Sayı: 2, 1997, ss. 127-145.

Creedy, John. “Tax and Transfer Tensions: Designing Direct Tax Structures”, **The University of Melbourne Department of Economics Working Paper Series**, Research Paper, Sayı: 1077, Australia, Temmuz 2009, http://www.economics.unimelb.edu.au/downloads/wp/wp09/1077.pdf, (05.01.2012), ss. 1-19.

Çağlayan, Toper. **A.B.D. Vergi Sisteminde Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesi, Vergilendirme Yöntemleri, Fatura ve Kayıt Düzeni**, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını: 1985/271, DSİ Basım ve Foto-Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara, 1985.

Çağlayan, Toper. "Gelir Vergisi Alternatifleri: Tüketim Vergisi ve Düz Oranlı Vergi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 76, Temmuz-Ağustos 1985, ss. 53-63.

Çak, Murat. **Uluslararası Vergi Rekabeti Transfer Fiyatlaması ve Vergileme**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/385, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2008.

Çelikkaya, Ali. "Dual Income Tax: A Reform Option for Personal Income Tax in Turkey", **Business and Economic Horizons**, Cilt: 3, Sayı: 3, 2010, ss. 47-57.

Çelikkaya, Ali. "İkili Gelir Vergilemesi Modeli ve İskandinav Ülkelerindeki Uygulaması", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 5, No: 2, 2010, ss. 101-128.

Çelikkaya, Ali. "OECD Ülkelerinde 1980 Sonrası Gelir Vergisi Reformlarının Değerlendirilmesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt: 11, Sayı: 1, 2010, ss. 143-176.

Dahl, Gordon B. ve Michael R. Ransom. "The 10% Flat Tax: Tithing and the Definition of Income", **Economic Inquiry,** Cilt: 40, Sayı: 1, 2002, ss. 120-137.

Dalsgaard, Thomas. "The Tax System in New Zealand: An Appraisal and Options for Change", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 281, ECO/WKP(2001)7, OECD Publishing, Paris, Ocak 2001, http://dx.doi.org/10.1787/382808014300, (31.10.2008), ss. 1-76.

Davies, John H. "Public Stock, Private Stock: A Model for the Corporate Income Tax", **University of Pennsylvania Law Review**, Cilt: 124, Sayı: 2, 1975, ss. 299-367.

Deadman, Walter B. ve Howard W. Franklin. **Unified Personal Tax**, Farringdon Publishing Co. Ltd., London: U.K., Aralık 1972.

Değirmendereli, Ali. "Vergi Amaç ve Etkilerinin Ayrıştırılması (Dichtonomie Der Steuerzwecke) Sorunu", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 211-227.

Derdiyok, Türkmen. **The Turkish Tax Administration and Taxation System**, Republic of Turkey, Ministry of Finance and Customs, Department of Research and Planning No: 1993/329, Turkish Historical Society Printing House, Ankara, 1993.

Demir, Şeref. **Tax Review of Financial Statements: A Guide to Tax Auditing in Turkey,** Maliye ve Hukuk Yayınları No: 65, Turhan Kitabevi: Ofset Matbaacılık Tesisleri, Ankara, Ekim 2007.

De Mooij, Ruud A. ve Gaëtan Nicodème. "Corporate Tax Policy and Incorporation in the EU", **International Tax and Public Finance**, Cilt: 15, Sayı: 4, 2008, ss. 478–498.

Dileyici, Dilek. "Vergilemede Yeni Bir Eğilim: Gelir Vergilerinden Tüketim Vergilerine", **"Yeni" Maliye Değişim Çağında Kamu Maliyesi: Yeni Trendler, Yeni Paradigmalar, Yeni Öğretiler, Yeni Perspektifler**, Ed. Coşkun Can Aktan, Ahmet Kesik ve Dilek Dileyici, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2012/420, Ankara, 2012, ss. 143-166.

Dinler, Zeynel. **İktisada Giriş**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.

Disney, Richard. "Crises in Public Pension Programmes in OECD: What are the Reform Options?", **The Economic Journal**, Cilt: 110, Sayı: 461, 2000, ss. 1-23.

DPT. **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013): Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: DPT: 2734-ÖİK: 685, Ankara, 2007.

DPT. **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı: Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yayın No: DPT: 2597-ÖİK: 608, Ankara, 2001.

Durkaya, Mehmet ve Servet Ceylan. "Vergi Gelirleri ve Ekonomik Büyüme", **Maliye Dergisi**, Sayı: 150, Ocak-Haziran 2006, ss. 79-89.

Eckstein, Otto. **Public Finance**, 4. Edition, Fourndations of Modern Economic Series, Prentice-Hall, Inc., New Jersey: USA, 1979.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Ekin Kitabevi: Başak Matbaacılık, Bursa, Ağustos 2004.

Edizdoğan, Nihat ve Ali Çelikkaya. **Vergilerin Ekonomik Analizi**, 1. Baskı, Dora Basım Yayın Dağıtım Ltd. Şti:, Bursa, Şubat 2010.

Edwards, Chris ve Veronique de Rugy. "International Tax Competition: A 21st-Century Restraint on Government", **Policy Analysis**, Cato Institute, Sayı: 431, Nisan 2002, http://www.cato.org/sites/cato.org/files/pubs/pdf/pa431.pdf, (10.05.2012), ss. 1-43.

Egeli, Haluk. **Parafiskalite ve Parafiskal Yükümlülükler**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, İlkem Ofset, İzmir, Ekim 2005.

Egeli, Haluk, Ahmet Akdeniz, Mehmet Aksaraylı, Kâmil Tüğen ve Ahmet Özen. "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye'deki Kamu Kurumları Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Doç. Dr. Müjdat Ünlen'in Anısına Armağan, Cilt: 22, Sayı: 1, 2007, ss. 27-47.

Eker, Aytaç. **Kamusal Maliye**, Doğuş Matbaası, İzmir, Ekim 1996.

Eker, Aytaç, Asuman Altay ve Mustafa Sakal. **Maliye Politikası (Teori, İlkeler ve Yöntemler)**, 2. Baskı, Birleşik Matbaacılık Ltd. Şti., İzmir, 2007.

Engen, Eric ve Jonathan Skinner. "Taxation and Economic Growth", **Tax Policy in the Real World**, Ed. Joel Slemrod, 1. Edition, Cambridge University Press, New York: USA, 1999, ss. 305-330.

Epstein, Richard A. "Can Anyone Beat the Flat Tax?", **Social Philosophy and Policy**, Cilt: 19, Sayı: 1, 2002, ss. 140-171.

Erdem, Hayrettin. "Gelirin Toplanması, Toplama Yapılmayacak Haller, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı", **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 51, 1997, ss. 102-110.

Ergin, Metin. "Yunan Vergi Uygulaması", **Maliye Dergisi**, Sayı: 94, Mayıs-Haziran 1989, ss. 3-25.

Erginay, Akif. "Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlar ile Münasebeti", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Cilt: 8, Sayı: 3, DOI: 10.1501/Hukfak_0000000899, 1951, http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/308/3049.pdf, (17.03.2009), ss. 670-686.

Erimez, Rüştü. "Vergi Usul Hukuku Reformu", **Vergi Tedbirleri ve Meseleleri Semineri Kitabı**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü, 17-18.04.1978, Yeşilköy-İstanbul, Ercivan Matbaası, İstanbul, ss. 125-147.

Ernst ve Young. **Transfer Pricing Global Referance Guides**, Şubat 2012, http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2012-Transfer-pricing-global-reference-guide/$FILE/Tranfer-Pricing-Reference-2012.pdf, (12.03.2013).

Ernst ve Young. **Vergi Rehberi 2012**, Ernst ve Young Türkiye, Nisan 2012, http://www.vergidegundem.com/documents/10156/f9eb26e0-8c96-4564-bf4a-e396cb7e2022, (16.07.2012).

Esen, Ahmet. "Vergi Sadece Kanuni Bir Borç Değildir", **Maliye Postası**, Yıl: 18, Sayı: 402, 1997, ss. 5-7.

European Commission. **Tax Policy in the European Union**, Series: Europe on the Move, Sayı: CQ-26-99-102-EN-C, Luxembourg, 2000, http://ec.europa.eu/publications/booklets/move/17/txt_en.pdf, (30.07.2008), ss. 1-43.

Eyüpgiller, Saygın. **Uluslararası Zarar Verici Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Mayıs 2002.

Feldstein, Martin. (Ed.) "Introduction", **Behavioral Simulation Methods in Tax Policy Analysis**, A National Bureau of Economic Research Project Reports, The University of Chicago Press, Chicago: USA, 1983, ss. 1-6.

Feldstein, Martin ve David Hartman. "The Optimal Taxation of Foreign Source Investment Income", **The Quarterly Journal of Economics**, Cilt: 93, Sayı: 4, 1979, ss. 613-629.

Ferhatoğlu, Emrah. **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözümlenmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta Yayıncılık, Eskişehir, Şubat 2010.

Fisher, Irwing. "The Double Taxation of Savings", **The American Economic Review**, Cilt: 29, Sayı: 1, 1939, ss. 16-33.

Fisher, Irwing. **The Nature of Capital and Income**, The MacMillan Company, London: MacMillan and Co., Ltd., New York, Haziran 1906, Forgotten Books: Classic Reprint Series, 2010, http://www.forgottenbooks.org/info/The_Nature_of_Capital_and_Income_1000089964.php, (13.12.2011).

Gale, William G. “Comments to Trends in Federal Tax Progressivity, 1980-93”, **Tax Progressivity and Income Inequality**, Ed. Joel Slemrod, Cambridge University Press, New York: USA, 1996, ss. 51-57.

Gale, William G. “Flat Tax”, **The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy**, Ed. Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, ve Jane G. Gravelle, 1. Edition, Urban Institute Press: The Brookings Institution, Ekim 1999, http://www.urban.org/UploadedPDF/1000530.pdf, (07.02.2008), ss. 155-158.

Galvin, Charles O. “First Lecture”, **The Income Tax: How Progressive Should It Be?**, (Ed. Charles O. Galvin ve Boris I. Bittker), American Enterprise Institute for Public Policy Research, Second in the Third Series of Rational Debate Seminars Sponsored by the American Enterprise Institute held at The Madison Hotel, Washington, D.C.: USA, Temmuz 1969, ss. 1-23.

Ganghof, Steffen. “Adjusting National Tax Policy to Economic Internationalization: Strategies and Outcomes”, **MPIfG Discussion Paper**, Cilt: 99, Sayı: 6, Max-Planck-Institut für Gesellschaftsforschung Publishing, Aralık 1999, http://www.mpi-fg-koeln.mpg.de/pu/mpifg_dp/dp99-6.pdf, (18.04.2009), ss. 1-52.

Ganghof, Steffen. “Globalization, Tax Reform Ideals and Social Policy Financing”, **Global Social Policy**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2005, ss. 77-95.

Ganghof, Steffen. “Tax Mixes and the Size of the Welfare State: Causal Mechanisms and Policy Implications”, **Journal of European Social Policy**, Cilt: 16, Sayı: 4, 2006, ss. 360-373.

Ganghof, Steffen. **The Politics of Income Taxation: A Comparative Analysis**, 1. Edition, European Consortium for Political Research (ECPR) Monograph Series Press, U.K., 2006.

Gelir İdaresi Başkanlığı. "193 Sayılı GVK", http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028, (15.08.2012).

Gelir İdaresi Başkanlığı. "AB Komisyonu 2012 Raporu: AB Üye Ülkelerinde Gerçekleşen Son Vergi Reformları", **Vergilendirme/Taxation Bülteni**, Sayı: 2013/5, Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, Ocak 2013, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation5.pdf, (10.03.2013), ss. 15-40.

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Basit Usule Tabi Mükellefler İçin Vergi Rehberi 2012**, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 139, Ocak 2012, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/basitusul2012.pdf, (28.06.2012).

Gelir İdaresi Başkanlığı. "Dolaysız Vergiler: İspanya Kamu Açığının Üstesinden Gelmek İçin Vergi Önlemleri Alıyor", **Vergilendirme/Taxation Bülteni**, Sayı: 2012/2, Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği Müdürlüğü, 2012, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/taxation2.pdf, (10.03.2013), ss. 17-18.

Gelir İdaresi Başkanlığı. "Gelir Vergisi Tarifesi", http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413, (13.05.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı. "Kayıtlı Kullanıcılar: A.Ş. ve LTD. Şirketleri", 15.05.2013, http://www.efatura.gov.tr/web/guest/9, (15.05.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı. "Kayıtlı Kullanıcılar: Kamu Kurum ve Kuruluşları", 17.08.2011, http://www.efatura.gov.tr/web/guest/9, (06.04.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı. "OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm, (13.05.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı. "Vergi İstatistikleri: 2008-2013", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/20131.htm, (13.05.2013).

Gelir İdaresi Başkanlığı. **Vergi Uygulamaları Karşısında Mükellef Eğilimleri Araştırması: Türkiye'de Mükelleflerin Vergiye Bakışı**, (Elif Tuay ve İnci Güvenç tarafından Doç. Dr. Reyhan Bilgiç ve Doç. Dr. H. Canan Sümer'e ODTÜ Endüstri ve Örgüt Psikolojisi Yüksek Lisans Programı Stajı kapsamında teslim edilmiştir), Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı Yayın No: 51, Ankara, Kasım 2007.

Gerçek, Adnan. "ABD'de Vergi Reformu Tartışmaları ve Tek Oranlı Vergi (Flat Tax) Sistemi", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 14, Sayı: 1, 1999, ss. 125-136.

Gilbert, Nigel ve Klaus G. Troitzsch. **Simulation for the Social Scientist**, 2. Edition, McGraw-Hill Education, Open University Press, Glasgow: U.K., 2005.

Giray, Filiz. **Avrupa Birliği ve Türkiye'de Efektif Vergi Oranları**, 1. Baskı, Ezgi Kitabevi, Bursa, Eylül 2010.

Giray, Filiz. "Küreselleşme Sürecinde Vergi Rekabeti ve Boyutları", **Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı: 9, 2005, ss. 93-122.

Giray, Filiz. **Vergi Teşvik Sistemi**, Ezgi Kitabevi, Bursa, Şubat 2008.

Goodspeed, Timothy J. "Tax Competition, Benefit Taxes and Fiscal Federalism", **National Tax Journal**, Cilt: 51, Sayı: 3, 1998, ss. 579-586.

Gopalakrishnan, Somasundaram. "Modeling and Analysis of Commercial Aircraft Passenger Loading Sequencing", **Simulation Modeling Handbook: A Practical Approach**, Ed. Christopher A. Chung, Industrial and Manufacturing Engineering Series, CRC Press LLC, Florida: USA, Temmuz 2003, ss. 358-380.

Gökçe, Cihan. **Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Cennetleriyle Mücadele, Kıyı Bankacılığı ve Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta, 2006.

Gözler, Kemal. (Haz.) **Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**, 12 Eylül 2010 Anayasa Değişikliğine Göre Güncelleştirilmiş Yeni Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, Eylül 2010 http://www.anayasa.gen.tr/1982ay.htm, (15.08.2012).

Graetz, Michael J. "Implementing a Progressive Consumption Tax", **Harvard Law Review**, Cilt: 92, Sayı: 8, 1979, ss. 1575-1661.

Graham, Neill. **Introduction to Computer Science: A Structured Approach**, 2. Edition, West Publishing Company, Minnesota: USA, 1982.

Gravelle, Jane G. "Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion", **Congressional Research Service Report for Congress**, http://www.fas.org/sgp/crs/misc/R40623.pdf, Ocak 2013, (05.04.2013), ss. 1-51.

Günay, Ayşe. "Japonya'nın Genel Ekonomik Yapısı ve Japon Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 162, 2002, ss. 133-147.

Günay, Ayşe. **Mali Disiplinin Sağlanmasında Anayasal Denk Bütçe Yaklaşımı ve Türkiye'de Uygulanabilirliği**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2007/375, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2007.

Günaydın, İhsan. "Elektronik Ticaretin Vergilendirme Üzerine Etkisi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 136, 2000, ss. 60-77.

Günaydın, İhsan, Temel Gürdal ve Levent Yahya Eser. "Zararlı Vergi Rekabetinin Sosyo-Ekonomik Etkileri", **Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar**, Cilt: 45, Sayı: 518, 2008, ss. 51-74.

Gündoğdu, Müge Muammer. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Zararlı Vergi Rekabetinin Önlenmesine Yönelik Düzenlemeler**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2009.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 1. Baskı, Alfa Yayınları: 452, Alfa Basım Yayım Dağıtım San. ve Tic. Ltd. Şti., İstanbul, Temmuz 1998.

Güran, Mehmet Cahit. **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler Açısından Bankacılık Sektörü**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, 1995.

Güran, Nevzat, İsmail Aktürk ve Mustafa Sakal. **Uluslararası İktisadi/Mali Kuruluşlar**, İlkem Copy Center, İzmir, 2008.

Güran, Nevzat ve İsmail Aktürk. **Uluslararası İktisadi Kuruluşlar**, 3. Baskı, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Ekim 1997.

Gürpınar, Bünyamin ve Fazlı Yıldız. "Türk Anayasal Sistemindeki Vergilendirme İlkelerinin Anayasa Mahkemesi Kararları Perspektifinden Analizi", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 861-886.

Gwartney, James, Robert Lawson ve Joshua Hall. **Economic Freedom of the World: 2012 Annual Report**, Fraser Institute, Canada, 2012, http://www.freetheworld.com/2012/EFW2012-complete.pdf, (13.03.2013).

Hacıosmanoğlu, M. Çetin. "Vergi Sistemleri Etkinliklerini Yitiriyorlar mı?", **Vergi Dünyası**, Yıl: XVI, Sayı: 191, 1997, ss. 3-17.

Hadler, Sandra, Christine Moloi ve Sally Wallace. "Flat Rate Taxes: A Policy Note", **International Studies Program Working Paper**, Sayı: 07-06, Georgia State University, Andrew Young School of Policy Studies, Atlanta: USA, Mart 2007, http://aysps.gsu.edu/isp/files/ispwp0706.pdf, (09.07.2011), ss. 1-36.

Haig, Robert M. (Ed.) "The Concept of Income: Economic and Legal Aspects", **The Federal Income Tax**, Columbia University Press, New York: USA, Ocak 1921, ss. 1-28.

Hall, Robert E. "The Dynamic Effects of Fiscal Policy in an Economy with Foresight", **The Review of Economic Studies**, Cilt: 38, Sayı: 2, 1971, ss. 229-244.

Hall, Robert E. ve Alvin Rabushka. **Flat Tax**, 2. Edition, Hoover Institution Press, California: USA, 1995.

Hall, Robert E. ve Alvin Rabushka. "Putting the Flat Tax into Action", **Fairness and Efficiency in the Flat Tax**, Ed. Robert E. Hall, Alvin Rabushka, Dick Armey, Robert Eisner ve Herbert Stein, The AEI Press: Publisher for the American Enterprise Institute, Washington, D.C.: USA, 1996, ss. 3-41.

Halsey, Harlan I. "The Taxation of Transfer Income", **The Journal of Human Resources**, Cilt: 17, Sayı: 4, 1982, ss. 558-580.

Hamaekers, Hubert. "Taxation Trends in Europe", **Asia-Pacific Tax Bulletin**, Cilt: 9, Sayı: 2, 2003, ss. 42-50.

Hassan, Fareed M. A. ve R. Kyle Peters, Jr. "The Structure of Incomes and Social Protection during the Transition: The Case of Bulgaria", **Europe-Asia Studies**, Cilt: 48, Sayı: 4, 1996, ss. 629-646.

Hassett, Kevin A. ve R. Glenn Hubbard. "Tax Policy and Investment", **Fiscal Policy: Lessons from Economic Research**, Ed. Alan J. Auerbach, The Massachusetts Institute of Technology (MIT) Press, Massachusetts: USA, 1997, ss. 339-385.

Hepaksaz, Engin ve Betül Hayrullahoğlu. "E-Devlet Kapsamında VEDOP Uygulamaları ve E-Haciz", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt: 3, No: 2, 2011, http://www.sobiad.org/eJOURNALS/dergi_SBD/arsiv/2011_2/engin_hepaksaz.pdf, (13.08.2012), ss. 109-120.

Hettich, Walter ve Stanley L. Winer. "Rules, Politics and the Normative Analysis of Taxation", **Handbook of Public Finance**, Ed. Jürgen G. Backhaus ve Richard E. Wagner, Kluwer Academic Publishers, Boston: USA, Ağustos 2004.

Hillman, Arye L. **Public Finance and Public Policy: Responsibilities and Limitations of Government**, 1. Edition, Cambridge University Press, New York: USA, 2003.

Howitt, Peter ve Hans-Werner Sinn. "Gradual Reforms of Capital Income Taxation", **The American Economic Review**, Cilt: 79, Sayı: 1, 1989, ss. 106-124.

Hubbard, R. Glenn. "On the Use of "Distribution Tables" in the Tax Policy Process", **Tax Policy in the Real World**, Ed. Joel Slemrod, 1. Edition, Cambridge University Press, New York: USA, 1999, ss. 293-303.

Hurley, Susan L. "The Unit of Taxation under an Ideal Progressive Income Tax", **Oxford Journal of Legal Studies**, Cilt: 4, Sayı: 2, 1984, ss. 157-197.

Hyman, David N. **Public Finance: A Contemporary Application of Theory to Policy**, 5. Edition, The Dryden Press: Hartcourt Brace College Publishers, Florida: USA, 1996.

Işık, A. Kadir, Ekrem Karayılmazlar, İbrahim Organ ve Hayriye Işık. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitabevi Yayınları: Başak Matbaacılık, Bursa, 2005.

Işık, Nihat ve Efe Can Kılıç. "OECD Ülkelerinde Vergi Yükü ve Vergi Türleri: Karşılaştırmalı Bir Analiz", **Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Yıl: 11, Sayı: 17, 2009, ss. 147-173.

İleri, Adem. **Simulating Turkish Tax System**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Middle East Technical University The Graduate School of Social Sciences, Ankara, Eylül 2012.

İSMMMO. **2002 Vergi Raporu**, İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, İstanbul, Ocak 2003, http://www.istanbulsmmmodasi.org.tr/docs/Raporlar/2002VergiRaporu.pdf, (16.03.2010).

İSMMMO. "Türkiye Vergi Profili", **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Araştırma Raporu**, Sayı: 2011/16, İstanbul, Eylül 2011, "http://archive.ismmmo.org.tr/docs/basin/2011/bulten/15092011_Vergi%20Profili.pdf, (18.11.2011), ss. 1-4.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. "Gelir Vergisi Tarifesi: 2009-2013", http://www.ivdb.gov.tr/pratik/oranlar/ondokuz.htm, (13.05.2013).

Jenkins, Glenn P. "Diagnostic and Proposals for the Reform of the Personal Income Tax System in the TRNC", **Review of Social, Economic and Business Studies**, Cilt: 1, Sayı: 1, 2001, ss. 64-95.

Johnson, Stephen, Laurence J. Kotlikoff ve William Samuelson. "Can People Compute? An Experimental Test of the Life Cycle Consumption Model", **NBER Working Paper**, Sayı: 2183, National Bureau of Economic Research, Cambridge: USA, Mart 1987, http://www.nber.org/papers/w2183.pdf?new_window=1, ss. 1-56.

Jokisch, Sabine ve Laurence J. Kotlikoff. "Simulating the Dynamic Macroeconomic and Microeconomic Effects of the FairTax", **National Tax Journal**, Cilt: 60, Sayı: 2, 2007, ss. 225-252.

Jones, Sally M. **Principles of Taxation for Business and Investment Planning**, 2004 Edition, McGraw Hill-Irwin, New York: USA, 2004.

Joumard, Isabelle ve Wim Suyker. "Options for Reforming the Finnish Tax System", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 319, ECO/WKP(2002)5, OECD Publishing, Paris, Şubat 2002, http://dx.doi.org/10.1787/148170527338, (07.10.2008), ss. 1-50.

Karaaslan, Ahmet. "Arz Yönlü İktisat Laffer Eğrisi ve İktisadi İstikrar Açısından Vergileme", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Yıl: 1, Sayı: 2, 1999, ss. 47-70.

Karaaslan, Ahmet ve Abdullah Burhan Bahçe. "Yunanistan'ın Ekonomik, Hukuki, Siyasi Yapısı ve Yunanistan Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 19, 2007, ss. 1- 30.

Karaaslan, Yusuf. **Kurumsal Çerçevede E-Devlet: Dünya Uygulamaları Işığında Türkiye Örneği**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Haziran 2011.

Karakurt, Birol ve Tekin Akdemir. "İkili Gelir Vergisi Sisteminin Adalet ve Etkinlik İlkeleri Açısından Degerlendirilmesi (Adalet Tartışmalarının Gölgesinde İkili Gelir Vergisi)", **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 15, Sayı: 1, 2010, ss. 129-154.

Kardeş, Salahaddin. **Tüm Kamu İdarelerinin Bütçe ve Muhasebe Ansiklopedisi**, Cilt: 1 (A-K), Güncelleştirilmiş 2. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/387, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, Mart 2009.

Karluk, S. Rıdvan. **Küreselleşen Dünyada Uluslararası Kuruluşlar**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.: Yazın Matbaacılık, İstanbul, Nisan 2007.

Karluk, S. Rıdvan. **Uluslararası Ekonomik Mali ve Siyasal Kuruluşlar**, 5. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları: Eda Matbaası, Ankara, Nisan 2002.

Kay, John A. "Tax Policy: A Survey", **The Economic Journal**, Cilt: 100, Sayı: 399, 1990, ss. 18-75.

Keen, Michael, Titae Kim ve Ricardo Varsano. "The "Flat Tax(es)": Principles and Evidence", **International Monetary Fund Working Paper**, WP/06/218, International Monetary Fund Publishing, Washington, D.C.: USA, Eylül 2006, http://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2006/wp06218.pdf, (23.01.2012), ss. 1-48.

Kemmerling, Achim. **Taxing the Working Poor: The Political Origins and Economic Consequences of Taxing Low Wages**, Edward Elgar Publishing Limited, Cheltenham: U.K., 2009.

Kemmerling, Achim. "The Political Economy of Tax Mixes in OECD Countries", **Paper Presented at the 2nd the European Consortium for Political Research (ECPR) General Conference**, 18-21.09.2003, Phillips-Universität, Marburg-Germany, Eylül 2003, ss. 1-21.

Kıldiş, Yusuf. **Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler: Danıştay Kararları, Özelgeler, Ülke Örnekleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 84, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Mart 2009.

Kıldiş, Yusuf. "Zararlı Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri", **Yaklaşım**, Yıl: 18, Sayı: 211, 2010, ss. 27-30.

Kıldiş, Yusuf ve Abdullah Tekbaş. "Gelir Vergisi Kanunu'nun Mali Güce Göre Vergilendirme İlkesi Açısından Değerlendirilmesi", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 887-900.

Kılıçaslan, Harun. **Avrupa Birliği'nde Vergi Rekabeti ve Türkiye**, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), Ünal Aysal Tez Değerlendirme Yarışma Dizisi: 2005/9, İktisadi Araştırmalar Vakfı Yayınları: Promat Basım Yayın San. ve Tic., A.Ş., İstanbul, Aralık 2005.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 16. Baskı, Siyasal Kitabevi: BRC Basım Matbaacılık, Ekim 2004.

Kleinbard, Edward D. "An American Dual Income Tax: Nordic Precedents", **Northwestern Journal of Law and Social Policy**, Cilt: 5, Sayı: 1, 2010, ss. 41-86.

Korkusuz, Mehmet. "Bazı Meslek Gruplarının Matrah Beyanlarının Düşüklüğü Üzerine Bir Değerlendirme", **Yaklaşım**, Yıl: 8, Sayı: 96, 2000, ss. 57-61.

Korkusuz, Mehmet. "Vergi Reform Yasası İle Getirilen Yeni Gelir Tanımının Uygulanması İle İlgili Bir Kavram Kargaşası ve Bu Uygulamanın Ertelenmesinin Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 132, 1999, ss. 39-43.

Kornhauser, Marjorie E. "The Rhetoric of the Anti-Progressive Income Tax Movement: A Typical Male Reaction", **Michigan Law Review**, Cilt: 86, Sayı: 3, 1987, ss. 465-523.

Kotlikoff, Laurence J. "Taxation and Savings: A Neoclassical Perspective", **Journal of Economic Literature**, Cilt: 22, Sayı: 4, 1984, ss. 1576-1629.

Kotlikoff, Laurence J. "What Microeconomics Teaches Us about the Dynamic Macro Effects of Fiscal Policy", **Journal of Money, Credit and Banking**, Cilt: 20, Sayı: 3, Part 2: Recent Developments in Macroeconomics, 1988, ss. 479-495.

Kovancılar, Birol, Mustafa Miynat ve Sibel A. Bursalıoğlu. **Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler**, Gazi Kitabevi, Manisa, 2007.

Köse, Tunç ve Emrah Ferhatoğlu. **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğe Göre: Transfer Fiyatlandırması (Üretim İşletmelerinde Uygulama)**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 75, Turhan Kitabevi: Ofset Matbaacılık Tesisleri, Ankara, Mart 2008.

Krueger, Dirk. **Dynamic Fiscal Policy**, Nisan 2007, http://down.cenet.org.cn/upfile/8/20085178546123.pdf, (16.04.2012).

Kuş, Kerim. **Vergi Rekabeti-Vergi Cenneti İlişkisi: Maliye Politikası Üzerine Etkisi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

Küçüközyiğit, H. Galip. "Vergileme Tartışmaları Bağlamında Elektronik Ticaretin Hukuksal Tanımı Ne Olmalıdır?-II", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 175, 2003, ss. 150-158.

Kütükçü, Abdullah. "Üniter Gelir Vergisi Sistemi ve Ülkemizdeki Durum", **Maliye Dergisi**, Sayı: 111, Ocak-Şubat 1993, ss. 11-18.

Leibfritz, Willi, John Thornton ve Alexandra Bibbee. "Taxation And Economic Performance", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 176, OCDE/GD(97)107, OECD Publishing, Paris, Ocak 1997, http://dx.doi.org/10.1787/668811115745, (21.09.2008), ss. 1-141.

Lindbeck, Assar ve Mats Persson. "The Gains from Pension Reform", **Journal of Economic Literature**, Cilt: 41, Sayı: 1, 2003, ss. 74-112.

Lindholm, Richard W. "The Value Added Tax: A Short Review of the Literature", **Journal of Economic Literature**, Cilt: 8, Sayı: 4, 1970, ss. 1178-1189.

Maliye Bakanlığı. "397 Sayılı Vergi Usul Hukuku Genel Tebliği", http://www.efatura.gov.tr/c/document_library/get_file?uuid=d48fbb1d-86b8-4ade-a11b-7389b53397af&groupId=16, (06.04.2013).

Maliye Hesap Uzmanları Kurulu. **62. Kuruluş Yıldönümü Etkinlikleri Çerçevesinde Düzenlenen "Gelir Vergisi Reformu" Konulu Panel Kitabı**, 29.05.2007, Maliye ve Hesap Uzmanları Vakıf Yayınları No: 24, Ankara, 2007.

Maliye Hesap Uzmanları Vakfı. (Haz.) **Türk Vergi Sistemi: Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) Yayınları, Doğuşum Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, 2002.

Martens, Jens. **The Precarious State of Public Finance**, 2. Edition, Global Policy Forum Europe, DGB-Bildungswerk Publishing, Düsseldorf: Germany, Ocak 2007, http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/martens_precarious_finance__2007.pdf, (11.02.2012).

Masui, Yoshihiro ve Minoru Nakazato. "Personal Income Taxation", **Encyclopedia of Law and Economics**, Ed. Boudewijn Bouckaert ve Gerrit De Geest, Cilt: IV-The Economics of Public and Tax Law, Cheltenham, Edward Elgar, 2000, http://encyclo.findlaw.com/6050book.pdf, (18.10.2011), ss. 139-164.

McCaleb, Thomas S. "Public Choice Perspectives on the Flat Tax Follies", **Cato Journal**, Cilt: 5, Sayı: 2, 1985, ss. 613-624.

McGee, Robert W. **The Philosophy of Taxation and Public Finance**, Kluwer Academic Publishers, Cambridge, Massachusetts: USA, 2004.

McIntyre, Michael J. ve Oliver Oldman. "Taxation of the Family in a Comprehensive and Simplified Income Tax", **Harvard Law Review**, Cilt: 90, Sayı: 8, 1977, ss. 1573-1630.

McNulty, John K. "Integrating the Corporate Income Tax?", **The American Journal of Comparative Law**, Cilt: 31, Sayı: 4, 1983, ss. 661-686.

McNulty, John K. "Tax Policy and Tuition Credit Legislation: Federal Income Tax Allowances for Personal Costs of Higher Education", **California Law Review**, Cilt: 61, Sayı: 1, 1973, ss. 1-80.

Michel, Fabien, Jacques Ferber ve Alexis Drogoul. "Multi-Agent Systems and Simulation: A Survey from the Agent Community's Perspective", **Multi-Agent Systems: Simulation and Applications**, Ed. Adelinde M. Uhrmacher ve Danny Weyns, Computational Analysis, Synthesis, and Design of Dynamic Models Series, Sayı: 4, CRC Press, Taylor and Francis Group LLC., Florida: USA, 2009, ss. 3-51.

Mirrlees, James A. "An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation", **The Review of Economic Studies**, Cilt: 38, Sayı: 2, 1971, ss. 175-208.

Mourougane, Annabelle. "Toward a More Efficient Taxation System in New Zealand", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 557, ECO/WKP(2007)17, OECD Publishing, Paris, Haziran 2007, http://dx.doi.org/10.1787/176055857625, (15.12.2008), ss. 1-34.

MuhasebeTR. "Asgari Geçim İndirimi 2013", http://www.muhasebetr.com/2013-asgari-gecim-indirimi-agi.html, (27.12.2012).

MuhasebeTR. “Asgari Ücret 2013”, http://www.muhasebetr.com/2013-asgari-ucret.html, (27.12.2012).

Mundstock, George. “Taxation of Business Intangible Capital”, **University of Pennsylvania Law Review**, Cilt: 135, Sayı: 5, 1987, ss. 1179-1263.

Musgrave, Peggy B. “Combining Fiscal Sovereignty and Coordination: National Taxation in a Globalizing World”, **The New Public Finance: Responding to Global Challenges**, Ed. Inge Kaul ve Pedro Conceicao, Oxford University Press: Published for The United Nations Development Programme, New York: USA, 2006, ss. 167-193.

Musgrave, Richard A. **Kamu Maliyesi Teorisi: Kamu Ekonomisi Alanında Bir İnceleme**, 1. Kitap: Kamu Harcamalarının Ekonomik Analizi ve Siyasal Karar Alma Mekanizmasında Etkinlik, McGhaw-Hill Koghkusah Ltd., 1958, çev. Orhan Şener ve Yaşar Methibay, Asil Yayın Dağıtım Ltd. Şti.: BRC Basım, Ankara, Ekim 2004.

Mutén, Leif. “Taxation of Interest in the European Union”, **Hamburgisches Welt-Wirtschafts-Archiv (HWWA) Discussion Paper**, Sayı: 124, Hamburg Institute of International Economics Publishing, 2001, http://ageconsearch.umn.edu/bitstream/26368/1/dp010124.pdf, (31.10.2011), ss. 1-27.

Mutluer, M. Kâmil. “Gelir Vergisiyle İlgili Bilgiler ve Mükellefiyet”, **Türk Vergi Sistemi**, Ed. Fethi Heper, 1. Baskı, Anadolu Üniversitesi Web Ofset Tesisleri, Eskişehir, Ağustos 2004, ss. 1-17.

Mutluer, M. Kâmil. **Vergi Genel Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No: 121, Sena Ofset Ambalaj ve Matbaacılık San. ve Ltd. Şti., İstanbul, Ocak 2006.

Mutluer, M. Kâmil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları No: 185, Şefik Matbaası, İstanbul, Ekim 2007.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**, Gözden Geçirilmiş ve Düzeltilmiş 9. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Ocak 1996.

National Research Council. "Introduction", **Learning Science Through Computer Games and Simulations**, Ed. Margaret A. Honey ve Margaret I. Hilton, Committee on Science Learning: Computer Games, Simulations, and Education, Board on Science Education, Division of Behavioral and Social Sciences and Education, The National Academies Press, Washington, D.C.: USA, 2011, ss. 5-24.

Nemli, Arif. **Kamu Maliyesine Giriş**, Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

Nightingale, Kath. **Taxation: Theory and Practice**, 4. Edition, Prentice Hall: Pearson Education Limited, London: U.K., 2002.

Nossaman, Walter L. "State Taxation of Income", **California Law Review**, Cilt: 24, Sayı: 5, 1936, ss. 524-544.

ODTÜ. **İngilizce-Türkçe İdari İlimler Lügatçesi**, Orta Doğu Teknik Üniversitesi İdari İlimler Fakültesi Yayın No: 3 (METU, English-Turkish Administrative Sciences Glossary, Middle East Technical University Faculty of Administrative Sciences, Publication No: 3), Güzel İstanbul Matbaası, Ankara, 1964.

OECD. **Consumption Tax Trends: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues,** OECD Publishing, Paris, Haziran 2006, http://www.sourceoecd.org/taxation/9264014179, (23.09.2008).

OECD. **Directory of Bodies of the OECD**, OECD Publishing, Paris, Mart 2009, http://dx.doi.org/10.1787/bodies_oecd-2009-en, (23.03.2009).

OECD. **Economic Surveys: Denmark**, Cilt: 2012, Sayı: 2, OECD Publishing, Paris, Ocak 2012, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-dnk-2012-en, (30.01.2012).

OECD. **Economic Surveys: Finland**, Cilt: 2012, Sayı: 3, OECD Publishing, Paris, Şubat 2012, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-fin-2012-en, (15.02.2012).

OECD. **Economic Surveys: Finland**, Cilt: 2010, Sayı: 4, OECD Publishing, Paris, Nisan 2010, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-fin-2010-en, (13.04.2010).

OECD. **Economic Surveys: Finland**, Cilt: 2008, Sayı: 6, OECD Publishing, Paris, Haziran 2008, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-fin-2008-en, (05.04.2009).

OECD. **Economic Surveys: New Zealand**, Cilt: 2013, Sayı: 11, OECD Publishing, Paris, Haziran 2013, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-nzl-2013-en, (08.06.2013).

OECD. **Economic Surveys: New Zealand**, Cilt: 2009, Sayı: 4, OECD Publishing, Paris, Nisan 2009, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-nzl-2009-en, (22.04.2009).

OECD. **Economic Surveys: Turkey**, Cilt: 2006, Sayı: 15, OECD Publishing, Paris, Ekim 2006, http://dx.doi.org/10.1787/eco_surveys-tur-2006-en, (31.05.2009).

OECD. **Factbook 2013: Economic, Environmental and Social Statistics**, OECD Publishing, Paris, Ocak 2013, http://dx.doi.org/10.1787/factbook-2013-en, (01.04.2013).

OECD. **Factbook 2005: Economic, Environmental and Social Statistics**, OECD Publishing, Paris, Mart 2005, http://dx.doi.org/10.1787/factbook-2005-en, (01.04.2013).

OECD. **Fundamental Reform of Corporate Income Tax**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 16, OECD Publishing, Paris, Kasım 2007, www.sourceoecd.org/taxation/9789264038110, (26.09.2008).

OECD. **Fundamental Refom of Personal Income Tax**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 13, OECD Publishing, Paris, Mayıs 2006, http://www.sourceoecd.org/taxation/9264025774, (08.01.2008).

OECD. **Harmful Tax Competition An Emerging Global Issue**, OECD Publishing Paris, Mayıs 1998, http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf, (23.09.2008).

OECD. **National Accounts at a Glance 2009**, OECD Publishing, Paris, Şubat 2010, http://dx.doi.org/10.1787/9789264067981-en, (10.02.2010).

OECD. **OECD e-Devlet Çalışmaları: Türkiye**, çev. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı, Devlet Planlama Teşkilatı Yayınları, Sayı: 2726, Ankara, 2007.

OECD. **OECD Ülkelerinde Vergileme**, çev. Nevzat Saygılıoğlu, Feryal Matbaacılık, Ankara, Kasım 1993.

OECD. **Pensions at a Glance 2011: Retirement-Income Systems in OECD and G20 Countries**, OECD Publishing, Paris, Mart 2011, http://dx.doi.org/10.1787/pension_glance-2011-en, (21.03.2011).

OECD. **Pensions Outlook 2012**, OECD Publishing, Paris, Haziran 2012, http://dx.doi.org/10.1787/9789264169401-en, (25.06.2012).

OECD. "Reforming Personal Income Tax", **Policy Brief**, Mart 2006, www.oecd.org/publications/Policybriefs, (18.10.2006), ss. 1-8.

OECD. **Revenue Statistics 2012**, OECD Publishing, Paris, Kasım 2012, http://dx.doi.org/10.1787/10.1787/rev_stats-2012-en-fr, (31.03.2013).

OECD. **Revenue Statistics 2010,** OECD Publishing, Paris, Aralık 2010, http://dx.doi.org/ 10.1787/rev_stats-2010-en-fr, (21.12.2011).

OECD. **Tax and the Economy: A Comparative Assessment of OECD Countries**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 6, OECD Publishing, Paris, Kasım 2001, http://www.sourceoecd.org/taxation/10.1787/9789264195615-en, (22.09.2008).

OECD. **Tax Burdens: Alternative Measures**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 2, OECD Publishing, Paris, Nisan 2000, http://www.sourceoecd.org/taxation/9789264181588, (23.09.2008).

OECD. **Tax Expenditures in OECD Countries**, OECD Publishing, Paris, Ocak 2010, http://www.sourceoecd.org/taxation/9789264076891, (14.06.2011).

OECD. "Tax in a Borderless World: The Role of the OECD", **OECD Work on Taxation**, OECD Publishing, Paris, 2006, http://www.oecd.org/dataoecd/2/55/36665412.pdf, (23.03.2009), ss. 1-16.

OECD. **Tax Policy Reform and Economic Growth**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 20, OECD Publishing, Paris, Kasım 2010, http://dx.doi.org/10.1787/9789264091085-en, (09.11.2010).

OECD. "Tax Policy Reforms in Denmark", **Tax Policy Development in Denmark, Italy, the Slovak Republic and Turkey**, Centre for Tax Policy Administration, 2006, http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/37154664.pdf, (25.11.2008), ss. 1-12.

OECD. **Taxation and Employment**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 21, OECD Publishing, Paris, Ekim 2011, http://dx.doi.org/10.1787/9789264120808-en, (17.10.2011).

OECD. **Taxation of Capital Gains of Individuals**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 14, OECD Publishing, Paris, Kasım 2006, http://dx.doi.org/10.1787/9789264029507-en, (23.09.2008).

OECD. **Taxing Insurance Companies**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 3, OECD Publishing, Paris, Mart 2001, http://www.sourceoecd.org/taxation/9789264188396, (09.10.2008).

OECD. **Taxing Wages 2011**, 2012 Edition, OECD Publishing, Paris, Temmuz 2012, http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2011-en, (01.08.2012).

OECD, **Taxing Wages 2010**, 2011 Edition, OECD Publishing, Paris, Mayıs 2011, http://dx.doi.org/10.1787/tax_wages-2010-en, (23.05.2011).

OECD. **Taxing Working Families: A Distributional Analysis**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 12, OECD Publishing, Paris, Kasım 2005, http://www.sourceoecd.org/taxation/9264013202, (09.10.2008).

OECD. **Transfer Pricing Country Profiles**, http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transferpricingcountryprofiles.htm, (12.03.2013).

OECD. **Trends in International Taxation**, Reports of the OECD Committee on Fiscal Affairs, OECD Publishing, Paris, 1985.

OECD. **Using Micro-data to Assess Average Tax Rates**, OECD Tax Policy Studies, Sayı: 8, OECD Publishing, Paris, Mayıs 2003, http://dx.doi.org/10.1787/9789264199811-en, (23.09.2008).

OECD Statistics. **Taxation: Key Tables from OECD**, Total Tax Revenue 2012 http://dx.doi.org/10.1787/taxrev-table-2012-1-en, (01.04.2013).

Organ, İbrahim. **Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması: Sorunlar/Çözüm Önerileri**, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.: Baran Ofset, Ankara, Ocak 2008.

Orszag, Peter R. "Individual Income Tax Refunds", **Tax Notes**, Tax Policy Center: Urban Institute and Brookings Institution, Ocak 2005, http://www.taxpolicycenter.org/UploadedPDF/1000743_Tax_Fact_1-31-05.pdf, (07.02.2007).

Ortaç, Fevzi Rifat. **Gelir Vergisinin Üniter Yapısı**, 1. Baskı, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti.: Baran Ofset, Ankara, 2000.

Ortaç, Fevzi Rifat. "Vergilendirilebilir Gelir Kavramı, Geliri Belirleyen Teoriler ve Türk Gelir Vergisinde Yer Alan Gelir Tanımlaması", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 1999, ss. 105-115.

Owens, Jeffrey. "Fundamental Tax Reform: An International Perspective", **National Tax Journal**, Cilt: 59, Sayı: 1, 2006, ss. 131-164.

Owens, Jeffrey. "Fundamental Tax Reform: The Experience of OECD Countries", **Tax Foundation Background Paper**, Sayı: 47, Şubat 2005, http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/fc748ce251c36b57b78dad5654d2898b.pdf, (15.05.2008), ss. 1-32.

Oyan, Oğuz. "Ücretliler Üzerinde Vergi Baskısı", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 113-136.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş Son Değişiklikleri İşlenmiş 12. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları: Eda Matbaası, Ankara, Eylül 2004.

Öncel, Mualla ve Nami Çağan. **Bankacılar İçin Mali Hukuk Bilgisi**, 12. Baskı, T. İş Bankası A.Ş. Vakfı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Yayın No: 401, Sözkesen Matbaacılık Tic. Ltd. Şti., Ankara, Haziran 2003.

Öncel, Türkan. **Parafiskal Yükümlülükler**, İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 3115, Güryay Matbaası, İstanbul, Haziran 1983.

Önder, İzzettin. "Vergilerin Gelir Dağılımı Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması", **VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu Kitabı**, "Çeşitli Açılardan Vergileme ve Sorunları", Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü, 21-23.05.1990, Lara-Antalya, Şafak Matbaacılık, Ankara, 1990, ss. 159-168.

Önder, İzzettin. "Vergi Reformu Üzerine", **Yaklaşım**, Yıl: 2, Sayı: 15, 1994, ss. 21-25.

Önen, Sacit. "Gelişmekte Olan Ülkelerde KOBİ'lerin Vergilendirilmesi Sorunu-II", **Yaklaşım**, Sayı: 89, 2000, ss. 18-28.

Öner, Engin. **Bir Mali Olay: Vergi ve İktisadi Etkileri (Gelir Vergisinin İktisadi Tahlili)**, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Z. F. Fındıkoğlu Araştırma Merkezi Yayın No: 189, Erzurum, 1994.

Öner, Erdoğan. **Amerika Birleşik Devletleri Federal Vergi İdaresi: IRS (Internal Revenue Service)-Kuruluşu, Görevleri ve Yeniden Yapılanması**, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/366, Ankara, Ocak 2005.

Örmeci, Musa. "Gelir Vergisinde Üniter Sisteme Geçiş", **Vergi Dünyası**, Yıl: XIII, Sayı: 60, 1994, ss. 3-14.

Öz, Ersan. **Dış Ticarette Ulusal ve Uluslararası Vergilendirme**, Nobel Kitabevi, Adana, Şubat 2008.

Öz, Ersan. "OECD Vergi Rekabeti ve Vergi Reformunun Geleceği", **Maliye Dergisi**, Sayı: 145, Ocak-Nisan 2004, ss. 205-214.

Öz, Ersan. **Vergilendirmede Kanunilik ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi Tic. Ltd. Şti., Ankara, Aralık 2004.

Öz, Ersan ve Sevinç Yaraşır. "Global Bir Kavram: Vergi Rekabeti", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, 52. Seri, Yıl: 2009, Prof. Dr. Şerafettin Aksoy'a Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayınları, İstanbul, 2010, ss. 1-40.

Öz, Ersan ve Tekin Akdemir. "ABD Vergi Sistemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 168, 2002, ss. 86-103.

Öz, N. Semih. **Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay: Elde Etme**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 34, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Mart 2006.

Öz, N. Semih. "OECD'nin Vergi Cennetleri İle İlgili Çalışmalarında Son Gelişmeler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 30, Sayı: 231, 2007, ss. 32-43.

Öz, N. Semih. **Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 21, Özkan Matbaacılık Ltd. Şti., Ankara, Mart 2005.

Özdemir, Biltekin. **Danimarka Vergi Sisteminin Ana Çizgileri**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1979-205, DSİ Basım ve Foto-Film İşletme Müdürlüğü Matbaası, Ankara, 1980.

Özdemir, Biltekin. **Küreselleşme Bağlamında Türk Vergi Sisteminin Değerlendirilmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 44, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Kasım 2006.

Özdemir, Biltekin. "Vergi Sistemlerinde Dolaysız Vergilerden Dolaylı Vergilere Kayış ya da Tüketim Vergilerinin Artan Ağırlığı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz-Aralık 2009, ss. 1-32.

Özen, Ahmet. **Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2008/382, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2008.

Özgen, Mehmet. **Dictionary of Tax Terms-Vergi Terimleri Sözlüğü: English-Turkish**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1997/343, Ankara, Temmuz 1997.

Özkara, Mehmet. **Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 2004.

Öztürk, İlhami ve Ahmet Ozansoy. "Ücret Gelirleri Üzerindeki Vergi Yükünün Analizi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, ss. 197-214.

Özyürek, Mustafa. "Vergicilikte Yeni Dönem", **Yaklaşım**, Yıl: 6, Sayı: 69, 1998, ss. 9-12.

Pechman, Joseph A. "Comprehensive Income Taxation: A Comment", **Harvard Law Review**, Cilt: 81, Sayı: 1, 1967, ss. 63-67.

Pechman, Joseph A. "Tax Reform: Theory and Practice", **The Journal of Economic Perspectives**, Cilt: 1, Sayı: 1, 1987, ss. 11-28.

Pehlivan, Osman. "The Factors Affecting the Distribution of the Tax Burden in the Turkish Tax System", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 12, Sayı: 1, 1997, ss. 123-140.

Pehlivan, Osman. **Uluslararası Vergilendirme**, Derya Kitabevi: Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2003.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku: Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Derya Kitabevi: Celepler Matbaacılık, Trabzon, Eylül 2004.

Pellegrino, Simone. "The Czech Republic", **Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members**, Ed. Luigi Bernardi, Mark W.S.Chandler ve Luca Gandullia, 1. Edition, Routledge Studies in the Modern World Economy No: 51, Routledge: Taylor and Francis Group, New York: USA, 2005, ss. 101-123.

Petty, Mikel D. "Verification and Validation", **Principles of Modeling and Simulation: A Multidisciplinary Approach**, Ed. John A. Sokolowski ve Catherine M. Banks, John Wiley and Sons, Inc., New Jersey: USA, 2009, ss. 121-149.

Pritchard, William E. **The Essentials of Income Tax**, 2. Edition, Polytech Publishers Ltd., Stockport: U.K., 1973.

Rabushka, Alvin. "Flat Tax Countries and Jurisdictions September 2010", **Flat Tax**, Eylül 2010, http://flattaxes.blogspot.com/2010/09/flat-tax-countries-and-jurisdictions.html, (02.04.2013).

Rakıcı, Cemil. **Vergi Adaleti Açısından Türk Gelir Vergisi'nin Değerlendirilmesi**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Temmuz 2002.

Resmi Gazete. "Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013)", Sayı: 26215, Mükerrer, 1 Temmuz 2006, ss. 1-100.

Reynolds, Alan. **Income and Wealth**, 1. Edition, Greenwood Guides to Business and Economics Series, Greenwood Publishing Group Inc. Press, Connecticut: USA, 2006.

Rolph, Earl R. ve George F. Break. **Public Finance**, The Ronald Press Company, Newyork: USA, Şubat 1961.

Sağbaş, İsa. **Vergi Teorisi**, Ece Matbaası, Ankara, 2011.

Sakınç, Süreyya. **Geçiş Ekonomileri ve Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinde Ekonomik Reformlar**, Emek Matbaacılık ve Yayıncılık San. ve Tic. Ltd. Şti., Manisa, Nisan 2005.

Saraç, Özgür. **Küresel Vergi Rekabeti ve Ulusal Vergi Politikaları: Türkiye Değerlendirmesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 38, Özkan Matbaacılık Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Ağustos 2006.

Saraç, Özgür. "Vergi Harcamaları ve İktisadi Etkileri", **Maliye Dergisi**, Sayı: 159, Temmuz-Aralık 2010, ss. 262-277.

Saraçoğlu, Fatih. "Elektronik Ticaretin Vergilendirilmesi Konusunda Karşılaşılan Sorunlar OECD ve AB Yaklaşımı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, 2006, ss. 153-161.

Saraçoğlu, Fatih. "Vergi Erozyonu Açısından Gelir Vergisinde Yer Alan Müesseselerin Analizi", **Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 2, 2000, ss. 79-96.

Sarılı, Mustafa Ali. **Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kaynakta Vergilendirme**, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, 2001.

Savaş, Vural Fuat. **Anayasal İktisat**, Genişletilmiş 2. Baskı, Takay Matbaacılık, Yayıncılık, Sanayi ve Ticareti A.Ş., İzmir, Şubat 1993.

Schafer, Anne. **International Company Taxation in the Era of Information and Communication Technologies: Issues and Options for Reform**, Deutscher Universitats-Verlag, GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden, Nisan 2006.

Schratzenstaller, Margit ve Andreas Wagener. "The Austrian Income Tax Tariff, 1955-2006", **Empirica**, Cilt: 36, Sayı: 3, 2009, ss. 309-330.

Seidman, Laurence S. **Public Finance**, International Edition, McGraw-Hill/Irwin Companies, Singapore, 2009.

Seligman, Edwin R. A. "On the Shifting and Incidence of Taxation", **Publications of the American Economic Association**, Cilt: 7, Sayı: 2/3, 1892, ss. 7-191.

Seligman, Edwin R. A. "The American Income Tax", **The Economic Journal**, Cilt: 4, Sayı: 16, 1894, ss. 639-667.

Seligman, Edwin R. A. "The Federal Income Tax", **Political Science Quarterly**, Cilt: 29, Sayı: 1, 1914, ss. 1-27.

Seligman, Edwin R. A. "The Income Tax", **Political Science Quarterly**, Cilt: 9, Sayı: 4, 1894, ss. 610-648.

Seligman, Edwin R. A. "The United States Federal Income Tax", **The Economic Journal**, Cilt: 24, Sayı: 93, 1914, ss. 57-77.

Seyidoğlu, Halil. **Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük**, Geliştirilmiş 3. Baskı, Güzem Can Yayınları: 18, Kurtiş Matbaası, İstanbul, Haziran 2002.

Sezgin, Bülent. "Gerçek Kişilerce Beyan Edilmesi Gereken Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazancı", **Mali Çözüm**, Yıl: 22, Sayı: 111, Mayıs-Haziran 2012, ss. 143-152.

Shakow, David J. "Taxation without Realization: A Proposal for Accrual Taxation", **University of Pennsylvania Law Review**, Cilt: 134, Sayı: 5, 1986, ss. 1111-1205.

Simons, Henry C. "Federal Tax Reform", **The University of Chicago Law Review**, Cilt: 14, Sayı: 1, 1946, ss. 20-65.

Skiadas, Christos H. ve Charilaos Skiadas. **Chaotic Modelling and Simulation: Analysis of Chaotic Models, Attractors and Forms**, Chapman and Hall/CRC Press, Taylor and Francis Group LLC., Florida: USA, 2009.

Slemrod, Joel. "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems", **The Journal of Economic Perspectives**, Cilt: 4, Sayı: 1, 1990, ss. 157-178.

Sørensen, Peter Birch. "Dual Income Taxation: Why and How?", **Cesifo Working Paper**, Sayı: 1551, Category 1: Public Finance, Eylül 2005, http://www.cesifo-group.de/ifoHome/publications/working-papers/CESifoWP/CESifoWPdetails?wp_num=1551, (13.03.2009), ss. 1-29.

Sørensen, Peter Birch. "From the Global Income Tax to the Dual Income Tax: Recent Tax Reforms in the Nordic Countries**", International Tax and Public Finance**, Cilt: 1, Sayı: 1, 1994, ss. 57-79.

Sørensen, Peter Birch. "Neutral Taxation of Shareholder Income", **International Tax and Public Finance**, Cilt: 12, Sayı: 6, 2005, ss. 777–801.

Sosyal Güvenlik Kurumu. "SGK İstatistik Yıllıkları", http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/tr/kurumsal/istatistikler/sgk_istatistik_yilliklari/!ut/p/b1/=5487844377523724641, (13.05.2013).

Sözbilir, Halim. **Muhasebe Kuramında Türlü Gelir (Kar) Kavramları ve Türk Gelir Vergisi'nin Kabul Ettiği Gelir (Kar) Kavramı**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 1987.

Stamp, Josiah. **The Fundamental Principles of Taxation: In the Light of Modern Developments**, New and Revised Edition, MacMillan and Co., Ltd., London: U.K., Haziran 1936.

Steuerle, C. Eugene. "Tax Reform: Prospects and Possibilites", **Statement Before the Committee on the Budget United States House of Representatives**, Ekim 2004, http://www.urban.org/UploadedPDF/900749_Steuerle_100604.pdf, (07.02.2007), ss. 1-15.

Strnad, Jeff. "Taxing New Financial Products: A Conceptual Framework", **Stanford Law Review**, Cilt: 46, Sayı: 3, 1994, ss. 569-605.

Surrey, Stanley S. **Pathways to Tax Reform: The Concept of Tax Expenditures**, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts: USA, Ağustos 1973.

Surrey, Stanley S. "The United States Taxation of Foreign Income", **Journal of Law and Economics**, Cilt: 1, 1958, ss. 72-96.

Susam, Nazan ve Mustafa Susam. "A.B.D.'de 2001 ve 2003 Vergi İndirimi Tedbirleri ve Bu Tedbirlerin Ekonomiye Etkileri", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası**, Cilt: 54, Sayı: 2, 2004, ss. 117-152.

Swank, Duane. "Funding the Welfare State: Globalization and the Taxation of Business in Advanced Market Economies", **Political Studies**, Cilt: 46, Sayı: 4, 1998, ss. 671-692.

Şen, Furkan ve Ersin Yalçın. "Global Bir Suç: Suçtan Elde Edilen Gelirlerin Aklanması ve Ortaya Koyduğu Sorunlar, **Polis Bilimleri Dergisi**, Cilt: 9, Sayı: 1-4, 2007, ss. 65-94.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ezgi Kitabevi: Livane Matbaası, Bursa, Eylül 2004.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi: Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, Ezgi Kitabevi: Kitap Ofset, Bursa, Ağustos 2000.

Şişman, Bülent. "Gelir Vergisi Kanununa Göre Vergileme İlkeleri", **Yaklaşım**, Yıl: 14, Sayı: 163, 2006, ss. 120-124.

Tanzi, Vito. "Fiscal Policy in the Future: Challenges and Opportunities", **Conference on "Fiscal Policy Challenges in Europe"**, Berlin, 22-23 Mart 2007, http://zinc.zew.de/pub/zew-docs/veranstaltungen/Finanzpolitik_Europa/Tanzi.pdf, (15.04.2012), ss. 1-31.

Tanzi, Vito. "The Role of the State and Public Finance in the Next Generation", **OECD Journal on Budgeting**, Cilt: 8, Sayı: 2, 2008, ss. 1-27.

Taş, Oktay ve Zeynep İltüzer. "Monte Carlo Simulasyon Yöntemi İle Riske Maruz Değerin İMKB30 Endeksi ve DİBS Portföyü Üzerinde Bir Uygulaması", **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt: 23, Sayı: 1, 2008, ss. 67-87.

Taşkın, Yasemin. "Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış", **Mali Çözüm**, Yıl: 22, Sayı: 109, Ocak-Şubat 2012, ss. 69-76.

TBMM. **Bazı Ülke Anayasalarındaki Ekonomik ve Mali Hükümler**, Türkiye Büyük Millet Meclisi Araştırma Merkezi, Kasım 2011, https://yenianayasa.tbmm.gov.tr/docs/anayasada_ekonomik_ve_mali_hukumler.pdf, (16.05.2013).

T.C. Başbakanlık Devlet İstatistik Enstitüsü Başkanlığı. **İstatistik Terimleri Sözlüğü**, 2008, http://tuikapp.tuik.gov.tr/DIESS/FileUpload/yayinlar/ISTATISTIK-SOZLUGU.pdf, (20.03.2013).

T.C. Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü. "Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu", Mevzuat Bilgi Sistemi: e.mevzuat, http://www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=1.5.5018&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=, (02.02.2013).

Teather, Richard. **The Benefits of Tax Competition**, 1. Edition, The Institute of Economic Affairs (IEA) Hobart Paper, Sayı: 153, 2005, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=878438, (12.05.2012).

Tekbaş, Abdullah. **Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi**, T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı Yayın No: 2009/396, Ümit Ofset Matbaacılık, Ankara, 2009.

Tekbaş, Abdullah ve Gökhan Dökmen. "Türkiye'de Vergi Yükünün Bölgesel Dağılımı", **Maliye Dergisi**, Sayı: 153, Temmuz-Aralık 2007, ss. 195-213.

Tekin, Ahmet. "OECD Ülkelerinde Vergi Reformu Çalışmaları (ABD ve Fransa Karşılaştırması)", **Mali Pusula**, Yıl: 4, Sayı: 45, 2008, ss. 30-37.

Tekin, Fazıl. **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No: 192/122, Eskişehir, 1978.

Tekir, Sabri. **Public Finance in Turkey**, Akevler Akdeniz Bilimsel Araştırma Merkezi (ABAM) Yayınları No: 8, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Mart 1993.

Tezcan, Keramettin. **Yeni Ekonomi: Elektronik Ticaretin Hukuki Yapısı ve Vergilendirilmesi**, Nobel Kitabevi, Adana, 2007.

Tezcan, Keramettin, Adnan Gerçek ve Mustafa Ali Sarılı. "OECD Ülkelerinde Vergi İdaresinin Karşılaştırmalı Yapısı ve Türkiye'de Gelir İdaresinin Yeniden Yapılandırılmasının Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 213, 2006, ss. 100-126.

Tezcan, Keramettin, Yıldırım Beyazıt Önal, Erdinç Karadeniz ve Serkan Yılmaz Kandır. **Türk Turizm Sektörü ve Vergi Uygulamaları**, Nobel Kitabevi, Adana, Mayıs 2007.

The Canberra Group. **Handbook on Household Income Statistics**, 2. Edition, DRAFT Canberra Group Handbook, Mart 2011, http://www.unece.org/fileadmin/DAM/stats/groups/cgh/FinaldraftCanberra.pdf, (24.10.2011).

The Century Foundation. **The Basics: Social Security Reform**, Revised 2005 Edition, The Century Foundation Press, New York: USA, Şubat 2005, http://old.tcf.org/media-center/pdfs/pr47/SocialSecurityBasicsRev2005.pdf, (06.02.2008).

Tompson, William. **The Political Economy of Reform: Lessons From Pensions, Product Markets and Labour Markets in Ten OECD Countries**, OECD Publishing, Paris, Ağustos 2009, http://dx.doi.org/10.1787/9789264073111-en, (21.03.2011).

TOBB. **Vergi Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yayınları No: Genel: 244; BÖM: 8, Aydoğdu Ofset, Ankara, 1992.

Tokat, Yakup. "Gerçek Kişilerin Elde Ettiği Gelirler Bakımından Vergilendirmede Eşitlik ve Adalet İlkesine Uyum Düzeyi-II", **Yaklaşım**, Yıl: 14, Sayı: 157, 2006, ss. 54-57.

Topsakal, Metehan. **Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay**, Maliye ve Hukuk Yayınları No: 79, Özkan Matbaacılık ve Gazetecilik San. ve Tic. Ltd. Şti., Ankara, Mayıs 2008.

Tosuner, Mehmet. **1980 Sonrası Türk Vergi Sisteminin Yapısı ve Gelişimi**, Bayraklı Matbaacılık San. ve Tic. Ltd. Şti., İzmir, Ocak 1989.

Tosuner, Mehmet, Hakan Bay ve Osman Sirkeci. "Almanya'da 2008-2009 Vergi Reformları Türk Girişimciler Açısından Vergi Uygulamaları ve Teşvikler", **Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi**, Cilt: 2, Sayı: 3, 2009, ss. 101-138.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Parafiskal Gelirler Parafiskal Kurumlar**, Aklıselim Matbaası Ofset Tesisleri, İzmir, Mart 1989.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 17. Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, Şubat 2012.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş Baskı, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, Eylül 2012.

Tuncer, Selahattin. **Vergi Uygulamaları**, En Son Değişikliklere Göre Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Okan Yayıncılık: Güryay Matbaası, Nisan 1984.

Turan, Aykut Hamit ve Ferhat Başkan Özgen. "Türkiye'de e-Beyanname Sisteminin Benimsenmesi: Geliştirilmiş Teknoloji Kabul Modeli İle Ampirik Bir Çalışma", **Doğuş Üniversitesi Dergisi**, Cilt: 10, Sayı: 1, 2009, ss. 134-147.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, Ocak 1998.

Tüğen, Kâmil. **Parafiskalite ve Parafiskal Gelirler**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, Nisan 1993.

Tüğen, Kâmil, Ahmet Akdeniz, Haluk Egeli, Mehmet Aksaraylı ve Ahmet Özen. "Analysis of Critical Control Points of Alternative Decisions on the Choice of Performance Based Budgeting System: The Analysis of the Practices in Turkey's Public Institutions", **The Romanian Journal of Economic Forecasting**, Cilt: 9, Sayı: 3, 2008, ss. 80-99.

Türk, İsmail. **Maliye Politikası (Amaçlar-Araçlar) ve Çağdaş Bütçe Teorileri**, 3. Baskı, Doğan Yayınevi: Sevinç Matbaası, Ankara, Eylül 1975.

Türkan, Ercan. **Düz Oranlı ve Tüketim Tabanlı Vergi Sistemi: ABD'de Yaşanan Tartışmalar ve Bu Tartışmalardan Çıkartılabilecek Dersler**, T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Yıllık Programlar ve Konjonktür Değerlendirme Genel Müdürlüğü Finansman Dairesi Başkanlığı Yayın No: DPT: 2474, Ankara, Haziran 1997.

Türkay, İmdat. **Asgari Geçim İndirimi Uygulaması: İşverenler ve Ücretliler İçin Uygulama El Kitabı**, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayın No: 57, Başak Matbaası, Ankara, Ocak 2008.

TÜRMOB. http://www.turmob.org.tr/mevzuat/tasari/101-1339.doc, (02.05.2007).

TÜRMOB. "OECD Ülkelerinin Birçoğunda Ücretler Üzerindeki Vergi Yükü Azalıyor", **Bilanço**, Sayı: 67, 2002, ss. 7-8.

Uçar, Mustafa ve Mesut Atasever. "Elektronik Ticaret, Elektronik Para ve Bilgi Güvenliği Açısından Muhasebe", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 141, 2000, ss. 109-115.

Uğur, A. Atilla ve İbrahim Çütçü. "E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi", **Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2009, ss. 1-20.

Uluatam, Özhan. **Kamu Maliyesi**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 413, Ankara, 1978.

Unay, Cafer. **Genel İktisat**, 1. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, Ağustos 1997.

United States Government Accountability Office. "Social Security Reform: Other Countries' Experiences Provide Lessons for the United States", **United States Government Accountability Office (GAO) Report to Congressional Requesters**, GAO-06-126, Washington, D.C.: USA, Ekim 2005, http://www.gao.gov/assets/250/248209.pdf, (06.02.2008), ss. 1-64.

Uysal, Mustafa. "Gelir Vergisinin Yeniden Yapılandırılmasından Beklentiler", **Yaklaşım**, Yıl: 14, Sayı: 163, 2006, ss. 11-14.

Ünlükaplan, İlter. "Kamu Borçlanması, Sermaye Stoku ve Tüketim İlişkisinin Belirlenmesi: Bir Ardışık Nesiller Modeli", **Maliye Dergisi**, Sayı: 156, Ocak-Haziran 2009, ss. 232-248.

Ünsal, Erdal M. **Makro İktisat**, Gözden Geçirilmiş 6. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, Şubat 2005.

Ünsal, Erdal M. **Makro İktisat**, 4. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, Ekim 2001.

Üyümez, Mustafa Erkan. **Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir**, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir, Ağustos 1998.

Üyümez, Mustafa Erkan. **Yüksek Mahkeme Kararları Işığında Vergilemede Eşitlik İlkesi**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, 2010.

Van Den Hauwe, Ludwig. "German Income Tax Policy Between Equity and Efficiency", **European Journal of Law and Economics**, Cilt: 5, Sayı: 3, 1998, ss. 267-279.

Van den Noord, Paul. "The Tax System in Norway: Past Reforms and Future Challenges", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 244, ECO/WKP(2000)17, OECD Publishing, Paris, Mayıs 2000, http://dx.doi.org/10.1787/630052088314, (31.10.2008), ss. 1-42.

Van den Noord, Paul ve Christopher Heady. "Surveillance of Tax Policies: A Synthesis of Findings in Economic Surveys", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 303, ECO/WKP(2001)29, OECD Publishing, Paris, Temmuz 2001, http://dx.doi.org/10.1787/034063184564, (03.01.2008), ss. 1-87.

Vikipedi. "OECD", http://tr.wikipedia.org/wiki/OECD, (13.08.2012).

Volkerink, Bjørn, Jan-Egbert Sturm ve Jakob De Haan. "Tax Ratios in Macroeconomics: Do Taxes Really Matter?", **Empirica**, Cilt: 29, Sayı: 3, 2002, ss. 209–224.

Volkerink, Bjørn ve Jakob de Haan. "Political and Institutional Determinants of the Tax Mix: An Empirical Investigation for OECD Countries", **Systems, Organisations and Management Research Institute (SOM) Research Report**, Sayı: 99E05, University of Groningen, Ocak 1999, http://som.eldoc.ub.rug.nl/FILES/reports/1995-1999/themeE/1999/99E05/99e05.pdf, (03.07.2007), ss. 1-43.

Vural, İstiklal Y. "İkili Gelir Vergisi: Temel İlke ve Uygulamalar", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: I, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 179-210.

Vural, İstiklal Y. "Uygulamada Düz Oranlı Gelir Vergilerinin Ekonomik Etkileri, **Maliye Dergisi**, Sayı: 158, Ocak-Haziran 2010, ss. 179-200.

Warren, Alvin. "The Relation and Integration of Individual and Corporate Income Taxes", **Harvard Law Review**, Cilt: 94, Sayı: 4, 1981, ss. 717-800.

Weitzenfeld, Alfredo, Michael Arbib ve Amanda Alexander. **The Neural Simulation Language: A System for Brain Modeling**, The Massachusetts Institute of Technology (MIT) Press, Cambridge, Massachusetts: USA, 2002.

Wikipedia. "New Deal", http://en.wikipedia.org/wiki/New_Deal, (16.10.2012).

Wikipedia. "Supply-Side Economics", http://en.wikipedia.org/wiki/Supply-side_economics, (29.05.2013).

Wilensky, Harold L. **Rich Democracies: Political Economy, Public Policy and Performance**, Berkeley: University of California Press, USA, 2002.

Woolfson, Michael M. ve Geoffrey J. Pert. **An Introduction to Computer Simulation**, 1. Edition, Oxford University Press, New York: USA, 1999.

Yaltı Soydan, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, 1. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, Temmuz 1995.

Yaraşlı, Genç Osman. **Türkiye'de Vergi Reformu**, 1. Baskı, T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 2005/367, Ankara, Mayıs 2005.

Yavuz, Ali ve Serdar Çiçek. "Isparta İlinin Vergi Gelirlerinin Analizi Yoluyla Sosyo-Ekonomik Yapısı Üzerine Bir İnceleme", **Maliye Dergisi**, Sayı: 157, Temmuz-Aralık 2009, ss. 166-182.

Yereli, Ahmet Burçin ve Ahmet Yılmaz Ata. "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açıdan Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, Sayı: 161, Temmuz-Aralık 2011, ss. 21-32.

Yıldırım, Kemal, İlyas Şıklar ve İbrahim Bakırtaş. **Mikro İktisada Giriş**, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ekin Kitabevi Yayınları: Hünkar Ofset, Bursa, 2004.

Yıldırım, Kemal ve Doğan Karaman. **Makroekonomi**, 3. Baskı, Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı, Yayın No: 145, Eskişehir, 2003.

Yıldırım, Zübeyir ve Serkan Ağar. "Vergi Hukukunda Beyan Sisteminin Etkinliği" , **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 1223-1262.

Yılmaz, Kazım. "Teknolojik Gelişmeler, Vergi Sistemimiz ve Ücretlerin Gelir Vergisi", **Yaklaşım**, Yıl: 5, Sayı: 59, 1997, ss. 74-76.

Yılmazoğlu, Yunus Emre. "Elektronik Ortamda Beyanname Verme Usulüne Bir Bakış", **Prof. Dr. Mualla Öncel'e Armağan**, Cilt: II, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 243, Ankara, 2009, ss. 1263-1280.

Yiğit Şakar, Ayşe. "Türkiye'de E-Devlet Uygulamalarının Vergi Hukuku Alanına Yansımaları: E-Haciz Uygulaması ve Karşılaşılan Sorunlar", **Mali Çözüm**, Yıl: 21, Sayı: 106, Temmuz-Ağustos 2011, ss. 69-87.

Yoo, Kwang-Yeol ve Alain de Serres. "Tax Treatment of Private Pension Savings in OECD Countries and the Net Tax Cost Per Unit of Contribution to Tax-Favoured Schemes", **OECD Economics Department Working Papers**, Sayı: 406, ECO/WKP(2004)29, OECD Publishing, Paris, Ekim 2004, http://dx.doi.org/10.1787/387535760801, (03.08.2011), ss. 1-107.

Yücetaş Boran, Nazan ve Eren Yeşilyurt. "4444 Sayılı Kanun İle Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl: 18, Sayı: 132, 1999, ss. 18-38.

Zimmerman, William B. J. "Introduction to FEMLAB", **Process Modelling and Simulation with Finite Element Methods**, Ed. Ardeshir Guran, Michael J. Cloud ve William B. J. Zimmerman, Series on Stability, Vibration and Control of Systems, Series A, Cilt: 15, World Scientific Publishing Co. Pte. Ltd., Singapore, 2004.

Zolt, Eric M. ve Richard M. Bird. "Redistribution via Taxation: The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries", **UCLA Law Review**, Cilt: 52, Sayı: 05-22, 2005, ss. 1-71.

EKLER

Ek 1: Veri Seti 1

		Yıllık Gerçekleşme											Orta Vadeli Program		
		2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Milli Gelir, İstihdam	GSYİH (Milyon TL)	350.476	454.781	559.033	648.932	758.391	843.178	950.534	952.559	1.098.799	1.298.062	1.434.712	1.571.181	1.740.476	1.933.495
	GSYİH Büyüme Hızı (%)	6,2	5,3	9,4	8,4	6,9	4,7	0,7	-4,8	9,2	8,5	3,2	4	5	5
	Nüfus (Yıl Ortası, Bin Kişi)	66.008	66.873	67.723	68.566	69.395	70.215	71.095	72.050	73.003	73.950	74.885	75.811	76.707	77.601
	İşsizlik Oranı (%)	10,3	10,5	10,8	10,6	10,2	10,3	11	14	11,9	9,8	9	8,9	8,8	8,7
Enflasyon	Deflatör (%) (1998 Bazlı)	37,4	23,3	12,4	7,1	9,3	6,2	12	5,3	5,7	8,9	7,1	5,3	5,5	5,8
	ÜFE-TEFE (Yıl Sonu Enflasyonu %)	30,8	13,9	15,4	2,7	11,6	5,9	8,1	5,9	8,9	13,3	3,3	5,1	6,2	6,6
	TÜFE (Yıl Sonu Enflasyonu %)	29,7	18,4	9,4	7,7	9,7	8,4	10,1	6,5	6,4	10,5	7,4	5,3	5	5
Bütçe	Bütçe Giderleri (Milyon TL)	119.604	141.248	152.093	159.687	178.126	204.068	227.031	268.219	294.359	314.607	360.491	403.988	436.849	471.150
	Bütçe Gelirleri (Milyon TL)	79.420	101.040	122.964	152.784	173.483	190.360	209.598	215.458	254.277	296.824	331.700	370.095	401.369	436.841
	Bütçe Dengesi (Milyon TL)	-40.184	-40.208	-29.128	-6.903	-4.643	-13.708	-17.432	-52.761	-40.081	-17.783	-28.791	-33.893	-35.480	-34.309
	Faiz Dışı Fazla (Milyon TL)	11.544	18.319	27.363	38.777	41.320	35.045	33.229	440	8.217	24.448	19.625	19.107	19.520	23.191
	Genel Bütçe Vergi Gelirleri (Milyon TL)	60.356	82.491	100.373	119.628	137.480	152.835	168.109	172.440	210.560	253.809	278.751	317.949	346.961	379.405
	Faiz Giderleri (Milyon TL)	51.728	58.527	56.491	45.680	45.963	48.753	50.661	53.201	48.299	42.232	48.416	53.000	55.000	57.500
	Faiz Giderleri/Vergi Gelirleri (%)	85,7	70,9	56,3	38,2	33,4	31,9	30,1	30,9	22,9	16,6	17,4	16,7	15,9	15,2
	Bütçe Gelirleri/Bütçe Giderleri (%)	66,4	71,5	80,8	95,7	97,4	93,3	92,3	80,3	86,4	94,3	92	91,6	91,9	92,7
	Faiz Giderleri/Bütçe Giderleri (%)	43,2	41,4	37,1	28,6	25,8	23,9	22,3	19,8	16,4	13,4	13,4	13,1	12,6	12,2
	Vergi Gelirleri/Bütçe Gelirleri (%)	76	81,6	81,6	78,3	79,2	80,3	80,2	80	82,8	85,5	84	85,9	86,4	86,9
	Bütçe Giderleri/GSYİH (%)	34,1	31,1	27,2	24,6	23,5	24,2	23,9	28,2	26,8	24,2	25,1	25,7	25,1	24,4
	Bütçe Gelirleri/GSYİH (%)	22,7	22,2	22	23,5	22,9	22,6	22,1	22,6	23,1	22,9	23,1	23,6	23,1	22,6
	Faiz Giderleri/GSYİH (%)	14,8	12,9	10,1	7	6,1	5,8	5,3	5,6	4,4	3,3	3,4	3,4	3,2	3
	Bütçe Dengesi/GSYİH (%)	-11,5	-8,8	-5,2	-1,1	-0,6	-1,6	-1,8	-5,5	-3,6	-1,4	-2	-2,2	-2	-1,8
	Faiz Dışı Fazla/GSYİH (%)	3,3	4	4,9	6	5,4	4,2	3,5	0	0,7	1,9	1,4	1,2	1,1	1,2
	Vergi Gelirleri/GSYİH (%)	17,2	18,1	18	18,4	18,1	18,1	17,7	18,1	19,2	19,6	19,4	20,2	19,9	19,6
	Genel Devlet Dengesi/GSYİH (%)	-10,8	-7,9	-4,1	-0,1	1,3	-0,2	-1,6	-5,5	-3	-0,4	-1,3	-1,5	-1,2	-0,9
	Kamu Kesimi Borçlanma Gereği/GSYİH (%)	10	7,3	3,6	-0,1	-1,8	0,1	1,6	5,1	2,4	0,1	1,4	1,5	1,1	0,9
Devlet Borçları	İç Borç Servisi (Milyon TL)	141.059	166.357	183.553	174.491	157.552	155.733	138.547	144.927	183.732	132.138	..	..	..	..
	Kamu İç Borç Stoku (Brüt Milyon TL)	155.206	202.108	235.105	259.801	268.286	273.262	295.787	347.378	368.934	387.565	..	..	..	..
	Kamu Dış Borç Stoku (Brüt Milyon TL)	102.018	95.578	97.945	91.531	97.605	82.257	112.445	118.311	128.169	158.968	..	..	..	..
	Kamu Net İç Borç Stoku (Milyon TL)	88.359	78.315	199.709	228.236	227.734	237.161	248.382	284.072	304.186	281.754	..	..	..	..
	Kamu Net Dış Borç Stoku (Milyon TL)	127.272	172.655	74.897	42.051	30.468	11.280	19.610	25.814	13.597	8.335	..	..	..	..
	Toplam Kamu Net Borç Stoku (Milyon TL)	215.631	250.970	274.606	270.287	258.202	248.441	267.992	309.886	317.783	290.089	..	..	..	..
	AB Tanımlı Genel Yönetim Borç Stoku (Milyon TL)	259.351	307.877	333.248	342.055	352.835	336.595	380.390	439.338	466.013	509.400	..	..	..	..
	AB Tanımlı Genel Yönetim Borç Stoku/GSYİH (%)	74	67,7	59,6	52,7	46,5	39,9	40	46,1	42,4	39,2	38,8	35	33	31
	Toplam Kamu Net Borç Stoku/GSYİH (%)	61,5	55,2	49,1	41,7	34	29,5	28,2	32,5	28,9	22,4	..	..	..	..
	Devlet İç Borçlanma Senetleri (DİBS) Faiz Oranı (%)	62,7	45,4	24,6	16,1	17,9	18,4	19,2	11,6	8,5	8,7	8,8	..	..	..
	İç Borç Stokunun Reel Faizi (%)	25,4	23,3	14,1	8	7,7	9,3	8,3	4,8	1,6	-1,6	2,5	..	..	..
(..) İlgili yıla ait veriler bulunmamaktadır.															

Kaynak: Maliye Bakanlığı, TCMB, Kalkınma Bakanlığı, Hazine, TÜİK, "Temel Ekonomik Göstergeler: 2002-2015"den derlenen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Ek 2: Veri Seti 2

Yıllar	Vergi Gelirleri	Gelir Vergisi	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Kurumlar Vergisi	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Katma Değer Vergisi	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)	Gelir + Kurumlar + KDV	Vergi Gelirleri İçindeki Payı (%)
1988	14.232	4.801	33,7	2.118	14,9	4.177	29,3	11.096	78,0
1989	25.550	9.871	38,6	3.598	14,1	6.461	25,3	19.930	78,0
1990	45.399	18.609	41	4.637	10,2	12.371	27,2	35.617	78,5
1991	78.643	33.355	42,4	7.063	9,0	22.832	29,0	63.250	80,4
1992	141.602	60.056	42,4	10.078	7,1	42.088	29,7	112.222	79,3
1993	264.273	106.661	40,4	19.132	7,2	81.877	31,0	207.670	78,6
1994	587.760	181.884	30,9	43.976	7,5	176.742	30,1	402.602	68,5
1995	1.084.350	329.795	30,4	103.241	9,5	354.980	32,7	788.016	72,7
1996	2.244.094	676.017	30,1	189.338	8,4	743.026	33,1	1.608.381	71,7
1997	4.745.484	1.500.245	31,6	396.238	8,3	1.561.562	32,9	3.458.045	72,9
1998	9.228.596	3.481.752	37,7	748.383	8,1	2.725.083	29,5	6.955.218	75,4
1999	14.802.280	4.936.551	33,3	1.549.525	10,5	4.164.334	28,1	10.650.410	72,0
2000	26.503.698	6.212.977	23,4	2.356.787	8,9	8.379.554	31,6	16.949.318	64,0
2001	39.735.928	11.579.424	29,1	3.675.665	9,3	12.438.860	31,3	27.693.949	69,7
2002	59.631.868	13.717.660	23	5.575.495	9,3	20.400.201	34,2	39.693.356	66,6
2003	84.316.169	17.063.761	20,2	8.645.345	10,3	27.031.099	32,1	52.740.205	62,6
2004	101.038.904	19.689.593	19,5	9.619.359	9,5	34.325.208	34,0	63.634.160	63,0
2005	131.948.778	26.849.808	20,3	13.583.291	10,3	42.263.650	32,0	82.696.749	60,8
2006	151.271.701	31.727.644	21	12.447.354	8,2	50.723.560	33,5	94.898.558	62,7
2007	171.098.466	38.061.543	22,2	15.718.474	9,2	55.461.123	32,4	109.241.140	63,8
2008	189.980.827	44.430.339	23,4	18.658.195	9,8	60.066.230	31,6	123.154.764	64,8
2009	196.313.308	46.018.360	23,4	20.701.805	10,5	60.169.248	30,6	126.889.413	64,6
2010	235.714.637	49.385.289	21	22.854.846	9,7	75.649.986	32,1	147.890.121	62,7
2011	284.490.017	59.855.000	21	29.233.725	10,3	95.550.463	33,6	184.669.188	64,9
2012	317.188.767	69.671.311	22	32.111.784	10,1	103.155.263	32,5	204.938.358	64,6

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1413'den derlenen verilerle tarafımdan oluşturulmuştur.

Ek 3: Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Avusturya	8,4	10,1	13	13	14,9	14,7	14,1	14,3	14,8	14,5
Belçika	9,8	11,9	14	13,9	14,3	13,8	13,5	13,9	14,4	14,1
Kanada	1,4	3,2	4,4	4,4	5	4,9	4,8	4,8	5	4,7
Şili				1,5	1,2	1,4	1,3	1,4	1,4	1,4
Çek Cumhuriyeti					14,9	15	15,7	15,5	14,9	15,3
Danimarka	1,1	0,2	1,4	0,9	1,1	1,8	1	1	1	1
Estonya					12,3	10,9	10,5	11,6	13,1	13,1
Finlandiya	2,1	7,5	8,7	11,2	14,1	11,9	11,9	12	12,8	12,7
Fransa	11,7	14,4	18,5	18,5	18,4	16	16,2	16,2	16,7	16,6
Almanya	8,5	11,7	13,2	13	14,5	14,6	13,2	13,4	14,4	14,1
Yunanistan	5,7	5,8	9,2	8	9,4	10,6	11,2	11,2	10,4	10,9
Macaristan					14,8	11,5	13,2	13	12,5	11,9
İzlanda	2,1	0,8	0,7	1	2,5	2,9	3	2,8	3,1	4,1
İrlanda	1,6	3,9	5,1	4,9	4,6	4,2	4,8	5,1	5,6	5,6
İsrail					5,2	5,4	5,5	5,6	5,4	5,6
İtalya	8,7	11,6	11,7	12,4	12,6	12	12,9	13,4	13,7	13,4
Japonya	3,9	5,9	8,1	7,6	8,8	9,4	10,4	11,1	11	11,4
Kore		0,1	0,2	2	2,4	3,8	5,5	5,8	5,8	5,7
Lüksemburg	8,9	9,6	10,3	9,6	9,8	10,1	9,8	10,1	11,3	10,8
Meksika			1,7	2,1	2,5	2,8	2,7	2,6	2,9	2,9
Hollanda	10,1	15,6	18,8	16	17,4	15,4	13,5	14,5	13,8	14,1
Yeni Zellanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Norveç	3,5	9,7	8,9	10,8	9,6	8,9	8,9	8,8	10	9,7
Polonya					11	12,9	12	11,3	11,3	11,1
Portekiz	3,5	6,6	6,3	7,3	7,8	8	8,5	8,8	9	9
Slovakya					15	14,1	11,7	12	12,7	12,3
Slovenya					16,7	14,2	13,7	14	14,8	15,1
İspanya	4,2	8,8	11,2	11,5	11,6	11,9	12,1	12,1	12,1	12,1
İsveç	4	8,1	11,8	14,2	13,1	13,6	12,3	11,5	11,4	11,4
İsviçre	2,6	5,2	5,7	5,9	7,3	7,2	6,5	6,5	6,9	6,7
Türkiye	0,6	1,1	1,6	2,9	2	4,5	5,2	6,1	6	6,1
İngiltere	4,7	6,1	6,6	6	6,1	6,2	6,6	6,8	6,7	6,6
ABD	3,3	5,2	6,4	6,9	6,9	6,9	6,5	6,5	6,5	6,4
OECD-Toplam	4,6	6,5	7,6	7,6	9,1	8,9	8,8	8,9	9,2	9,1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm, (13.05.2013).

Ek 4: Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı

Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Avusturya	24,9	27,6	31,8	32,9	35,9	34,1	33,7	33,4	34,8	34,6
Belçika	31,4	30,2	31,6	33,2	32,9	31	31,1	31,6	33,4	32,4
Kanada	5,6	10	13,5	12,1	14	13,6	14,4	14,7	15,6	15,3
Şili				9	6,5	7,3	5,6	6,4	8,3	6,9
Çek Cumhuriyeti					41,4	44,3	43,6	44,2	44	44,6
Danimarka	3,8	0,6	3	2	2,2	3,6	2	2	2,1	2,1
Estonya					33,9	35,3	33,3	36,6	36,8	38,5
Finlandiya	6,8	20,4	21,9	25,6	30,8	25,2	27,7	28	29,9	29,8
Fransa	34,2	40,6	43,3	44,1	43	36,1	37,1	37,3	39,3	38,7
Almanya	26,8	34	36,5	37,5	39	39	36,6	36,7	38,6	39
Yunanistan	31,6	29,5	35,6	30,2	32,4	30,8	34,4	34,7	34,3	35,2
Macaristan					35,6	29,3	32,7	32,4	31,3	31,4
İzlanda	8,1	2,7	2,4	3,1	8,1	7,7	7,4	7,7	9	11,8
İrlanda	6,5	13,8	14,8	14,8	14,4	13,5	15,4	17,7	20,1	20,1
İsrail					14,1	14,7	15,2	16,5	17,1	17,2
İtalya	34,2	45,9	34,7	32,9	31,5	28,5	29,9	31,2	31,8	31,3
Japonya	21,8	29	30,3	26,4	33,5	35,2	36,5	38,8	41	41,1
Kore		0,9	1,5	10,1	12,1	16,7	20,7	21,8	22,9	22,8
Lüksemburg	32,3	29,4	26,2	27	26,5	25,7	27,6	28,4	30	29,1
Meksika			11,3	13,4	16,6	16,5	15,3	12,7	16,7	15,4
Hollanda	30,8	38,4	44,3	37,4	41,9	39	34,8	37	36,1	36,3
Yeni Zellanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Norveç	11,9	24,8	20,8	26,3	23,5	20,9	20,8	21	23,4	22,5
Polonya					30,4	39,5	34,4	33,1	35,7	34,9
Portekiz	21,8	34,6	25,9	27,2	26,5	25,8	26,3	27,1	29,5	28,8
Slovakya					37,3	41,5	39,7	40,8	43,6	43,4
Slovenya					42,8	38	36,3	37,8	40	40,3
İspanya	28,3	47,5	40,8	35,4	36,2	34,7	32,3	36,6	39,3	37,6
İsveç	12,1	19,5	25	27,2	27,6	26,4	26,1	24,9	24,5	25
İsviçre	14,9	22	22,7	23,6	27,3	24,5	23,5	23,2	23,9	23,8
Türkiye	5,9	9,5	14,3	19,7	12,1	18,7	21,7	25	24,5	23,7
İngiltere	15,4	17,5	17,8	17	17,8	17	18,4	19	19,7	19
ABD	13,3	20,5	25,2	25,2	24,9	23,4	23,3	24,9	27	25,7
OECD-Toplam	17,6	22	22,1	22	25,1	24,6	24,6	25,4	26,6	26,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm, (13.05.2013).

Ek 5: İşçi Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Avusturya	3,7	4,2	5,4	5,5	6,3	6	5,7	5,8	6	5,9
Belçika	2,8	3,4	4,5	4,3	4,4	4,3	4,1	4,2	4,3	4,2
Kanada	0,5	1,2	1,5	1,6	1,8	2	1,9	1,9	2	1,9
Şili				1,5	1,1	1,3	1,2	1,3	1,4	1,3
Çek Cumhuriyeti					3,6	3,4	3,5	3,5	3	3,1
Danimarka	1	0,1	0,8	0,9	1,1	1,8	1	0,9	1	1
Estonya					0	0	0,2	0,2	0,5	0,8
Finlandiya	0	1,5	1,5	1,3	2,6	2,2	2,3	2,2	2,4	2,6
Fransa	2,3	3,1	5	5,6	5,8	4	4,1	4	4,1	4
Almanya	3,7	5,1	5,7	5,6	6,4	6,4	5,8	5,8	6,4	6,3
Yunanistan	2,3	2,4	4,1	4	3,9	4,1	4,2	4,2	3,8	4,1
Macaristan					2,4	2,1	3,4	3,4	3,3	3,6
İzlanda	0	0	0	0,1	0,1					
İrlanda	0,8	1,6	1,8	1,7	1,5	1,3	1,4	1,6	2	2
İsrail					3,1	3,5	3,7	3,8	3,7	3,8
İtalya		2,3	2,3	2,4	2,4	2,3	2,3	2,4	2,5	2,4
Japonya	1,3	2,2	2,9	3	3,6	3,9	4,5	5	5	5,2
Kore		0	0	0,8	1,1	1,4	2,2	2,4	2,4	2,4
Lüksemburg	3,3	3,7	3,8	3,7	3,9	4,5	4,5	4,6	5,1	5
Meksika										
Hollanda	5	6,7	8,4	9,9	11,1	7,7	6,1	6,6	5,9	6
Yeni Zellanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Norveç	0	1,9	2,4	3,4	3,4	3	3	2,9	3,3	3,2
Polonya						5,5	4,8	4,6	4,2	4,1
Portekiz	1,4	2,5	2,5	2,7	3,5	2,8	3,5	3,5	3,7	3,5
Slovakya					2,8	2,9	2,8	2,9	3	3,2
Slovenya					8	7,8	7,2	7,4	7,7	7,8
İspanya	1	1,7	2	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9	1,9
İsveç	0,6	0	0,1	0,1	1,6	2,8	2,6	2,7	2,8	2,7
İsviçre	1,1	2,3	2,6	2,7	3,4	3,3	3	3	3,2	3,1
Türkiye	0,3	0,4	0,5	1,1	0,8	1,6	2,1	2	2,2	2,3
İngiltere	2,1	2,4	3,1	2,3	2,5	2,5	2,6	2,7	2,7	2,6
ABD	1,2	2,2	2,7	3	3	3,1	2,9	2,9	2,9	2,8
OECD-Toplam	1,5	2	2,5	2,7	3	3,1	3,1	3,1	3,2	3,2

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm, (13.05.2013).

Ek 6: İşçi Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı

Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Avusturya	11,1	11,6	13,2	13,9	15,2	13,9	13,7	13,6	14,1	14,1
Belçika	8,9	8,7	10,2	10,2	10,2	9,7	9,5	9,5	10	9,7
Kanada	2,1	3,7	4,7	4,4	5,2	5,5	5,7	5,9	6,2	6,1
Şili				8,7	6,2	7	5,3	6,1	7,9	6,6
Çek Cumhuriyeti					9,9	10	9,7	9,9	8,8	9,1
Danimarka	3,2	0,4	1,7	2	2,2	3,6	2	2	2	2
Estonya					0	0	0,5	0,6	1,5	2,4
Finlandiya	0	4,2	3,7	2,9	5,8	4,7	5,2	5,1	5,6	6,2
Fransa	6,6	8,6	11,8	13,2	13,5	9	9,3	9,2	9,6	9,4
Almanya	11,8	14,9	15,8	16,2	17,1	17,2	16,1	16	17,2	17,4
Yunanistan	13	12,4	15,8	15,1	13,3	12,1	13	13,1	12,6	13,2
Macaristan					5,7	5,4	8,6	8,4	8,3	9,6
İzlanda	0	0	0,2	0,3	0,3					
İrlanda	3,2	5,5	5,2	5,2	4,8	4,2	4,7	5,5	7,1	7,4
İsrail					8,4	9,6	10,3	11,3	11,7	11,8
İtalya		9	6,8	6,3	6,1	5,4	5,3	5,7	5,8	5,6
Japonya	7,2	10,8	10,8	10,6	13,8	14,7	15,9	17,6	18,7	18,8
Kore		0	0	3,9	5,5	6,3	8,4	8,9	9,4	9,5
Lüksemburg	11,9	11,3	9,7	10,4	10,6	11,4	12,5	13	13,6	13,4
Meksika										
Hollanda	15,3	16,4	19,8	23,1	26,6	19,4	15,7	16,9	15,4	15,5
Yeni Zellanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Norveç	0	4,9	5,6	8,4	8,2	7,2	6,9	6,8	7,7	7,4
Polonya						16,8	13,7	13,4	13,2	12,9
Portekiz	8,5	13,3	10,1	9,9	11,9	9,2	10,8	10,9	11,9	11,3
Slovakya					7,1	8,5	9,4	10	10,3	11,2
Slovenya					20,6	20,9	19,1	19,9	20,8	20,8
İspanya	6,5	9,1	7,2	5,8	5,8	5,5	5,1	5,8	6,1	5,9
İsveç	1,9	0	0,1	0,1	3,4	5,4	5,5	5,7	6	5,9
İsviçre	6,4	9,7	10,3	10,7	12,6	11,3	10,8	10,8	11,1	11
Türkiye	2,6	3,2	4,7	7,4	4,7	6,7	8,8	8,4	9	8,8
İngiltere	7	6,9	8,4	6,6	7,5	6,8	7,2	7,4	7,8	7,5
ABD	5,1	8,8	10,5	11	10,8	10,5	10,3	11,1	12	11,3
OECD-Toplam	5,8	6,9	7,5	7,9	8,5	8,7	8,7	9	9,4	9,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm, (13.05.2013).

Ek 7: İşveren Sosyal Güvenlik Primlerinin GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Avusturya	3,9	5	6,5	6,4	7,3	7,1	6,6	6,7	6,9	6,8
Belçika	6,4	7,4	8,2	8,7	8,6	8,3	8,2	8,4	8,7	8,5
Kanada	0,9	2	2,8	2,7	3	2,8	2,7	2,7	2,8	2,7
Şili				0,1	0	0,1	0,1	0,1	0,1	0,1
Çek Cumhuriyeti					9,7	9,7	9,8	9,8	9,2	9,6
Danimarka	0,2	0,1	0,6	0	0	0	0	0	0	0,1
Estonya					12,1	10,7	10,2	11,3	12,4	12,2
Finlandiya	2,1	5,5	6,6	9,1	9,9	8,8	8,7	9	9,4	9
Fransa	8,7	10,4	12	11,4	11,3	11	11	11	11,3	11,3
Almanya	4,6	6,3	6,8	6,6	7,2	7,2	6,3	6,3	6,9	6,7
Yunanistan	2,2	2,4	3,8	4	4,3	4,9	5,2	5,2	4,8	5
Macaristan					11,9	9,3	9,5	9,4	8,9	7,6
İzlanda	2,1	0,8	0,6	0,9	2,4					
İrlanda	0,8	2,3	3,2	2,9	2,8	2,7	3	3,3	3,3	3,2
İsrail					1,6	1,6	1,5	1,4	1,3	1,4
İtalya		9,3	8,3	8,9	8,4	8,3	8,9	9,2	9,3	9,2
Japonya	1,7	3,1	4,1	3,6	4,2	4,4	4,7	5	5	5,2
Kore		0,1	0,2	0,9	1	1,6	2,4	2,6	2,6	2,5
Lüksemburg	5,1	5,3	5,1	4,7	4,5	4,4	4,2	4,3	4,8	4,7
Meksika										
Hollanda	4,1	7,2	7,5	3,2	2,8	4,5	4,5	4,8	4,9	4,9
Yeni Zellanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Norveç	3	7,2	6,1	6,8	5,6	5,4	5,5	5,4	6,1	5,9
Polonya						5,7	4,8	4,7	4,6	4,7
Portekiz	2,1	4	3,6	4,4	3,8	4,7	4,8	4,9	5,1	5,2
Slovakya					9,6	9,1	6,3	6,7	6,9	6,9
Slovenya					7,9	5,4	5,3	5,5	5,7	5,8
İspanya	3,2	7,1	8,4	8,3	8	8,6	8,8	8,7	8,5	8,5
İsveç	3	7,6	11,3	13,6	11,2	10,5	9,6	8,7	8,5	8,7
İsviçre	1,2	2,3	2,6	2,7	3,4	3,3	3	3	3,2	3,1
Türkiye	0,3	0,7	1	1,6	1,1	2,2	2,4	3	3,3	3,4
İngiltere	2,3	3,8	3,4	3,5	3,3	3,5	3,8	4	3,9	3,8
ABD	1,9	2,8	3,5	3,5	3,6	3,5	3,3	3,3	3,3	3,2
OECD-Toplam	2,6	4,1	4,7	4,6	5,3	5,3	5,2	5,3	5,4	5,3

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm, (13.05.2013).

Ek 8: İşveren Sosyal Güvenlik Primlerinin Toplam Vergiler İçindeki Payı

Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Avusturya	11,6	13,6	15,9	16,2	17,7	16,4	15,9	15,7	16,2	16,2
Belçika	20,6	18,8	18,5	20,9	19,8	18,7	18,9	19,2	20,2	19,6
Kanada	3,5	6,1	8,6	7,6	8,5	7,8	8,2	8,3	8,8	8,7
Şili				0,3	0,3	0,3	0,2	0,3	0,4	0,3
Çek Cumhuriyeti					26,9	28,5	27,4	27,9	27,2	28,1
Danimarka	0,6	0,2	1,2	0	0	0	0	0	0	0,1
Estonya					33,3	34,7	32,4	35,5	34,9	35,6
Finlandiya	6,8	15	16,6	20,8	21,6	18,5	20,3	20,9	22	21,1
Fransa	25,3	29,3	28	27,2	26,4	24,8	25,1	25,3	26,7	26,3
Almanya	14,4	18,3	18,9	19,1	19,4	19,2	17,4	17,3	18,4	18,7
Yunanistan	12,2	12,3	14,9	15,1	14,8	14,4	15,9	16,3	15,7	16,3
Macaristan					28,7	23,6	23,6	23,4	22,3	20,2
İzlanda	8,1	2,7	2,3	2,9	7,8					
İrlanda	3,3	8,2	9,4	9	8,9	8,6	9,8	11,3	11,9	11,6
İsrail					4,4	4,4	4	4,2	4,3	4,3
İtalya		36,8	24,8	23,6	21	19,9	20,6	21,3	21,7	21,5
Japonya	9,5	15,1	15,4	12,7	16	16,4	16,6	17,7	18,5	18,6
Kore		0,8	1,5	4,5	4,8	6,9	9,1	9,6	10,1	9,9
Lüksemburg	18,6	16,2	12,8	13,2	12,2	11,2	11,8	12,1	12,8	12,6
Meksika										
Hollanda	12,6	17,6	17,7	7,5	6,7	11,3	11,7	12,2	12,9	12,8
Yeni Zellanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Norveç	10,2	18,5	14,4	16,6	13,8	12,5	12,7	12,9	14,3	13,8
Polonya						17,3	13,8	13,9	14,5	14,9
Portekiz	13,2	20,8	14,9	16,3	13,1	15,2	14,7	15,1	16,5	16,5
Slovakya					23,7	26,8	21,3	22,8	23,7	24,3
Slovenya					20,3	14,6	14,2	14,8	15,4	15,5
İspanya	21,7	38,4	30,6	25,5	25	25	23,6	26,4	27,4	26,3
İsveç	8,9	18,3	23,8	26	23,7	20,4	20,3	18,8	18,3	19
İsviçre	6,6	9,8	10,3	10,7	12,6	11,3	10,8	10,8	11,1	11
Türkiye	3,3	6,3	8,3	11	6,3	9	10,1	12,5	13,4	13,1
İngiltere	7,6	10,9	9,2	9,9	9,7	9,6	10,6	11,1	11,4	11
ABD	7,6	10,9	13,7	13	12,8	11,7	11,7	12,5	13,5	13
OECD-Toplam	9,8	13,8	13,3	12,7	14,4	14,3	14,1	14,7	15,1	15

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm, (13.05.2013).

Ek 9: Ücretlerden Kesilen Vergilerin GSYİH İçindeki Payı

Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	0,6	1,5	1,3	1,7	1,9	1,4	1,4	1,4	1,3	1,3
Avusturya	2,6	2,9	2,3	2,4	2,9	2,8	2,7	2,8	2,9	2,9
Belçika	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kanada	0	0	0	0,8	0,8	0,7	0,6	0,7	0,7	0,7
Şili				0	0	0	0	0	0	0
Çek Cumhuriyeti					0	0	0	0	0	0
Danimarka	0	0	0,3	0,3	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Estonya					0	0	0	0	0	0
Finlandiya	1,6	0,9	0,2	0	0	0	0	0	0	0
Fransa	1,6	0,7	0,9	0,8	1,1	1	1,2	1,3	1,4	1,4
Almanya	0,2	0,3	0	0	0	0	0	0	0	0
Yunanistan	0,1	0,2	0,4	0,2	0	0	0	0	0	0
Macaristan					0,1	1,4	0,6	0,6	0,6	0,6
İzlanda	0,2	1,3	1	1,1	0	0	0,1	0,2	0,2	0,2
İrlanda	0	0	0,8	0,4	0,4	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
İsrail					1,7	1,3	1,5	1,3	1,3	1,3
İtalya	0	0	0,2	0,1	0,1	0	0	0	0	0
Japonya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kore		0	0,1	0,1	0,1	0	0,1	0,1	0,1	0,1
Lüksemburg	0,3	0,3	0,2	0	0	0	0	0	0	0
Meksika			0,1	0,2	0,1	0,2	0,2	0,3	0,3	0,3
Hollanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yeni Zellanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Norveç	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Polonya					0,3	0	0,2	0,3	0,3	0,2
Portekiz	0,1	0,5	0,6	0	0,1	0	0	0	0	0
Slovakya					0	0	0	0	0	0
Slovenya					0,2	1,6	1,2	0,7	0,1	0,1
İspanya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İsveç	0	1,8	1,8	1,3	1	2,2	2,7	3,9	3,9	3,2
İsviçre	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Türkiye	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İngiltere	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ABD	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
OECD-Toplam	0,3	0,4	0,4	0,3	0,3	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm, (13.05.2013).

Ek 10: Ücretlerden Kesilen Vergilerin Toplam Vergiler İçindeki Payı

Ülkeler	1965	1975	1985	1990	1995	2000	2007	2008	2009	2010
Avustralya	3,1	5,8	4,7	6,1	6,8	4,5	4,7	5,1	5,2	5,2
Avusturya	7,6	8	5,7	6	6,9	6,5	6,3	6,6	6,9	6,9
Belçika	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kanada	0	0	0	2,3	2,2	2,1	2	2	2,1	2,1
Şili				0	0	0	0	0	0	0
Çek Cumhuriyeti					0	0	0	0	0	0
Danimarka	0	0	0,7	0,6	0,5	0,4	0,5	0,5	0,5	0,5
Estonya					0	0	0	0	0	0
Finlandiya	5,2	2,3	0,5	0	0	0	0	0	0	0
Fransa	4,6	1,9	2,1	1,9	2,5	2,3	2,8	2,9	3,2	3,2
Almanya	0,6	0,8	0	0	0	0	0	0	0	0
Yunanistan	0,8	0,8	1,5	0,7	0	0	0	0	0	0
Macaristan					0,3	3,6	1,5	1,4	1,4	1,5
İzlanda	0,9	4,2	3,6	3,5	0	0,1	0,3	0,4	0,5	0,5
İrlanda	0	0	2,3	1,3	1,2	0,5	0,7	0,8	0,8	0,7
İsrail					4,7	3,7	4	3,8	4,1	3,9
İtalya	0	0	0,6	0,3	0,3	0	0	0	0	0
Japonya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Kore		0	0,5	0,4	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,2
Lüksemburg	0,9	1	0,5	0	0	0	0	0	0	0
Meksika			0,8	1,4	1	1,1	1,4	1,2	1,5	1,5
Hollanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Yeni Zellanda	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Norveç	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Polonya					0,8	0	0,7	0,8	0,8	0,8
Portekiz	0,9	2,5	2,5	0	0,4	0	0	0	0	0
Slovakya					0	0	0	0	0	0
Slovenya					0,4	4,2	3,2	1,9	0,2	0,2
İspanya	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İsveç	0	4,3	3,7	2,5	2,1	4,3	5,7	8,4	8,5	7,1
İsviçre	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Türkiye	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
İngiltere	0	0	0,1	0	0	0	0	0	0	0
ABD	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
OECD-Toplam	1	1,3	1,1	1	0,9	1	1	1,1	1,1	1

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, "OECD Üyesi Ülkelere İlişkin Çeşitli Vergi İstatistikleri", http://www.gib.gov.tr/fileadmin/HTML/VI/OECD11.htm, (13.05.2013).